

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NUMA VISÃO  
MODERNA DE GESTÃO PÚBLICA  
THE IMPORTANCE OF INTERNAL CONTROL IN A  
VISION OF MODERN PUBLIC MANAGEMENT**

**Tipificación:** Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a  
ambas

**Autores**

**Mestrando Roberto de Araújo Vieira do Programa de Mestrado  
em Contabilidade da FAF/UERJ**

**Prof. L. Docente Lino Martins da Silva do Programa de Mestrado  
em Contabilidade da FAF/UERJ.**

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NUMA VISÃO MODERNA DE GESTÃO  
PÚBLICA  
THE IMPORTANCE OF INTERNAL CONTROL IN A  
VISION OF MODERN PUBLIC MANAGEMENT.**

**Tipificación:** Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a ambas

**RESUMO**

O presente trabalho foi realizado na busca de demonstrar a crescente importância da gestão pública, através da diminuição da burocracia e melhor controle das atividades inerentes a mesma, uma vez que a população está exigindo cada vez mais de seus gestores públicos. Dentro deste contexto de mudanças o Controle Interno tem adquirido, ao longo dos anos, uma grande relevância neste enfoque, como se vem observando nas inúmeras novas competências atribuídas ao mesmo desde o advento da Constituição Federal de 1988, com destaque para a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000). Tal desenvolvimento do Controle Interno, tanto no Brasil como no exterior, não se restringe tão somente à área pública, mas também tem crescido substancialmente na área privada, principalmente depois de grandes fraudes que tem ocorrido, que acabaram por proporcionar a criação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) nos Estados Unidos, e repercutindo junto a todo o planeta, a qual dá grande ênfase ao Controle Interno. Desta forma, como veremos neste trabalho, a própria evolução e aumento da qualidade da gestão pública, numa visão moderna de Administração, estão direta e necessariamente ligados ao desenvolvimento do Controle Interno e ao seu estudo aprofundado e permanente, de forma que todos que atuam nesta área possam auxiliar nesta evolução.

**Palavras-Chave:** Gestão Pública. Controle Interno. Desenvolvimento.

**ABSTRACT**

The paper at hand has been conceived with the purpose of demonstrating the importance of public management through the reduction of bureaucracy as well as a better control over activities inherent to such a management, in view of the public's ever increasing demand on their public administrators. It is within this context of change that Internal Control has acquired a greater relevance through the years, as has been witnessed by the countless attributes delegated to such a Controlship since the advent of the 1988 Brazilian Constitution in general and the Fiscal Responsibility Act in particular (Complementary Law 101 dated May 4<sup>th</sup> 2000). Such development of Internal Control, both in Brazil as well as abroad, is not restricted only to the public field, but has also shown a substantial growth in the private sector as well, especially in the wake of financial fraud which eventually culminated in the creation of the Sarbanes-Oxley Law (SOX) in the United States of America, which in turn has determined a chain reaction of similar legislation through the world, thus placing great emphasis upon Internal Control. As we shall see in this study, the development and improvement in overall quality of public management, in a modern view of Administration, is directly related to the development and evolution of Internal Control and to its permanent and profound study so as all who take part in this field of work may aid in the ultimate development of Public Management.

**Keywords:** Public Management. Internal Control. Development.

## 1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa foi desenvolvida de forma a demonstrar o início, o desenvolvimento e as perspectivas futuras acerca do Controle Interno no âmbito da governança pública, ressaltando sua crescente influência e importância, além de evidenciar os efeitos positivos decorrentes das aplicações de suas técnicas e procedimentos, de forma a trazer retornos patrimoniais, financeiros e administrativos para os órgãos públicos sob sua influência. É importante ressaltar que este trabalho busca demonstrar, ao contrário de alguns administradores entendem, de que o Controle Interno só atrapalha a consecução dos objetivos de suas administrações, como dizem BOTELHO (2009) e CRUZ (2007):

“A preocupação do administrador em colocar alguém para fiscalizar seus atos é um tanto desconfortável. Principalmente quando se trata de um ambiente político. Mas deveria ser diferente; o controlador interno é o guardião do patrimônio público; via de regra, evita erros do administrador.

A ausência de um sistema de controle interno eficaz nos municípios se dá por várias razões, entre elas estão:

- falta de iniciativa do administrador;
- falta de planejamento adequado;
- falta de estrutura organizacional;

...

- resistência às mudanças por parte dos servidores ” (Botelho , 2009, p.275).

“Há, no entanto, um aspecto que não pode deixar de ser considerado: enquanto os controles sempre foram executados com extremo rigor nas empresas, com o objetivo mínimo de assegurar o retorno do investimento, na área pública, em especial nos municípios, fica nítida a impressão de que tais procedimentos nem sempre foram tão enfatizados, já que, na visão de algumas pessoas, os recursos administrados aparentemente não tinham dono, sendo, inclusive, identificados de forma pejorativa como *dinheiro da viúva*.” (CRUZ, 2007, p.19)”.

O Controle Interno se configura, e esta pesquisa busca demonstrar isto, em um importante instrumento de defesa do próprio administrador, pois possibilita, além de um importante elemento de auxílio na tomada de decisão, a inibição de práticas destoantes dos objetivos da entidade ou até mesmo ilegais, possibilitando muitas vezes o estorno eficaz dos mesmos, sem implicações punitivas (penais ou administrativas) contra os ordenadores de despesa, funcionando assim como uma importante barreira de segurança para o próprio administrador público.

Assim, este buscou levantar uma ampla revisão da literatura existente sobre o tema, de modo a trazer o que há de mais importante e recente sobre Controle Interno, desde seus primeiros e tímidos passos, até a estrutura hoje cada vez mais atribulada dos Controles Internos.

Por fim, buscou-se demonstrar a correlação existente entre a gestão pública de qualidade e administrações bem sucedidas, comprovando-se a relação simbiótica entre a adoção de princípios de controle interno e a gestão qualificada do patrimônio público, trazendo desta forma, benefícios para o usuário principal do serviço público, o cidadão.

As atribuições e responsabilidades dos órgãos de Controle da Administração Pública tem aumentado muito desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Contudo, como veremos no tópico **3 - DESENVOLVIMENTO**, nas pesquisas realizadas junto a alguns municípios fluminenses, as implantações dos órgãos de Controle Interno não foram imediatas, em face do receio de gestores públicos, como já falado, de que

qualquer controle atrapalha a administração, por impor limites e estabelecer procedimentos que dificultam os atos de gestão.

Tal mentalidade, contudo, tem mudado de forma acentuada nos últimos tempos, até mesmo, por que tal controle, como o próprio nome já diz, é interno, e pode ser um instrumento de grande valia para os administradores com uma visão mais ampla, pois auxiliam os gestores no processo decisório.

Desta forma, buscou-se neste artigo levantar e analisar os diversos estudos científicos inerentes à matéria, de forma a possibilitar o aprofundamento dos exames relativos ao Controle Interno, demonstrando o seu atual estado da arte no âmbito público, bem como as novidades mais recentes sobre o tema, propiciando levantar uma gama de informações de forma a subsidiar as conclusões observadas.

Ressalte-se, contudo, que foram encontrados alguns obstáculos no tocante à uma pesquisa mais abrangente, pois a idéia inicial era realizar uma pesquisa junto ao maior número possível de Prefeituras no Estado do Rio de Janeiro, objetivo este parcialmente frustrado em face do grande número de não respostas, optando-se, desta forma, a uma pesquisa mais restrita, realizada junto a apenas três Prefeituras, sendo uma da Região Metropolitana, considerada de grande porte e outras duas de pequeno porte, uma localizada na região Serrana e outra no interior do Estado.

## **2 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Segundo Collis e Hussey (2005, p. 61) metodologia “refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”. Esta pesquisa utilizou a técnica de pesquisa bibliográfica, reunindo leis, regulamentos, literaturas e estudos anteriores, somados também a aplicações práticas utilizadas na Administração Pública, de forma a verificar a atual situação dos Controles Internos nos diferentes órgãos públicos.

Nesta linha de pesquisa Gil (2002, p. 44-45), define que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida através de material já elaborado anteriormente, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Desta forma a pesquisa desenvolvida constituiu-se de um levantamento bibliográfico em diversas fontes, de modo a subsidiar seus fundamentos, de acordo com a própria orientação da dissertação, onde foram avaliados controles internos de Prefeituras pesquisadas, de forma a se avaliar seus diferentes estágios de implementação e formas de atuação.

Como toda pesquisa descritiva, o estudo dos dados inerentes às respostas fornecidas pelas Prefeituras respondentes busca descrever fenômenos ocorridos em uma população a partir de dados empíricos levantados junto a uma entidade concreta. Segundo Collis e Hussey (2005, p. 73), os estudos de caso descritivos procuram descrever situações e práticas correntes.

Nesta pesquisa descritiva foram obtidos dados junto a Prefeituras Municipais do Estado do Rio de Janeiro, através do envio aos seus Controladores de Carta de Apresentação e questionário previamente preparados, cujos resultados são tratados no próximo tópico.

## **3 DESENVOLVIMENTO**

Para poder melhor entender este trabalho, é importante ter em mente o que vem a ser gestão pública, e o porquê de que todos os governos e forças políticas atuantes no processo político trazem consigo um discurso de implementação de uma administração pública mais moderna, mais eficiente e mais eficaz.

Diz-nos SANTOS (2006) que os fins da gestão pública, resumem-se em um único objetivo, qual seja o bem comum da coletividade administrada.

Mas nem sempre foi assim. Nos primeiros tempos, quando os países eram governados pelas famílias reais e pela nobreza, predominava a chamada Administração

Pública Patrimonialista, na qual o Estado funcionava como uma mera extensão do poder soberano do rei. Posteriormente, notadamente após a Revolução Industrial, a gestão pública passou a adotar o modelo burocrático baseado na impessoalidade, no profissionalismo e na racionalidade técnica, com o estabelecimento de carreiras e a hierarquia funcional, sendo priorizados os controles administrativos.

Contudo, estes mesmos controles que emanavam do poder do estado, logo se tornaram um fim em si, gerando o que se consagrou chamar de burocratização, que indica um governo lento, ineficiente e impessoal, pouco sensível aos problemas reais da sociedade.

Neste contexto, surgiu o que hoje se chama de administração pública gerencial, a qual passou a absorver diversas inovações e práticas comuns na área privada, com a busca de uma estratégia global, soluções econômicas, administrativas, políticas e dos anseios da população, funcionando de forma integrada, tendo como valores o controle dos resultados, a eficiência, os formatos organizacionais mais flexíveis e horizontais e processo decisório descentralizado, voltada para o atendimento ao cidadão.

Neste processo de mudança, que podemos ver no âmbito federal, por exemplo, no Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – **GESPÚBLICA**, instituído pelo Decreto 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, embasado em padrões internacionais de excelência, sem deixar de considerar os fundamentos e os princípios previstos na constituição, que definem a natureza pública das organizações que compõem o aparelho do estado. Outro ponto relevante a destacar na **GESPÚBLICA**, é a sua preocupação no tocante ao chamado *feedback* do principal interessado, o cidadão. Nesse sentido, são disponibilizados instrumentos que indicam o uso e acesso as informações inerentes ao programa e também pesquisas de satisfação, onde é possível analisar o retorno e a satisfação dos cidadãos com a gestão pública.

Percebe-se aí a importância dos controles junto a esta nova visão de gestão pública, pois não basta apenas a realização ou disponibilização de um serviço ao cidadão, sendo tão relevante quanto, a efetiva verificação de sua satisfação com este serviço, bem como suas efetivas eficiência e eficácia.

Embora o conceito de controle não seja recente, ele remonta aos tempos antigos, como vemos nos escribas egípcios, ou nos guarda-livros dos senhores e reis, ou ainda, em bases mais modernas, SLOMSKI (2003, p. 372) *apud* SCHMIDT (2000, p. 73-79) “que a Controladoria teve origem na escola Controlista ou na escola Veneziana, iniciada por Fabio Besta em 1880 com a obra *La ragioneria* e a subsequente *Contabilità di stato* em 1897”, em que, para BESTA “o controle econômico é o objeto de estudo da Contabilidade”.

Desta forma, alguma forma de controle sempre existiu, tanto na iniciativa privada quanto na Administração Pública.

Hoje, em decorrência da Constituição Federal de 1988, a chamada Constituição Cidadã, os sistemas de controle públicos adquiriram maior importância, funcionando dentro da estrutura da organização, estabelecendo-se que os sistemas de controle internos de cada poder (incluindo-se então o Judiciário e o próprio Legislativo) exerceriam os trabalhos de fiscalização e controle, ampliando ainda sua atuação também aos campos contábil, operacional e patrimonial, além das fiscalizações financeira e orçamentária anteriormente já designadas, em observação aos princípios constitucionais da legalidade, legitimidade, economicidade, entre outros. Já o Controle externo é realizado pelo pelos respectivos poderes legislativos, ou seja, pelo Congresso Nacional, Assembleias Legislativas Estaduais e pelas Câmaras Municipais, auxiliados nesta função, pelos respectivos Tribunais de Contas, que efetivamente fiscalizam e geram relatórios que servem de base para a aprovação ou rejeição de contas dos administradores públicos.

É importante ressaltar a extensão da atuação dos Controles internos, antes também bastante restritos, junto também aos Estados e Municípios.

Após a Constituição de 1988, várias legislações posteriores criaram novas responsabilidades para os Controles Internos, como a Lei de Responsabilidade Fiscal

(Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000), que atribuiu à responsabilidade conjunta pelo Relatório de Gestão Fiscal dos órgãos e poderes, bem como a fiscalização do cumprimento das normas nela previstas.

Outros exemplos claros de leis que precisam ser observadas pelo Controle Interno, pois complementam e disciplinam princípios e demais normas constitucionais, são a Lei 4.320/64 (Orçamento Público), o Decreto-Lei 200/67 (Administração Pública), a Lei 8.112/90 (Estatuto dos Funcionários Públicos Federais), a Lei 8.666/93 (Lei de Licitações), Leis orçamentárias e de diretrizes orçamentárias, entre muitas outras, isto se levando em conta apenas Leis Federais, uma vez que há incontáveis leis estaduais e municipais tratando também inerentes a esta temática.

Note-se que todas estas leis, em todos os âmbitos da administração pública, têm como característica marcante o aumento, sobremaneira, das atribuições tanto dos Controles Internos como dos Externos, indicando não apenas uma visão de fiscalização posterior, mas principalmente de análise permanente e preventiva, de forma a possibilitar um desenvolvimento da qualidade da Administração Pública como um todo.

Ressalte-se que tais controles, interno e externo, não exauram os instrumentos de controle hoje existentes nos órgãos públicos, havendo ainda o chamado controle judicial, realizado através do judiciário, por meio de instrumentos variados, como o Mandado de Segurança Individual, o Mandado de Segurança Coletivo, a Ação Popular, a Ação Civil Pública, o Mandado de Injunção, o *Habeas Data* e o *Habeas Corpus*; o chamado controle social, através de diversas iniciativas, notadamente dos próprios cidadãos ou de entidades representativas da sociedade, que passaram a fiscalizar a gestão das finanças públicas, como resultado de um desenvolvimento maior da relação Estado/sociedade. Tal controle é embasado no disposto no artigo 74, § 2º da Constituição Federal “§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Este trabalho, contudo, visa focar o Controle Interno, no qual passamos a nos restringir.

Na atualidade, o Controle Interno é amplamente difundido tanto nas empresas privadas, onde, aliás, se originou, como em instituições públicas, embora haja ainda, principalmente no âmbito Municipal, alguma resistência (já citados BOTELHO, 2009 e CRUZ, 2007) quanto à sua implementação, a revelia das determinações constitucionais e legais. Tal resistência se vê mesmo no primeiro Município que criou um órgão exclusivamente dedicado ao Controle Interno, a Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, que só o fez em dezembro de 1993, através da Lei Municipal 2068/93, isto é, mais de 05 (cinco) anos após a promulgação da própria Constituição de 1988.

Um controle interno eficiente consegue inibir não só fraudes, mas também é um valioso instrumento na detecção e correção de erros, desde sua prevenção, até a identificação e tomadas de decisão no sentido de correção das falhas verificadas.

Para se ter um sistema de controle interno organizado, devemos mantê-lo sob constante avaliação e verificação, adaptando-os às novas situações e tecnologias existentes.

As falhas de seu funcionamento, dos controles ineficientes ou não colocados em prática, pelos setores poderão resultar em problemas que comprometerão inteiramente sua finalidade.

No caso específico do poder público, que mais interessa a este estudo, se os gestores não implantarem controles adequados no âmbito de sua entidade, poderão incorrer no descumprimento de aspectos legais e da transparência de seus atos para divulgação à sociedade, lembrando que no âmbito público onde preceitos constitucionais e legais são mais rigorosos quanto à forma dos atos praticados pelos gestores, no exercício da Administração Pública.

Assim, com o aumento do tamanho e da complexidade das organizações estatais, uma supervisão direta e total dos gestores sobre todos os atos torna-se

praticamente impossível, obrigando-os a delegar parte de suas funções operacionais, gerenciais e, principalmente, de controle a outros profissionais habilitados e autônomos.

Neste contexto, as atividades e os procedimentos de controle interno adquirem grande importância, como instrumento capaz de manter o fluxo atualizado de informações gerenciais à tomada de decisões e de proporcionar tranquilidade ao executivo pelos atos praticados por seus auxiliares (ATTIE, 2007).

Desta forma, podemos definir Controle Interno, como Imoniana (2001, p. 95) que cita a seguinte definição, dada pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA): “O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e a veracidade das informações contábeis, promoverem a eficiência das operações e fomentar maior adesão às políticas prescritas pela gerência”.

Já Franco e Marra entendem o controle interno como:

(...) todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio.  
FRANCO E MARRA. 2001, p.261.

Percebe-se pelos conceitos, que o controle interno é um instrumento grande utilidade para realizar avaliações da própria gestão em si, sendo importantes em todo qualquer de organização, independente do seu grau de complexidade, contudo à medida que as organizações aumentam em tamanho, torna-se cada vez mais evidente a necessidade da existência de um controle interno eficiente, em face do muitos setores criados e dos níveis de autoridade e responsabilidade que vão se criando neste íterim, de forma a que a instituição possa continuar crescendo de forma eficiente e eficaz, sem perdas desnecessárias.

Para Oliveira, Perez e Silva (2004, p.83) “[...] um sistema contábil que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é até certo ponto inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios”.

Neste mesmo tema, Boynton, Jahnsen e Kell (2002, p.320) defendem a importância dos controles internos, que devem possuir três elementos preponderantes, que são a confiabilidade de Informação, a obediência às leis e regulamentos aplicáveis e a eficácia e eficiência de operação.

Assim, podemos verificamos que o controle interno eficaz não é contra o gestor, muito pelo contrário, ele possibilita que o mesmo não seja surpreendido pelo resultado de um eventual controle externo, quando, muitas vezes, já não é possível corrigir a situação ou recuperar os valores perdidos.

Para que um controle interno seja eficaz, contudo, é necessária a adoção de práticas rotineiras quanto à verificação e revisão dos processos, o que irá reduzir a possibilidade de erros ou tentativas fraudulentas, pois com controles internos frágeis ou inexistentes, ocorrem, freqüentemente, erros involuntários, desperdícios e até fraudes.

Deste modo, destacamos a importância dos controles internos, não só para o processo de tomada de decisão, como também na manutenção da atividade empresarial ou para a gestão pública, servindo como auxílio na prevenção de equívocos administrativos.

Especificamente quanto ao setor público, a ausência de Controle Interno significa que administração pública não tem a garantia da correção quanto à mensuração do cumprimento de metas nem quanto à execução de orçamentos, pela inobservância de um dos intrínsecos elementos da administração.

Os sistemas de controle interno são necessários ao ambiente dos negócios, principalmente num momento de mudanças cada vez mais rápidas e acentuadas e crises como atualmente vemos. Entretanto, estes sistemas são limitados e podem apenas prover um razoável grau de segurança para a busca dos objetivos da empresa, e estão

sujeitos a distorções e falhas decorrentes do mau entendimento das instruções ou informações.

Segundo Crepaldi (2002) na aplicação dos procedimentos de controle interno, podem ocorrer falhas ou distorções resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos, pois embora tenha uma característica de funcionar como um inibidor de erros ele não é infalível, embora possam fornecer segurança razoável, por estas limitações a qual são expostos. Isso, contudo, não quer dizer que na verdade os mesmos não apresentavam mais que uma falsa ilusão de segurança, mas ao contrário, a inexistência de controles internos consistentes ensejará o crescente surgimento destes erros e fraudes operacionais, sendo erros irregularidades involuntárias ocorridas nos procedimentos ou demonstrativos contábeis, e fraudes irregularidades propositais.

Com o recente advento da **SOX** (Lei Sarbanes-Oxley), e a necessidade de certificação dos Controles Internos pela Administração, em cumprimento à Seção 404 da mesma Lei, embora existam diversas estruturas de controles internos, espera-se que aquela desenvolvida pelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*) se torne o modelo dominante, sendo a sua adoção é recomendável, segundo DELOITTE, 2006, o que, aliás, é o que tem ocorrido até agora.

Além da SOX e do desenvolvimento do COSO, recentemente, em novembro de 2008, no âmbito nacional, consoante este crescimento da importância do Controle Interno demonstrado nesta pesquisa, no âmbito tanto das organizações privadas quanto das públicas, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução CFC nº 1.135/08, tratando especificamente acerca do Controle Interno no âmbito público, matéria esta antes tratada de forma residual junto a outros temas, trazendo conceitos consolidados acerca desta temática.

Verificamos, assim, um aumento contínuo de literatura especializada e artigos científicos tratando da matéria, além da preocupação verificada nas normatizações legais e regulamentares que vem surgindo.

A pesquisa desenvolvida foi enviada a três prefeituras dentro do Estado do Rio de Janeiro, de forma a se vislumbrar uma perspectiva acerca do *status quo* evolução da Controladoria Pública nestes Municípios, embora, como já explicado no tópico **METODOLOGIA DA PESQUISA**, o propósito da pesquisa era que a mesma fosse realizada com um número maior de Prefeituras, o que não foi possível.

Assim, a pesquisa abrangeu três Prefeituras no Estado do Rio de Janeiro, sendo uma de grande porte, na região Metropolitana, e duas de pequeno porte, uma na Região Serrana e outra no interior.

Nesta pesquisa os aspectos mais relevantes apurados foram os seguintes:

- 1) **O fator mais importante é que todas estas Prefeituras possuem Controles Internos implantados e funcionando**, criados por Leis Municipais, o que já é um grande avanço. As datas de implantação das Controladorias indicam vinculação direta ao tamanho do Município, isto é, a Prefeitura de grande porte foi a primeira a criar a Controladoria, e assim sucessivamente. A diferença da implantação da primeira (1993) para a última é de mais de 10 anos, embora a determinação da existência do Controle Interno remonte à Constituição de 1988;
- 2) Outro efeito verificado também é que a única Prefeitura em que a Controladoria possui setores internos formais é a de grande porte, que, aliás, possui mais de 100 funcionários lotados no órgão, enquanto que as outras duas não possuem setores internos formais e possuem até 05 funcionários. Todavia todas as Controladorias são vinculadas diretamente ao Prefeito, o que é recomendado pelas boas práticas de controle, por dar maior independência ao Controlador e seus funcionários;
- 3) Outro dado relevante é que todos os três controladores são contadores e funcionários de carreira das Prefeituras, embora quanto à especializações, apenas o Controlador do Município de grande porte possui, sendo na área de Controladoria.
- 4) Quanto ao treinamento do pessoal da Controladoria, apenas a Prefeitura de grande porte fornece treinamento permanente com cronogramas anuais, enquanto nas de



pequeno porte, em uma os treinamentos são periódicos e pontuais, e na outra os treinamentos são esparsos e aleatórios.

5) Quanto às atividades em si, em todas as Prefeituras o planejamento das atividades é feito de forma proativa como reativa.

6) Quanto às atribuições, a Controladoria da Prefeitura de grande porte apresenta uma área de atuação muito mais ampla, abrangendo além das áreas comuns às outras (Tesouraria, Controle de Bens patrimoniais, Almoxarifado e Compras, contratações), as atribuições relativas à certificação das contas das secretarias, empresas, fundações e autarquias municipais, faz avaliação de cumprimento de metas e programas do PPA, entre outros.

7) Na Prefeitura de grande porte e na da região serrana, o órgão ou setor fiscalizado é quem primeiro tem acesso aos relatórios da auditoria realizada pela Controladoria, enquanto que na Prefeitura do interior ele é encaminhado inicialmente à Secretaria a qual este órgão está vinculado.

8) Outro elemento comum a todas é que a realização dos exames é feita de forma amostral, com percentual variável de acordo com a área em análise e o prazo disponível, possuindo a Prefeitura de grande porte softwares próprios que a auxiliam no processo de amostragem.

9) Quanto à frequência das análises realizadas pela Controladoria, na Prefeitura de grande porte e na do interior do Estado os exames são realizados durante todo o ano, com um cronograma pré estabelecido, de forma que não há concentração relevante em determinado período do ano, enquanto que na de pequeno porte da Região Serrana, eles são realizados em época específica, visando dar suporte à prestação de contas da Prefeitura.

10) Finalmente, é importante ressaltar que todas as três Controladorias monitoram as respostas às diligências dos Tribunais de Contas, embora seja curiosa a constatação de que nos Municípios menores o Poder Legislativo possui Controle Interno próprio, enquanto que na Prefeitura de grande porte, a Controladoria do Município é quem analisa suas contas.

#### **4 CONCLUSÃO**

A presente pesquisa objetivou uma comparação entre a prática e o estado da arte em termos científicos do Controle Interno no Brasil, sua evolução e mudanças ocorridas nos últimos anos, principalmente no que concerne à Administração Pública Brasileira.

Vimos de forma clara como a gestão pública tem evoluído, através do uso de técnicas oriundas do setor privado, buscando-se assim uma maior eficiência e eficácia no atendimento aos objetivos dos entes federativos, tentando deste modo, diminuir a burocracia, ainda muito presente no setor público, possibilitando assim, uma melhor relação entre o Estado e o seu cliente primário, o cidadão.

É inegável o aumento das atribuições do Controle Interno Público nos últimos anos no Brasil, principalmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a chamada Constituição cidadã, e mais recentemente, através da Lei Complementar 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ressalte-se que esta valorização dos Controles Internos não se restringe ao Brasil, ou mesmo ao setor público. Hoje, em face das fraudes de grande porte que assolaram o mundo, como os casos da Enron ou da WorldCom num passado recente, ou mesmo a atual crise mundial deflagrada no final de 2008 e que tem afetado de forma contundente as economias e as perspectivas de crescimento mundial, o Controle Interno adquiriu uma importância ainda maior.

Dentro desta ótica, muitas mudanças de cunho legal e regulatório têm ocorrido ao redor do mundo, como, por exemplo a SOX, e têm contribuído de forma determinante para o fortalecimento de sistemas de Controles internos nas organizações, havendo hoje uma grande convergência de interesses e atenção em todos os elos da sociedade interessados neste processo: governo, empresas, investidores, trabalhadores, etc.

O COSO, uma entidade sem fins lucrativos formada por um grande leque de entidades, é um exemplo disto, tendo, desde sua criação, buscado o desenvolvimento do Controle Interno, como elemento fundamental para o bom funcionamento das organizações.

Desta forma, buscou-se levantar e analisar os muitos trabalhos científicos dedicados a esta temática, de forma a possibilitar a resposta ao problema de pesquisa formulado, a fim de verificar o estado da arte do controle interno, tanto no setor privado como no âmbito público, no exterior e no Brasil, de forma a subsidiar as conclusões que se seguem.

Pudemos verificar nos dados recolhidos ao longo deste trabalho na bibliografia estudada, somados às considerações obtidas na pesquisa realizada junto a três prefeituras no Estado do Rio de Janeiro, que embora o ritmo de implementação e desenvolvimento das Controladorias ainda não seja uniforme em todas as Prefeituras, já há uma preocupação quanto ao tema. As Controladorias, nas Prefeituras estudadas, foram criadas da forma tecnicamente melhor indicada, isto é, vinculadas diretamente ao Prefeito; são comandadas por Contadores; acompanham as diligências dos Tribunais de Contas; e dentro de suas disponibilidades, tem utilizado de técnicas e práticas modernas, de forma a facilitar a descoberta de fraudes e a proteção do bem público.

A implementação e o desenvolvimento de um bom sistema de controle interno, possibilita ao gestor um grau muito grande de conhecimento e principalmente de confiabilidade das informações que ele tem a sua disposição para subsidiar suas decisões e políticas, pois pode propiciar a ele, análises efetivas e técnicas relativas aos reais efeitos de suas tomadas de decisão anteriores.

Além disso, também funciona como um escudo para o próprio gestor, pois, além de descobrir muitas fraudes quando ainda podem ser sanadas pelo mesmo, um sistema eficiente de Controle Interno tem um efeito inibidor importante quanto a fraudes, uma vez que o seu funcionamento eficaz consegue desmotivar novas tentativas de fraude junto a este mesmo órgão, em face de um histórico prévio de sucesso na defesa do patrimônio público.

Outro fator relevante, é que um bom Controle Interno acaba por facilitar e diminuir a interferência dos próprios órgãos externos de Controle, que podem se concentrar seu exíguo tempo em órgãos que apresentam um histórico pior de uso do dinheiro público, trazendo assim benefício direto ao cidadão, que passa a ter seu dinheiro melhor fiscalizado.

Desta forma, o Controle Interno, antes visto pelos gestores como um órgão que dificultava o processo de gestão, através da colocação de empecilhos, hoje funciona como um órgão indispensável de assessoria do gestor na sua tomada de decisão, seja ele de qualquer esfera ou órgão público, através da ampla gama de vantagens, que ao final, além da defesa primaz do patrimônio público, acaba também por ser, em face da dura legislação atual acerca de responsabilidades, importante para a própria segurança administrativa do gestor.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal**. Curitiba: Juruá, 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 Lei, decretos, etc.**

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Trad. Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre:Bookman, 2005.

CONTROLE INTERNO NBTC RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.135/08. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1135.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc). Acesso em: 02 Jan. 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DELOITTE TOUCH TOHMATSU. **LEI Sarbanes-Oxley**: Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos. 2003. Disponível em: <[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia\\_sarbanes\\_oxley%281%29.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley%281%29.pdf)>. Acesso em: 28 Nov. 2008.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IMONIANA, J.O. 2001. **Auditoria**: abordagem contemporânea. Itapetininga, Associação de Ensino de Itapetininga.

OLIVEIRA, Luiz Martins de.; PEREZ JR, José Hernandez.; SANTOS SILVA, Carlos Alberto dos. **Controladoria Estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

[Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA – Disponível em http://www.gestaopublica.net/article\\_read.asp?id=97](http://www.gestaopublica.net/article_read.asp?id=97). Acesso em 25 nov. 2008.

RIO DE JANEIRO. **Lei Municipal nº 2.068 de 22 de dezembro de 1993**. Disponível em: <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/controladoria/pdf/lei2068.pdf>. Acesso em 03 Jan. 2009.

SANTOS, Clezio Saldanha. **Introdução à Gestão Pública**. São Paulo, Editora Savaira, 2006.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookmann, 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2ª ed. S