

CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO PÚBLICA

INTERNAL CONTROL AS A PUBLIC MANAGEMENT INSTRUMENT

Marcia Athayde Moreira¹
Alexandra Gabriele Santos Dias²
Perpétua Marques De Souza³

Resumo: O objetivo deste trabalho foi identificar os subsídios que asseguram o controle interno como um importante instrumento para a gestão pública, discorrendo sobre a importância do controle interno como ferramenta de gestão pública no atual contexto sócio econômico. Por consecução dos objetivos foi feita uma revisão de literatura, permitindo destacar os principais aspectos do estudo: Breve contexto histórico do controle interno na administração pública, conceituando controle interno, a importância do controle interno como instrumento de gestão e por fim, o controle interno na gestão pública; um olhar a partir da legislação vigente. Após a revisão de literatura foram entrevistados quatro professores do curso de Ciências Contábeis e/ou, servidores públicos a partir de um roteiro de entrevistas com perguntas abertas. Como resultado de modo geral, concordaram que o controle interno é um instrumento muito importante de gestão. Portanto, conclui-se que o controle interno é um instrumento importante para a gestão pública uma vez que “é importante instrumento que deve ser cada vez mais incrementado pelos órgãos públicos a fim de que o dinheiro público seja gasto da melhor forma possível e que este possa se reverter em benefícios para a sociedade”.

Palavras-chave: Gestão pública; administração pública; controle interno.

Abstract: *This study aimed to identify the subsidies that ensure internal control as an important instrument for public management, discussing the importance of such as a tool for public management in the current socioeconomic context. In order to achieve the goals, a literature review was made, highlighting the main aspects of the study: Brief historical context of internal control in public administration, conceptualizing internal control, the importance of internal control as a management tool and, finally, internal control in public administration; a look from the current legislation. After the literature review, four professors from the Accounting Sciences course and/or public servants were interviewed based on a script of interviews with opened questions. As a general result, they agreed that internal control is a very important management tool. Therefore, it is concluded that internal*

¹ Doutora em Controladoria e Contabilidade, professora e pesquisadora Programa de Mestrado e Doutorado em Administração da Universidade da Amazônia – Pará. Av. Alcindo Cacela, 287. Telefone: 91 4009 3018. E-mail: athayde.marcia@gmail.com

² Graduada em Contabilidade. Universidade da Amazônia. Av. Alcindo Cacela, 287. Telefone: 91 4009 3018. E-mail: xandra.gabriele@hotmail.com

³ Graduada em Contabilidade. Universidade da Amazônia. Av. Alcindo Cacela, 287. Telefone: 91 4009 3018. E-mail: perpetuasouza1@hotmail.com

control is an important instrument for public management since "it is an important instrument that must be increased by public agencies so that public money is spent in the best way possible and that this can be reverted into benefits for society".

Key-words: *Public management; public administration; internal control.*

1. INTRODUÇÃO

Gaarder (1999) afirma que é de conhecimento geral que o homem por sua capacidade de raciocínio, discernimento e por ser dotado de inteligência racional, se difere dos demais animais, pois ao longo de sua história vem desvelando o mundo ao seu redor, dialogando com ele e fazendo novas descobertas que o colocam em contato direto com a produção do conhecimento, passando a partir de então a sofisticar sua capacidade empreendedora, transmitindo assim, diferentes e diversificados saberes aos seus semelhantes.

Ainda evolução no campo do conhecimento, com o advento da Filosofia, abrindo espaço a nova forma de pensar e questionar os modelos que até então perduravam, dando início a criação das ciências naturais e, por conseguinte as demais como: a historicamente, de acordo com Gaarder (1999) por volta do ano 600 a.C. houve notória matemática, medicina, astronomia, biologia, ciências sociais e humanas, direito, administração, entre outras, que até então se interligam. O autor evidencia, que com o surgimento dessas áreas do saber, as sociedades vão passando a se organizar como classe social, política e econômica dando origem a muitas empresas públicas e privadas com metas a serem cumpridas e todo um trabalho por ser definido e desenvolvido. Dessa necessidade de organização emerge no mundo moderno o controle interno na gestão pública, fruto de muitas experiências construídas ao longo dos tempos, haja vista a falta de eficiência e eficácia quanto ao controle da administração pública, além do descaso com a coisa pública por parte da população (GAARDER, 1999).

Nesse contexto, cabe ressaltar o conceito de controle interno, o qual, segundo José Filho (2008, p. 91) explicita "[...] é um conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pelas unidades administrativas, como: manuais, segregação de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rotatividade de servidores, limite de acesso, limitação ao acesso aos sistemas de computador e treinamento de pessoal, a fim de evitar possíveis erros, fraudes e ainda a ineficiência". Nesse contexto, se destaca a importância do controle interno no âmbito das organizações públicas, como um instrumento de gestão importante, porque apresenta atributos imprescindíveis para a gestão lidar diretamente com os recursos públicos, além da necessidade de transparência em se tratando do que é público (JOSÉ FILHO, 2008).

Devido aos atuais avanços nos recursos tecnológicos, houve maior conscientização da população em cobrar mais qualidade, transparência e eficiência no controle dos gastos públicos. Cabe ressaltar a obrigatoriedade da criação do Controle Interno para as entidades integrantes da Administração Pública Direta ou Indireta das esferas do governo federal, estadual e municipal está definida na Constituição Federal do ano de 1988, e foi ratificada pela Lei de Responsabilidade Fiscal - LC nº 101/2000 (MASSINI, 2013).

Kenne da Silva (2005) afirma que os órgãos institucionais de controle na administração pública devem voltar suas atenções para a atuação preventiva e orientadora,

de modo a evitar as falhas involuntárias ou deliberadas por parte dos atores dos processos organizacionais, e que os benefícios advindos de um sistema de controle interno integrado e atuando com excelência são muitos. Dessa forma, o controle deve ser visto como meio de assegurar o melhor emprego dos recursos, prevenir ou reduzir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo assim para o cumprimento da missão do ente público (KENNE-DASILVA, 2005).

Assim, partindo da premissa que o controle interno é instrumento de suma importância na gestão pública, contribuindo para a melhoria da qualidade dos serviços prestados e da eficácia do uso dos recursos públicos, é possível estabelecer a questão que norteará essa pesquisa: *quais os subsídios que podem ser identificados no controle interno tornando-o assim um importante instrumento para a gestão pública?*

Logo, a pesquisa tem como objetivo geral identificar os subsídios que asseguram o controle interno como um importante instrumento para a gestão pública, discorrendo sobre a importância do controle interno como ferramenta de gestão pública no atual contexto sócio econômico. E como objetivos específicos identificar as normas e as leis brasileiras estabelecidas legalmente que incentivam o controle interno nas entidades públicas e por fim, identificar os principais sistemas de controle interno utilizados na gestão pública.

Essa pesquisa se justifica, pois, os estudos sobre controle interno no âmbito da gestão pública têm se intensificado nos últimos anos, haja vista sua importância e contribuições para a melhoria da qualidade, ética e da transparência, especialmente quando se refere aos gastos públicos englobando métodos e procedimentos que visam à adesão de estratégias e da eficiência operacional da organização e planejamento. Neste sentido, considera-se relevante este estudo por algumas razões, entre elas, por que o controle interno representa atividade imprescindível na mensuração das metas a serem alcançadas, por ser importante estudo da área do saber (economia, gestão e nas ciências contábeis), por abrir espaço de investigação a novas pesquisas e ainda contribuir para a formação acadêmica, ética e profissional dos que estão diretamente ligados a gestão pública.

Essa pesquisa está estruturada em quatro partes. A primeira se dedicou aos aspectos introdutórios. A segunda se dedicou à revisão da literatura, discorrendo sobre o controle interno na administração pública: um pouco de história, conceitos de controle interno, a importância do controle interno como instrumento de gestão e o controle na gestão pública: um olhar a partir da legislação vigente. A terceira contempla a metodologia da pesquisa, a quarta parte apresenta os resultados da pesquisa de campo e a quinta e última parte apresenta a conclusão, seguida das referências bibliográficas.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. Controle interno na administração pública: um pouco de história

Estudos e pesquisas (SILVA, 2002) apontam que os primeiros vestígios de organização orçamentária e contabilidade pública, no contexto brasileiro datam do período de colonização, com a chegada de D. João VI à colônia. Tal medida decorreu da necessidade interna do país em prestar informações à Inglaterra relacionadas as exigências contratuais para concessão de empréstimos e também para obtenção de maior controle dos tributos com a abertura dos portos em terras brasileiras. De 1908 a 1919 inúmeros textos legais

preconizaram a adoção de uma contabilidade mais organizada, em 1924 foi criada a Controladoria Central da República.

Pesquisas também sinalizam que foi a partir no ano de 1922, do século XX que emergiram preocupações no Brasil com o controle no setor público, pois considerando Calixto e Velásquez (2005) a atuação do controle interno era realizada examinando e validando informações sob os aspectos do ponto de vista da legalidade e da formalidade, ressaltando que sua preocupação era atender mais aos órgãos fiscalizadores externos do que com a avaliação realizada pelos administradores que atuavam na prestação dos serviços públicos.

Mas os primeiros registros legais do controle interno estão na Lei Federal nº 4.320/1964, concentrada no artigo 76, responsável por introduzir as primeiras expressões controle interno e externo, apresentando assim, a definição das competências do exercício daquelas atividades, sendo conferido ao poder executivo responsabilidades com o controle interno e com o externo coube ao poder legislativo (CALIXTO; VELAZQUES, 2005). Ressaltado que com a aprovação dessa lei houve a separação do controle interno com o controle externo, esse de responsabilidade do Congresso Nacional e do TCU e aquela de responsabilidade do próprio Governo. Calixto e Velásquez (2005) observam que a lei definiu a universalidade do controle, a abrangência com relação aos atos da administração, independentemente de ser receita ou despesa, e mais adiante, o controle começou a contemplar cada agente da administração, individualmente, desde que este apresentasse responsabilidade por bens e valores de ordem públicos. Outro passo importante concentrou-se no Decreto-Lei n.º 200/67 como base legal da reforma administrativa do Brasil, e conseqüentemente, primeiro passo para reforma gerencial na Administração Pública Brasileira. Neste universo, Castro (2011, p.324) menciona as principais mudanças trazidas na edição do referido Decreto-Lei n.º 200/67:

Descentralização administrativa que concedia maior autonomia à administração indireta para superar a rigidez burocrática da administração direta; e Instituição de princípios de racionalidade administrativa, tais como: visão sistêmica, o planejamento e o orçamento, a descentralização e a delegação de poderes, os contratos e convênios e o controle dos resultados (CASTRO, 2011, p. 324).

Além disso, considerando Castro (2011) este Decreto Lei em seu artigo 6º dispõe que as atividades da Administração devem obedecer a princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle nos serviços públicos.

Anos mais tarde, com a Constituição de 1988, vieram inovações ao controle da execução orçamentária e financeira, bem como a preconização do controle interno em cada poder e um controle externo exercido pelo legislativo, e assim pela necessidade de transparência dos gastos públicos e a lei complementar LC 101/2000 (LRF) que acabou por definir as responsabilidades na gestão fiscal. Em seguida, serão apresentados os conceitos referentes a controle interno.

2.2. Conceituando controle interno

De acordo com José Filho (2008, p. 91) controle interno é

O conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pelas próprias Unidades Administrativas tais como Manual de rotinas, segregação de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, limitação de acesso aos ativos, limitação ao acesso aos sistemas de computador e treinamento de pessoal, com vistas a impedir os erros, a fraude e a ineficiência.

Ou seja, compreende-se que o controle interno representa uma série de normas necessárias ao bom desempenho das atividades e dos desafios da gestão pública, contribuindo para a melhoria da qualidade do serviço público.

Para Alexandrino e Paulo (2012, p. 813) controle interno pode ser

Aquele exercido dentro de um mesmo poder, seja o exercido no âmbito hierárquico, seja o exercido por meio de órgãos especializados, sem relação hierárquica com órgão controlador, ou ainda o controle que a administração direta exerce sobre a administração indireta de um mesmo poder.

Sob esta ótica, entende-se que o controle interno pode ser exercido por diversas formas, quer seja no âmbito da hierarquia, por órgãos especializados dentro do mesmo poder, e de outro por meio da administração direta sobre a indireta dentro de um mesmo poder.

Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) contribuem elucidando que o controle interno é realizado por meio de inúmeras estruturas organizacionais que foram instituídas no âmbito da entidade controladora (gestão), compreendendo assim, um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos que são estruturados e integrados.

Assim, percebe-se que claramente que todos estes procedimentos no âmbito da gestão pública são ferramentas, ou melhor, características peculiares ao controle interno dispondo assim de meios que subsidiem sua aplicabilidade e dimensão. No próximo item, será contemplada a importância do controle interno como instrumento de gestão.

2.3. A importância do controle interno como instrumento de gestão

De acordo com Rocha (2013) os estudos realizados recentemente sobre controle interno na gestão pública vêm se tornando um dos instrumentos mais importante por se constituir em uma atividade imprescindível a todo esforço humano em busca dos objetivos firmados e estabelecidos, pois, se este não existisse, certamente que a gestão pública não teria como mensurar o cumprimento de metas nem a execução de orçamentos, pela inobservância de um dos intrínsecos elementos da gestão e/ou administração. Neste sentido, o controle interno em uma organização/instituição desempenha papel importante e tem como objetivo fundamental, a proteção de todo o patrimônio, se manifestando assim, como resultado, e neste sentido, se constituindo como ferramenta de apoio a contabilidade, por isso a necessidade de estudos direcionados para esta área, tendo em vista a importância de um sistema de controle interno que evidencie indicadores de excelência na execução das políticas públicas estabelecidas (ROCHA, 2013).

Além do mais, no atual contexto da administração pública, ou melhor, da gestão pública a busca por qualidade na execução dos serviços públicos oferecidos a todos os cidadãos residentes no país tem sido condição e uma busca constante dos órgãos públicos, haja vista a preocupação com a utilização dos recursos públicos e como melhor utiliza-los.

Ressaltando que o controle interno é responsável pela fiscalização preventiva, concomitante e subsequente, impedindo erros que ocorrem involuntariamente ou mesmo desperdícios e atos que possam comprometer a gestão (ROCHA, 2013).

Azevedo e Ensslin (2010) observam que, além disso, o ato de controlar está íntima e diretamente ligado ao ato de planejar, uma vez que dá retorno ao processo de planejamento e também busca garantir por meio da empregabilidade dos recursos disponíveis um determinado resultado possa ser alcançado, seja este como produto ou serviço. Neste sentido, observa-se que para que se efetive a qualidade de fato e que seja uma constante na rotina da gestão, é necessário, podendo dizer até imprescindível um bom planejamento, uma execução, um controle constante e por fim, uma atuação corretiva.

Pelo exposto, percebe-se que o controle interno desempenha um papel fundamental na gestão tanto dos gastos públicos quanto no atendimento de metas. Eis sua importância, pois por meio dessa ferramenta é possível combater toda forma de desperdício, seja em compra de materiais, compra de equipamentos, contratos de prestação de serviços, dentre outros. A seguir, contribuições a partir da legislação vigente ao controle interno da gestão pública.

2.4. O controle na gestão pública: um olhar a partir da legislação vigente

Calixto e Velásquez (2005) mostram que no Brasil, o controle interno, na administração pública teve como marco inicial, no ano de 1936, século XX, a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP com o seguinte propósito:

- Racionalizar a administração mediante simplificações, padronizações, aquisição racional de materiais;
- Revisar estruturas e aplicações de métodos na definição de procedimentos.

A partir de então, foi instituído o concurso para ingresso nos quadros de carreira da Administração Pública. Todo fundamento do controle interno na administração pública, no contexto brasileiro está contido no artigo 76 da Lei 4.320/64, que estabelece ao Poder Executivo exercer três tipos de controle da execução orçamentária: Legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; A fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos e por fim, o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Calixto e Velásquez (2005) destacam outro documento legal e importante, que foi o Decreto-Lei 200/67 estabelecendo que as atividades da administração pública obedecessem aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle explicitados em seu artigo 6º. E, como preceito constitucional, o controle interno aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967 no Artigo 71 - “A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei” (BRASIL, 1967).

A Constituição Federal de 1988 estabelece com mais clareza o escopo do controle interno ao mesmo tempo em que consagra no texto constitucional os Princípios Básicos da Administração Pública, em seu artigo 70 ao elucidar que a fiscalização contábil, financeira,

orçamentária operacional e patrimonial da União e entidades administrativas será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo de cada poder (Legislativo, Executivo e Judiciário) (BRASIL, 1988).

Dias (2009) complementa o histórico, ressaltando que em 27 de março de 1995, foi estabelecida a Lei Complementar nº 82, denominada de Lei Camata I, que regulamentou o artigo 169 da Carta Magna de 1988 e disciplinou os limites das despesas com o funcionalismo público. No ano de 1999 a Lei Camata II regulamentou o artigo 169 da Constituição de 1988 com a redação dada pela EC nº 19, de 1998. Por fim, no ano 2000 surge a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), que trata das finanças públicas e, entre outras providências, regulamenta o artigo 169 da Constituição Federal de 1988, passo importante, que associado a outras medidas, representou uma mudança significativa nas práticas públicas, notadamente no que diz respeito a gestão dos gastos com pessoal. A seguir, tecem-se considerações a cerca do caminhar metodológico dessa pesquisa.

3. METODOLOGIA

Para Richardson (2008) todo método científico consiste na escolha de procedimentos sistematizados para o estudo de determinados fenômenos. Visto que estes procedimentos delimitam um problema, realizam a coleta de dados e os interpretam com base nas relações encontradas, fundamentando, se possível, nas teorias existentes e/ou nos autores estudados sobre determinado tema. E, ainda Marconi e Lakatos (2008) reforçam que o método é um caminho que deve ser identificado pelo pesquisador para garantir o alcance dos objetivos de pesquisa. Dessa forma, essa seção da pesquisa se dedica aos aspectos metodológicos.

3.1. Tipo de pesquisa

De acordo com a classificação proposta por Farias Filho e Arruda Filho (2013), trata-se de um estudo descritivo de cunho qualitativo, com base em pesquisa bibliográfica, a qual traz a luz renomados autores que sustentam a pesquisa, dentre eles destacam-se: Alexandrino e Paulo (2012); Albuquerque, Medeiros e Silva (2013); Azevedo e Ensslin (2010); Calixto e Velásquez (2005); José Filho (2008); Gaarder (1999) e Dias (2009). Posteriormente, o estudo abriu espaço para a pesquisa de campo a partir da análise do relato de professores do Curso de Contabilidade que são funcionários públicos e da disciplina Contabilidade Pública, que atuam na gestão pública e lidam diretamente com o controle interno, mediante aplicação de um roteiro de entrevista.

3.2. Amostra, fonte dos dados e instrumento de pesquisa

A pesquisa contempla uma amostra formada por professores do curso de Contabilidade, que ministram a disciplina de contabilidade pública, e/ou são servidores públicos do município de Belém, Pará. Os dados para a composição da revisão de literatura foram coletados em livros, artigos científicos de revistas ou publicados na internet e outros itens especializados da internet.

Para obtenção das informações empíricas junto aos sujeitos da pesquisa, foram convidados professores da Unama, UFPA e IFPA pessoalmente e por telefone, dentre os

quais três professores responderam à pesquisa. Como instrumento da coleta dos dados foi construído um questionário com questões abertas, a partir da revisão de literatura realizada. O questionário foi composto por quatro perguntas, conforme se apresenta a seguir:

- Em sua opinião o controle interno é um sistema eficaz para a gestão pública? Por quê?
- Você tem observado que o controle interno na gestão pública vem promovendo maior transparência e prestação de contas com a sociedade?
- Quais os subsídios que podem ser identificados no controle interno tornando-o assim um instrumento eficaz para a gestão pública?
- Então, resumindo, qual a importância do controle interno para a administração pública?

As entrevistas foram realizadas durante os meses de outubro e novembro de 2017.

4. RESULTADO DA ANÁLISE EMPÍRICA

Considerando que o primeiro questionamento feito aos informantes da pesquisa foi: Em sua opinião o controle interno é um sistema eficaz para a gestão pública? Por quê? As respostas deles foram:

P1 - Dá uma razoável segurança no cumprimento da lei. Atua positivamente na prevenção de fraude. Evita erros na execução das tarefas.

P2 - O controle interno como o próprio nome diz, faz parte da estrutura do órgão. Este é um ponto que o torna mais conhecedor da realidade dos órgãos, uma vez que muitos dos seus servidores são oriundos dos setores que serão objeto de controle.

P3 - Não. Muitas transações que acontecem na esfera pública não são foco do controle interno.

P4 - 1. Não. Pois não cumpre a sua função central, que é a atuação de forma preventiva para a consecução dos objetivos a que se propõem.

Observa-se nas respostas que há sutil convergência e ao mesmo tempo complementam-se as opiniões entre os respondentes P1 e P2 quando sinalizam que o controle interno ajuda a evitar erros na execução das tarefas e que faz parte da estrutura do órgão, sendo nomeado por P2 como sendo um ponto que o torna mais conhecedor da realidade dos órgãos. Mas, divergem de P3 quando este sinaliza que o controle interno não é um bom instrumento de gestão pública, haja vista que muitas transações não são foco de controle interno.

As considerações de P1 e P2 vão ao encontro do conceito estabelecido por Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) por entenderem que o controle interno é realizado por meio de inúmeras estruturas organizacionais que foram instituídas no âmbito da entidade controladora (gestão), compreendendo assim, um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos que são estruturados e integrados, assim seus relatos convergem com o estudo realizado acerca do controle interno.

Neste sentido, as considerações de P1 também vão ao encontro de Rocha (2013) que corrobora sustentando que o controle interno é responsável pela fiscalização preventiva, concomitante e subsequente, impedindo erros que ocorrem involuntariamente ou mesmo desperdícios e atos que possam comprometer a gestão. Tais considerações também são sustentadas por Silva (2005) reforçando que o controle deve ser visto como meio de assegurar o melhor emprego dos recursos, prevenir ou reduzir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo assim para o cumprimento da missão do ente público.

Quanto a P3 e P4 suas respostas são contrárias as de P1 e P2, pois compreendem que não cumpre sua função central e muitas transações que ocorrem na esfera pública não são focos do controle interno. Seus pareceres se confrontados com os autores estudados não há convergência devido suas opiniões serem contrárias a tudo que eles explicitaram no trabalho.

O segundo questionamento foi: Você tem observado que o controle interno na gestão pública vem promovendo maior transparência e prestação de contas com a sociedade? Como resposta obteve-se o seguinte resultado:

P1 - Sim, de acordo com o que é divulgado o controle interno tem dado transparência.

P2 - Dependendo da autonomia que este órgão ou setor possui em relação aos demais é possível que haja essa transparência.

P3 - Em alguns casos sim, em outros não, principalmente nas estatais.

P4 - Não. Pois as atividades e operações não são realizadas de maneira a possibilitar o alcance das ações, metas, programas, projetos e prioridades, em termos satisfatórios de economia, efetividade, eficácia e eficiência, visto que é vulnerável à má fé e a desídia humana, não gerando assim, informações fidedignas que atendam a uma real transparência e uma efetiva prestação de contas à sociedade.

Neste segundo questionamento, percebe-se que os posicionamentos de P1, P2 e P3 concentraram-se apenas na promoção de transparência no setor público, transparência essa que guarda relação com a prestação de contas com a sociedade. Assim, nas respostas obtidas verificou-se que P1 é taxativo ao explicitar que há transparência no controle interno a partir do que é divulgado no setor público. Mas, para P2 e P3 convergem das mesmas ideias ao elucidarem que a transparência depende da autonomia de cada órgão ou que em alguns casos sim em outros não.

Ao se reportarem à questão da transparência como uma importante ferramenta da gestão pública, os respondentes convergem com as ideias levantadas por José Filho (2008) que faz alusão ao controle interno no âmbito das organizações públicas, como um instrumento de gestão importante, porque apresenta atributos imprescindíveis para a gestão lidar diretamente com os recursos públicos, além da necessidade de transparência em se tratando do que é público.

No entanto, somente P4 manifestou um parecer contrário aos demais, afirmando que não há transparência e prestação de contas com a sociedade, visto que é vulnerável à má fé e a desídia humana, não gerando assim, informações fidedignas que atendam a uma real

transparência e uma efetiva prestação de contas a sociedade. Essas considerações vão ao encontro das afirmações de Kenne da Silva (2005) ao explicar que os órgãos institucionais de controle na administração pública devem voltar suas atenções para a atuação preventiva e orientadora, de modo a evitar as falhas involuntárias ou deliberadas por parte dos atores dos processos organizacionais, e que os benefícios advindos de um sistema de controle interno integrado e atuando com excelência são muitos. Dessa forma, o controle deve ser visto como meio de assegurar o melhor emprego dos recursos, prevenir ou reduzir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo assim para o cumprimento da missão do ente público.

E, o terceiro questionamento foi: Quais os subsídios que podem ser identificados no controle interno tornando-o assim um instrumento eficaz para a gestão pública? As respostas foram as seguintes:

P1 - Acompanhamento dos processos. Avaliação dos recursos humanos. Tomar conhecimento dos procedimentos administrativos, financeiros e contábeis do órgão.

P2 - A autonomia, de planejamento das ações e financeiras. Corpo técnico bem remunerado e com liberdade para atuar, no sentido da busca pelos parceiros da legalidade, impessoalidade, morbidade e eficiência. A accountability (controle).

P3 - Fomentar sua amplitude de atuação nas organizações públicas.

P4 - Para que o controle interno seja um instrumento eficaz para a gestão pública é essencial que o seu responsável tenha habilitação profissional, e capacitação técnica adequada, além de ser estruturado adequadamente para o seu efetivo funcionamento.

Os posicionamentos de P1, P2 e P3 se interligam e completam, porque estão imbuídos uns nos outros ao falarem de autonomia, avaliação, acompanhamento dos processos, amplitude da ação, liberdade de atuação, entre outros aspectos implícitos nestes discursos.

Concernente a questão da autonomia, e demais aspectos levantados pelos informantes o Decreto-Lei n.º 200/67 como base legal da reforma administrativa do Brasil, e conseqüentemente, primeiro passo para reforma gerencial na Administração Pública Brasileira. Neste universo, Castro (2011, p.324) menciona as principais mudanças trazidas na edição do referido Decreto-Lei n.º 200/67:

Descentralização administrativa que concedia maior autonomia à administração indireta para superar a rigidez burocrática da administração direta; e Instituição de princípios de racionalidade administrativa, tais como: visão sistêmica, o planejamento e o orçamento, a descentralização e a delegação de poderes, os contratos e convênios e o controle dos resultados (CASTRO, 2011, p. 324).

E, em suas considerações P4, expos aspectos também de suma relevância que precisavam ser evidenciados, pois trata-se da habilitação profissional e capacitação técnica adequada, pois são aspectos que precisam ser levados em consideração para que o controle interno possa ser estruturado e efetivado adequadamente, conforme posicionamento do informante.

Percebe-se que P4 fez alusão a uma questão muito importante que é primar pela formação profissional e capacitação, especialmente das pessoas indicadas aos cargos de gestão pública por concentrarem em si uma função de muita responsabilidade no âmbito de suas competências e a formação é imprescindível, por exemplo, onde já se viu medico indicado a secretario de educação, ou professor secretario de saúde? O conhecimento, a competência que é o saber tornam-se condição para que essa função seja exercida com presteza. Por isso a formação é importante e não pode ser esquecida, ainda mais quando se trata do controle com os gastos publico que devem ser bem empregados, além disso é preciso que haja transparência, ética e eficiência, por isso que o controle interno é importante na administração pública.

E, por fim a última questão foi: Você considera o controle interno uma ferramenta importante de gestão pública? Por quê? As respostas dos informantes foram:

P1 - Sim, veja a mesma resposta da questão 1.

P2 - Sim, a lei de responsabilidade fiscal é um exemplo, pois possibilita que os gastos públicos sejam controlados dentro dos limites aceitáveis. O controle interno permite uma gestão mais eficiente quando exercido em sociedade.

P3 - Sim, permite controlar os serviços e as atividades principais.

P4 - A importância do controle interno para administração pública está na ideia de que se executada de forma correta, previne o erro, a fraude e o desperdício do dinheiro público, trazendo com isso, benefícios para à sociedade.

Apesar de os posicionamentos dos quatro informantes serem positivos ao considerarem importante instrumento de gestão pública o controle interno, percebe-se claramente que P1, P2 e P3 concentram suas referencias nas leis vigentes em seus ditames que primam pelo controle dos gastos públicos. Neste sentido, eles comungam com das considerações de Dias (2009) ressaltando que em 27 de março de 1995, foi estabelecida a Lei Complementar nº 82, denominada de Lei Camata I, que regulamentou o artigo 169 da Carta Magna de 1988 e disciplinou os limites das despesas com o funcionalismo público. No ano de 1999 a Lei Camata II regulamentou o artigo 169 da Constituição de 1988 com a redação dada pela EC nº 19, de 1998. Por fim, no ano 2000 surge a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), que trata das finanças públicas e, entre outras providências, regulamenta o artigo 169 da Constituição Federal de 1988, passo importante, que associado a outras medidas, representou uma mudança significativa nas práticas públicas, notadamente no que diz respeito à gestão dos gastos com pessoal.

Já P4 entende que a importância do controle interno para a administração pública reside na ideia de que se for executado de maneira correta, previne o erro, a fraude e o desperdício do dinheiro público, e dessa forma traz benefícios a sociedade. Suas considerações e pensamento também comungam com o que explica Rocha (2013) que o controle interno é responsável pela fiscalização preventiva, concomitante e subsequente, impedindo erros que ocorrem involuntariamente ou mesmo desperdícios e atos que possam comprometer a gestão.

Ou seja, esta explicito claramente nas considerações de P4 a preocupação e entendimento sobre uma fiscalização e um planejamento eficaz e eficiente que de conta de

por em pratica objetivos e metas traçados que possam realmente assegurar que via controle interno se utilizado corretamente evita uma serie de atropelos e danos para a gestão pública e pode sim, dessa forma dar retorno à sociedade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Torna-se imprescindível e importante a priori frisar aqui, antes de qualquer consideração geral desse trabalho que a experiência adquirida na construção dessa pesquisa deixou um legado de conhecimentos não só a vida profissional, mas a vida pública reforçando, assim valores que jamais poderão ser esquecidos e violados, como: a ética, o compromisso, a responsabilidade, a transparência e o respeito.

Assim, o objetivo deste trabalho foi identificar os subsídios que asseguram o controle interno como um importante instrumento para a gestão pública, percorrendo sobre a importância do controle interno como ferramenta de gestão pública no atual contexto sócio econômico. E, quanto aos objetivos secundários buscou se identificar as normas e as leis brasileiras estabelecidas legalmente que incentivam o controle interno nas entidades públicas e por fim, identificar os principais sistemas de controle interno utilizados na gestão pública no Brasil.

E, ainda por consecução dos objetivos foi realizada a priori uma revisão de literatura, a qual permitiu destacar os principais aspectos do estudo como: Breve contexto histórico do controle interno na administração pública apresentando na linha do tempo sua implantação e efetivação, pois revela que teve sua gênese no período de colonização do Brasil com a vinda de D. João VI culminando atualmente com a Constituição Federal em vigor; Conceituando controle interno em que foram explicitados por alguns autores e sua compreensão do que é controle interno, conforme evidenciam Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) contribuem elucidando que este é realizado por meio de inúmeras estruturas organizacionais que foram instituídas no âmbito da entidade controladora (gestão), compreendendo assim, um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos que são estruturados e integrados; A importância do controle interno como instrumento de gestão pública, pois de acordo com Rocha (2013) estudos realizados recentemente sobre controle interno na gestão pública vêm se tornando um dos instrumentos mais importante por se constituir em uma atividade imprescindível a todo esforço humano em busca dos objetivos firmados e estabelecidos, pois, se este não existisse certamente que a gestão pública não teria como mensurar o cumprimento de metas nem a execução de orçamentos, pela inobservância de um dos intrínsecos elementos da gestão e/ou administração e por fim, o controle interno na gestão pública; um olhar a partir da legislação vigente, e de maneira breve, Calixto e Velásquez (2005) mostram que no Brasil, o controle interno, na administração pública teve como marco inicial, no ano de 1936, século XX, a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP. O Decreto-Lei 200/67 importante documento estabelecendo que as atividades da administração pública obedecessem aos princípios fundamentais do planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle explicitados em seu artigo 6º e no ano 2000 surge a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), que trata das finanças públicas e, entre outras providências, regulamenta o artigo 169 da Constituição Federal de 1988, passo importante, que associado a outras medidas, representou uma mudança significativa nas

práticas públicas, notadamente no que diz respeito a gestão dos gastos com pessoal (DIAS, 2009).

Assim, após a revisão de literatura foram entrevistados quatro professores do curso de Ciências Contábeis ligados à disciplina Contabilidade Pública e/ou, servidores públicos a partir de um roteiro de entrevistas com perguntas abertas.

E, como resultado de modo geral, concordaram que o controle interno é um instrumento muito importante de gestão, pois os posicionamentos concernentes a questão que trata sobre o controle interno como um sistema eficaz para a gestão pública, foi sinalizado que este atua positivamente na prevenção de fraude e ajuda a evitar erros na execução das tarefas. Outro questionamento feito foi se o controle interno na gestão pública vem promovendo maior transparência e prestação de contas com a sociedade, de modo geral eles responderam que a transparência depende da autonomia de cada órgão e em alguns casos sim em outros não.

A outra questão reside sobre os subsídios que podem ser identificados no controle interno tornando-o assim um instrumento eficaz para a gestão pública, e como resposta eles pontuaram acerca da autonomia, avaliação, acompanhamento dos processos, amplitude de ação, liberdade de atuação, habilitação profissional e capacitação técnica como subsídios identificados no controle interno e por fim, a última questão versando sobre a importância do controle interno para a gestão pública, eles responderam que sim, enfatizado sobre a lei de responsabilidade fiscal, o controle interno está na ideia de que se executada de forma correta evita erros, outro fez menção a resposta da primeira questão referente à lei vigente de 1988 (Constituição Federal do Brasil).

Assim, conclui-se que o controle interno é um instrumento importante para a gestão pública, uma vez que “colo é importante instrumento cada vez mais deve ser incrementado pelos órgãos públicos, afim de que o dinheiro público seja realmente gasto da melhor forma possível e que este possa se reverter em benefícios para a sociedade”.

Por fim, sugere-se para pesquisas futuras que possa ser realizado um diagnóstico situacional, que se estabeleça uma conclusão e implantação da ferramenta tecnológica que dará suporte a execução e monitoramento dos processos de contratos, convênios e congêneres, e ainda um dimensionamento do quadro de analistas de controle interno, a criação de funções comissionadas de analista de controle interno para atuar no controle interno preventivo de forma descentralizada.

Também que possam abrir espaço para a discussão acerca da formação e capacitação técnica para atuar direta ou indiretamente na gestão pública e no controle interno, bem como trazer à tona a ética que é de suma importância e que no serviço público esta se evaporando, além disso, tudo que pesquisas dessa natureza possam contribuir e inquietar novos pesquisadores na consecução de novas pesquisas no âmbito da gestão pública e controle interno, haja vista ele ser definido como um processo pelo qual a entidade segue os planos e as políticas definidas em lei. Por esses aspectos é que se torna necessária a implantação do controle interno na gestão pública a fim de evitar diversos problemas como o abuso do poder, erro, a fraude, a ineficiência, a falta de ética, dentre outros.

Neste sentido, e por fim para que o controle interno seja cumprido e eficaz o gestor público deve conhecer bem a legislação pertinente, buscando saber quais são as suas obrigações e os seus direitos, deve também ter uma definição clara do seu sistema de

controle, os procedimentos as etapas que os documentos devem seguir até serem publicados, enfim o funcionamento deve estar voltado a eficiência dos resultados e o melhor investimento com transparência dos recursos públicos, sugestões estas também que podem ser uteis a novas pesquisas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 20. ed. Rio de Janeiro, Forense; São Paulo: Método, 2012.

ALBUQUERQUE, C. M. de; MEDEIROS, M. B.; SILVA, P. H. F da. **Gestão de finanças públicas: Fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 3. ed. v. I. Brasília: Gestão Pública. 2013.

AZEVEDO, Natalia Kirchner; ENSSLIN, Sandra Rolim. **Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010**. Santa Catarina, 2010. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/viewFile/11386/6511>>. Acesso em: 04ago. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 agosto de 2017.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELÁSQUEZ, Maria Dolores Pohmann. **Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal**. Revista Eletrônica de Contabilidade. Jul/2005. Disponível em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a05vIIInesp.pdf> . Acesso em: 08 de agosto de 2017.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **O controle institucional das despesas com pessoal**. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD54-FernandoAlvaresDias.pdf>. Acesso em: 15 de mai. 2017.

FARIAS FILHO, Milton Cordeiro; ARRUDA FILHO, Emilio J. M. Arruda. **Planejamento da pesquisa científica**. São Paulo: ed. Atlas 2013.

JOSÉ FILHO, Antônio. **A importância do controle interno na administração pública**. Diversa. Ano I – nº 1, p. 85-99. Jan/jun., 2008.

GAARDER, Jostein. **O mundo de Sofia: romance da história da filosofia**. São Paulo: Cia da Letras, 1999.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MASSINI, Danillo Bottechia. **A obrigatoriedade de implantação de controle interno**. Jurisway, 2013. Disponível em: <https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=9991>, acesso em 30 de setembro de 2017.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social: Métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROCHA, Lincoln Magalhães da. **A função controle na Administração Pública: controle Interno e Externo**. Fórum Administrativo, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, abr. 2001. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/34632>>. Acesso em: 09ago. 2017.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. **O papel do controle interno na administração pública**. UFRGS, 2005. Disponível em: <www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf>, acesso em 30/09/2017.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.