

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

“A sociedade tem direito de pedir a todo o agente público a prestação de contas de sua administração.”¹

1. A Ação de Controle

Ao se tratar de Administração Pública, invocação do artigo 15 da **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão** tem sentido emblemático, porque se insere na fase moderna da organização política do Estado em forma de república, inaugurada com a Revolução Francesa. O dever de prestar contas, de todos quantos administrem **bens públicos** em nome dos demais cidadãos, decorre do princípio republicano (de *res publicae*), predominante em nossa Carta Maior.

Para que possam prestar contas sem receios, os administradores devem estar bem informados sobre os atos e fatos de sua administração. Devem, igualmente, prover os meios para que a sociedade faça o acompanhamento da gestão e a tomada de contas, quando necessário, através dos meios institucionais.

Ao complexo de atividades relacionadas com o acompanhamento dos atos e fatos da administração, organizado para assegurar sucesso na realização de seus fins, designa-se **AÇÃO DE CONTROLE**.

2. Administração e Controle.

Para melhor entender e situar a importância da função de controle, torna-se necessário fazer uma digressão conceitual e lembrar os fundamentos que orientam a atividade de ADMINISTRAÇÃO.

A Administração de uma entidade deve estar estruturada e organizada de acordo com princípios científicos aplicáveis às funções básicas que a compõem, para melhor realizar os seus planos e alcançar os objetivos que constituem a razão da sua existência.

¹ Artigo 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão – 1789.

Segundo os clássicos, como FREDERICK TAYLOR² e HENRI FAYOL³, e outros mais modernos que os sucederam, a ADMINISTRAÇÃO deve atender, particularmente, aos princípios de ORGANIZAÇÃO, PLANEJAMENTO, COMANDO E **CONTROLE**.

O **CONTROLE** constitui um dos princípios basilares da ADMINISTRAÇÃO, de tal forma que a inexistência dessa função ou as deficiências que apresentar têm reflexos diretos e negativos com a mesma intensidade nas demais funções (ORGANIZAÇÃO, PLANEJAMENTO E COMANDO), decretando invariavelmente a frustração parcial ou total dos seus objetivos. Os resultados medíocres ou desastrosos na administração pública ou privada têm sempre como responsáveis as falhas do controle, de igual forma como o sucesso repousa fundamentalmente na sua eficiência.

É bom administrador aquele que sabe tirar proveito do controle, pois através dele obtém informações sobre o plano organizacional, quanto à sua dinâmica e eficácia; sobre a execução dos projetos e atividades, se está de conformidade, ou não, com o planejamento; sobre o comportamento dos agentes e promotores da execução de projetos e de atividades, e do seu grau de adesão às políticas da Administração; sobre o comportamento da ação executiva e do nível de consecução das metas estabelecidas; e sobre os resultados obtidos, em confronto com as metas planejadas.

3. O Sistema de Controle

Na Administração Pública brasileira, a modernização do sistema de controle veio com a denominada Reforma Administrativa, introduzida pela Constituição de 1967 e designadamente através do Decreto-Lei nº 200, de 20 de fevereiro do mesmo ano. O novo modelo permitiu, desde então, a utilização da prática de acompanhamento dos atos de gestão e de administração de forma mais ágil, abandonando-se o modelo superado, que, embora minudente, preocupava-se mais com o aspecto formal, revelando-se, por isso, ineficaz e viciado. Passou-se a adotar, então, o processo de auditorias financeiras e orçamentárias.

Hoje o controle encontra-se num estágio ainda mais avançado e estrutura-se, basicamente, sobre princípios de comprovada eficiência. Espelha-se nos modelos aplicados aos grandes conglomerados empresariais do mundo desenvolvido.

Do modo como vem delineado, particularmente nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal, sua ação ambivalente faz com que um dos seus desdobramentos - o CONTROLE INTERNO - se confunda com a própria administração, pois deve servir aos objetivos que lhes são próprios, convergentes a propiciar a eficaz aplicação dos recursos públicos, atendendo aos melhores padrões de eficiência e de economicidade. Nessa condição, presta apoio ao outro segmento - o CONTROLE EXTERNO -, atribuído ao Poder Legislativo, que o

² *Princípios de Administração Científica* –USA – 1911.

³ *Teoria Clássica da Administração* – França – 1916 (Segundo este autor, a Administração deve atender aos princípios de: PREVISÃO, ORGANIZAÇÃO, COMANDO, COORDENAÇÃO E CONTROLE)

exerce com auxílio do Tribunal de Contas. Integrados - CONTROLE INTERNO, CONTROLE EXTERNO e ADMINISTRAÇÃO -, cumpre-lhes promover a realização do bem público, para permitir a obtenção do resultado máximo, com o mínimo de recursos, sem desvios e desperdícios. A interação de ambos é que forma o denominado SISTEMA DE CONTROLE, que tem por fim, em outros termos:

- assegurar eficácia, eficiência e economicidade na administração e aplicação dos recursos públicos;
- evitar desvios, perdas e desperdícios;
- garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais;
- identificar erros, fraudes e seus agentes;
- preservar a integridade patrimonial;
- propiciar informações para a tomada de decisões.

Mas, se incumbe ao controle assegurar eficácia e eficiência à Administração Pública, importa que ele próprio seja eficaz e eficiente.

4. Controle Interno

O controle interno, como foi visto, faz parte do plano de organização da Administração⁴ e tem os mesmos objetivos. Ocupa-se essencialmente com o processamento de informações que retroalimentem a função de COMANDO, concorrendo para a correta tomada de decisões; coexiste com as demais funções da Administração e com elas, por vezes, se confunde, sendo cada qual indispensável para o funcionamento do sistema que formam, de tal maneira que a falha em uma delas pode embaraçar o funcionamento de todo o conjunto.⁵

O controle interno tem expressão funcional e sua ação não admite concentração puramente orgânica. Embora não haja unanimidade na identificação de suas funções básicas, as mais freqüentemente mencionadas são as que seguem:

- ORGANIZAÇÃO (administrativa, jurídica e técnica);

⁴ Segundo a Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), plano de organização é o conjunto de medidas e métodos adotados na entidade para salvaguardar seus recursos, verificar a exatidão e o grau de confiabilidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e assegurar a observância da política da Administração.

(AUDITORIA INTERNA, Instituto Latino-americano de Ciências Fiscalizadoras (atual OLACEFS), Bogotá – Colômbia, p. 105).

⁵ O Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) dá ao controle interno o conceito correspondente a plano de organização, em harmonia com a conceituação atribuída pela OLACEFS: "Control interno es el plan de organización y métodos adoptados dentro de una entidad con el fin de proteger e salvaguardar los activos, dificultando la comisión de fraudes o errores no intencionados que se traduzcan en pérdidas; además de asegurar el grado de confianza de la información contable-financiera, promover la eficiencia operativa y garantizar la adhesión a la política establecida por la entidad" (AUDITORIA INTERNA, ILACIFS, Bogotá – Colômbia, p. 105).

- PROCEDIMENTOS E MÉTODOS;
- INFORMAÇÕES (planejamento, orçamentação, contabilidade, estatística e informatização);
- RECURSOS HUMANOS;
- AUTO-AVALIAÇÃO.

O sistema de controle interno se constitui na alma do plano de organização⁶ de qualquer entidade, fundamentalmente comprometido com a realização dos objetivos da própria Administração, os quais constituem a razão de sua existência.

Segundo o disposto no artigo 74 da Constituição Federal, deve ter atuação sistêmica e integrada, nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, para o fim de:

- avaliar o cumprimento de metas e a execução dos programas governamentais e orçamentários;
- comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão, quanto à eficiência e eficácia;
- exercer o controle das obrigações, direitos e haveres;
- apoiar o controle externo.

5. Auto-avaliação do Controle Interno

Uma das funções do Controle Interno é a avaliação de sua própria atividade. Sabendo-se que suas funções convivem na Administração com todas as demais funções, resulta que se encontra presente em cada desdobramento da organização. Evidencia-se, por exemplo, na atividade de triagem de ingresso e saída de pessoas, veículos, bens e mercadorias; no acompanhamento das condições de qualidade dos serviços e dos produtos; na feitura de estatísticas; na contabilização física e financeira; nos registros dos recursos humanos e dos correspondentes dados cadastrais, funcionais e financeiros.

A supervisão das atividades de controle interno compete à função de Comando, que dele necessita para bem administrar. Importa-lhe, por isso, preservar seu funcionamento com eficiência. O tamanho e a complexidade das organizações modernas, porém, têm dificultado e, por vezes, impossibilitado a supervisão direta de todas as operações por parte dos dirigentes superiores, obrigando-os a delegar parte dessas funções a outros profissionais. Estes, com a devida independência, coletam dados estratégicos, analisam-nos e colocam à disposição da direção as informações finais sobre o comportamento operacional da entidade.

Essa atividade é organicamente concentrada na **unidade de avaliação do controle interno**, constituindo-se em desdobramento da Administração Superior. Penetra em toda a organização para identificar possíveis falhas, desvios, debilidades ou deficiências, objetivando retroalimentar o

⁶ V. nota 4.

COMANDO com informações que lhe permitam tomar decisões corretas; que indiquem a necessidade de intervir para alterar o curso da ação e modificar as políticas administrativas, ou recomendem a sua manutenção. Em outros termos, compete-lhe:

- prestar informações permanentes à Administração Superior sobre todas as áreas relacionadas com o controle, seja contábil, administrativo, operacional ou jurídico;
- preservar os interesses da organização contra ilegalidades, erros ou outras irregularidades;
- velar para a realização das metas pretendidas;

A obtenção de elementos e informações para subsidiar a função de COMANDO realiza-se através de auditorias internas.

Para bem compreender as dimensões dessa função, as responsabilidades que comporta, bem como a sua posição na administração de qualquer ente, importa conhecer o conceito singelo e completo de Sawyer⁷: ***“La auditoria interna moderna es simplemente hacer lo que haria el presidente de la empresa si tuviera el tiempo y supiera como hacerlo”***.

Segundo BOYNTON, JOHNSON e KELL,⁸ ***“no contexto de controles internos, auditoria interna faz parte da função de monitoramento, que examina a adequação e a eficácia dos outros controles”***.

6. A Responsabilidade pela Organização do Controle Interno.

A organização do sistema de controle interno e o seu funcionamento eficiente é da inteira responsabilidade do Administrador, COMO COROLÁRIO DO DEVER DE BEM ADMINISTRAR E DE PRESTAR CONTAS. Incumbe ao Administrador, primeiramente, gerir o patrimônio e os recursos a ele confiados com proficiência, sem desperdícios e desvios; em segundo lugar, cumpre-lhe prover as condições para demonstrar a prática da boa administração e permitir a verificação, por parte dos órgãos de controle externo, de que agiu com correção e competência. Uma vez organizado o controle interno, há que mantê-lo sob permanente vigilância e avaliação, pois se sabe que as falhas de seu funcionamento trazem reflexos inevitáveis nos resultados da administração, podendo comprometê-la irremediavelmente.

Aos titulares de cada Poder e aos executivos máximos de qualquer ente público, no exercício da administração geral, incumbe-lhes velar

⁷ SAWYER in *“Just What Is Management Auditing? The Internal Auditor”*, 1973, p. 11, citação à p. 26 de AUDITORIA OPERACIONAL, edição do Instituto Latinoamericano de Ciências Fiscalizadoras – Bogotá – Colômbia.

⁸ AUDITORIA – edição Athlas, 2001. p. 932.

pelo bom funcionamento do controle interno, que, bem compreendido, poderá se tornar no mais importante aliado de sua administração.

Se não bastasse essa indicação de senso administrativo, todo um complexo legal está a constringer os administradores públicos a se preocuparem com o próprio sistema de controle.

Veja-se primeiramente a Constituição Federal, na qual, segundo o disposto no artigo 31, restou atribuído, nos municípios, ao Poder Executivo o comando e, em consequência, as responsabilidades relacionadas com o sistema de controle interno, na forma que a lei ordinária estabelecer.

Na União e nos Estados, compete aos respectivos Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) manter esse mesmo sistema, de forma integrada (v. CF, artigos 70 e 74; e CE, artigos 70 e 76).

As falhas originadas de deficiências ou da ausência das funções relacionadas com os sistemas de controle interno, que embarcem a realização das suas finalidades, poderão sempre ser levadas a responsabilidade dos respectivos administradores, na apreciação e julgamento das suas contas pelos órgãos de controle a que estão sujeitos: corporações legislativas, Tribunal de Contas, Ministério Público ou Judiciário.

O Poder Legislativo e o Tribunal de Contas constituem órgãos de **ação permanente** de controle externo, com funções deferidas pela Constituição Federal, de conformidade com o disposto nos artigos 31, 70 e seguintes; e pelo artigo 70 e seguintes da Constituição Estadual; como, também, pela Lei Orgânica de cada Município. Mas, há, também, a **ação de controle eventual**, que pode ser desencadeada pelos cidadãos ou por seus representantes, através da denominada **ação de controle de cidadania**, cujos instrumentos são a **AÇÃO POPULAR e AÇÃO CIVIL PÚBLICA**.

Através da ação popular, prevista no artigo 5º da Constituição Federal, inciso LXXIII e na Lei nº 4.717, de 29.06.65, qualquer cidadão é parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe.

A ação civil pública, deriva de função relevante atribuída ao Ministério Público pela Constituição Federal, em seu artigo 129, inciso III, incumbindo-lhe *“promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos”*.

Poderiam ser mencionadas ainda outras formas secundárias de ações administrativas ou judiciais erigidas para responsabilizar e penalizar os Administradores Públicos, que servem, tanto quanto as demais, para compeli-los a se preocuparem com o próprio controle, ou seja o **CONTROLE INTERNO DE SUA ADMINISTRAÇÃO**. Entre estas estão as previstas no Decreto-Lei nº 201, de 27.02.67, na Lei nº 8.429, de 02.06.92, e na Lei Complementar nº 101, de 24.05.00. Desta Lei, interessa transcrever o §1º do artigo 1º:

“§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas

com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar."

É de acrescentar, quanto ao Tribunal de Contas do Estado, o que vem prescrito na Resolução do de nº 414/92:

"Art. 3º A prática de atos administrativos e de gestão contrários às normas de administração financeira e orçamentária, a seguir arrolados exemplificativamente, poderão ensejar a emissão de parecer desfavorável à aprovação das contas dos agentes públicos pelo Tribunal de Contas: (...) VIII -deficiência dos sistema de controle interno mantido pelo Executivo, sempre que esta circunstância tenha impedido ou dificultado a criação de condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa...."

Mas, importa acima de tudo, que seja adequadamente compreendida a função do controle interno, em toda a sua extensão e essência, como instrumento eficaz e indispensável à boa administração, capaz de assegurar a efetivação de seus objetivos, que se resumem no atendimento do interesse social e na realização do bem público.

A adequada organização do sistema de controle Interno no âmbito da administração pública e a preservação do seu funcionamento eficiente resultarão, por certo, em êxitos quanto à eficácia, eficiência e economicidade dos atos de gestão, ao mesmo tempo que servirão para prevenir a ocorrência de irregularidades, desvios e perdas de recursos públicos, evitando também a ocorrência de penalizações.

Porto Alegre, 8 de junho de 2005.

RUY REMYRECH