

A AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA ESSENCIAL NO CONTROLE DA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL¹

Giovani Moser

Resumo: O presente trabalho tem como objetivo evidenciar que a auditoria interna é uma ferramenta essencial no controle da Administração Pública Municipal. Este tema é importante para os usuários das informações apresentadas como fruto da aplicação de técnicas de auditoria para o exercício do controle na tomada de decisões, na sanção de leis ou até mesmo na aprovação da gestão dos recursos públicos. Elaborado através de levantamento bibliográfico, tendo como base, materiais já elaborados, visando principalmente a literalidade das leis. A auditoria interna municipal se apresenta como uma importante ferramenta de auxílio no controle da Administração Pública a partir do momento em que passa a auxiliar o município no exercício da sua missão de administração dos recursos públicos pois são voltadas a medir e avaliar eficiência, eficácia, efetividade e economicidade, assegurando a transparência dos atos praticados pelo administrador público à sociedade. Desta forma, o aparato de controle torna-se imprescindível pois os recursos administrados necessitam de otimização na sua utilização para que estes sejam suficientes e a Auditoria Interna Municipal assume papel importante ao assegurar a eficácia destes controles. Não há dúvidas, portanto, de que a auditoria interna é um mecanismo fundamental na administração e contribuindo para salvaguarda do patrimônio da entidade e cumprimento dos objetivos da Administração Pública.

Palavras-chave: Auditoria Interna Municipal. Controle Interno. Gestão Pública Municipal.

¹ Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Contabilidade Pública, da Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Contabilidade Pública.

1 INTRODUÇÃO

Faz-se necessário introduzir o assunto mencionando a promulgação da Lei 101 de 04 de maio do ano 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, quando surgiu a necessidade das entidades governamentais implantarem seus departamentos de controle interno para o cumprimento de suas premissas básicas. E este controle tem se intensificado pela crescente necessidade de salvaguarda dos recursos públicos. Para que isto ocorra, são necessários parâmetros bem definidos para que estes controles se mantenham efetivos ao longo do tempo. Com isto, surge a Auditoria Interna como uma ferramenta para manutenção destes controles e na avaliação da eficiência e eficácia da gestão pública, principalmente em se tratando de gestão fiscal.

A aplicação dos recursos públicos, pela amplitude que estes alcançam, merece atenção e zelo por parte de todos e a melhor forma de otimizá-los é controlando. Com isto, o apelo da sociedade e o senso comum de quem elabora e sanciona as leis, houve a conversão de um conjunto de regras e estudos em uma lei, a popularmente chamada de LRF, que direciona e torna obrigatória a figura do controle na administração pública. Entende-se, pela participação que o controle tem ocupado no cenário da Administração Pública brasileira, que este tema é importante para o conhecimento dos interessados no controle governamental, mais especificamente os usuários das informações apresentadas como fruto da aplicação de técnicas de auditoria para o exercício do controle na tomada de decisões, na sanção de leis ou até mesmo na aprovação da gestão dos recursos públicos.

Neste sentido, buscou-se demonstrar as evidências de que a auditoria interna é uma ferramenta essencial no controle da Administração Pública Municipal.

Os objetivos específicos foram **definir** gestão pública municipal; **caracterizar** controle na Administração Pública Municipal; **abordar** os tipos controle governamental; **relacionar** aspectos de controle aplicados ao nível municipal **evidenciar** a auditoria interna e suas condutas no exercício de controle da Administração Pública municipal e **defender** a importância da Auditoria como ferramenta de controle interno, bem como **mostrar** a diferença entre Auditoria Interna e Controle Interno.

A pesquisa foi desenvolvida através do método exploratório que envolve o levantamento bibliográfico, tendo como base, materiais já elaborados, constituído principalmente de livros e artigos científicos e de pesquisa documental para o caso de legislação sobre o assunto, haja vista que foi explorada a literalidade das leis.

O primeiro capítulo é introdutório, o segundo dedica-se à definição da Administração Pública, a caracterização de controle abordando os tipos de controle na Administração Pública e seus aspectos aplicados ao nível municipal, a evidenciação da auditoria interna e suas condutas no exercício de controle da Administração Pública Municipal e defende a importância da Auditoria como ferramenta de controle interno, bem como mostra a diferença entre Auditoria Interna e Controle Interno. O terceiro capítulo apresenta as conclusões do trabalho, confirmando o alcance dos objetivos da pesquisa

2 AUDITORIA INTERNA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na visão de Paludo (2013) a administração pública, em sentido amplo, compreende: o governo (que toma as decisões políticas), a estrutura administrativa e a administração (que executa essas decisões). Em sentido estrito compreende apenas as funções administrativas de execução dos programas de governo, prestação de serviços e demais atividades.

Pode-se dizer que está ligada a uma estrutura de órgãos e de pessoas jurídicas que trabalham para a realização da função administrativa do Estado, e abrange as atividades exercidas com a missão de atender as necessidades coletivas, sendo que os atos praticados pelas pessoas que o serve visam o bem comum e, de acordo com Carvalho (2018, p.34), os poderes administrativos são instrumentos concedidos à Administração Pública para consecução dos seus interesses.

O conceito de Administração Pública, nesta mesma visão, está firmado também por Hely Lopes Meireles (2005, p.64) o qual defende com sabedoria:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o

conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços próprios dos Estados ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Neste íterim, é importante mencionar que o interesse público é o objeto da Administração Pública conforme o entendimento das palavras de Di Pietro (2007, p.59) referindo-se ao Princípio da Supremacia do Interesse Público Sobre o Privado:

(...) também chamado de princípio da finalidade pública, está presente tanto no momento da elaboração da lei, como no momento da sua execução em concreto pela Administração Pública. Ele inspira o legislador e vincula a autoridade administrativa em toda a sua atuação.

Com a assunção de funções necessárias ao serviço público em geral, e o compromisso com o benefício da coletividade, o Estado necessita gerenciar os seus recursos com esta finalidade, desta forma, “numa visão global, a administração é, pois todo o aparelhamento do Estado preordenado a realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas” (MEIRELES, 2005, p.64).

Portanto, à administração pública cabe gerir o patrimônio público com a intenção de alcançar o interesse coletivo, e segundo Di Pietro (2010, p. 49), no sentido subjetivo, a expressão administração pública deve ser grafada com letras maiúsculas e deve ter o exercício da função administrativa do Estado por meio de Lei que as atribua.

2.2 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Segundo Meireles (2005, p.659) “Controle, em tema de administração, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Cruz e Glock (2003, p. 20) definem o controle como qualquer atividade de verificação sistemática de um registro com o objetivo de se verificar a existência de conformidade com o padrão estabelecido ou com o que determinam a legislação e as normas.

Este controle está previsto na Carta Magna de 1988 em seus artigos 70 e 74:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e

renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno (...)

Para os municípios, a previsão está no artigo 31 da Constituição Federal:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Cruz e Glock (2003, p. 19) ressaltam, a extrema importância do controle, enfatizando sua ligação com o planejamento, dando retorno ao seu processo visando a garantia da aplicação dos recursos disponíveis e o resultado obtido na forma de serviço ou produto. Na área pública, os mesmos autores asseveram que juntamente a este resultado deve-se garantir a observação dos aspectos legais com o acompanhamento de suas alterações:

(...) cabe, neste ponto, lembrar a regra que diz que, enquanto na iniciativa privada tudo pode ser feito desde que não caracteriza descumprimento à lei, na administração pública deve ser feito tudo o que a lei determina, exigindo-se, neste caso, a implementação de controles mais rigorosos e sofisticados. (2003, p. 20)

Nesta via, compreende-se que o controle é uma das funções que compõe o processo administrativo, onde se assegura que as atividades estão sendo executadas de acordo com o que foi planejado e com o que foi criado por lei e regulamentado por normas.

2.2.1 Controle Social

Relacionado a Administração Pública, pode-se elencar ainda o controle social, além dos controles institucionais (externo e interno), sendo este a participação direta da sociedade nos assuntos públicos.

O Controle Social ainda é pouco abordado e carece de estudos específicos sobre o tema, inclusive muito restrito e esparsos em livros que abordam o tema controle. Sendo apresentada por Rodrigues e Azzi (2007, p.107), a definição de controle social como:

(...) uma categoria construtiva dos processos democráticos e tem sido reconhecido como um elemento integrante do processo de publicização. O exercício do controle social pela sociedade civil, no âmbito das políticas sociais, pode ser entendido como uma forma de relação reguladora, que visa os interesses da sociedade civil na garantia dos direitos sociais de cidadania. Por isso, o controle social não pode ser confundido apenas com controle do financiamento ou do fundo público. Ele é mais amplo, pois inclui o controle de diretrizes, da administração da ação técnica e da destinação de recursos.

O controle social poderia apresentar compreensões distintas, entretanto, para Silva (2007, p. 182), prevalece o controle da coletividade sobre o Estado:

A expressão “controle social” pode ser compreendida de distintas maneiras, desde o controle do Estado sobre a sociedade até o inverso, isto é, o controle da sociedade sobre as ações do Estado. Geralmente a ideia de um Estado controlador da sociedade está associada à concepção marxista do Estado como representante exclusivo dos interesses da classe dominante, que, por isso, age sempre em sua defesa, restando tudo aquilo que possa contrariar esse interesses. Já a ideia de controle social exercido pela sociedade está associada a concepção gramsciana de Estado ampliado, isto é, que compreende o Estado como um espaço contraditório, no qual coexistem interesses das diferentes classes sociais, com a hegemonia de uma delas.

É necessário preparo para exercer o controle social, Rodrigues e Azzi (2007, p.107) complementam sobre quem de fato deve exercê-lo de forma competente:

O controle social não deixa de ser um jogo de poder. Para ser bem executado requer determinadas condições de seus “jogadores”. A Sociedade civil, para exercer de forma competente o controle social, necessita de compromisso social, conhecimento e organização.

Quanto ao momento histórico, Machado e Medeiros (2007, p. 114) explicam o que o Controle Social foi inserido no cotidiano brasileiro fazendo parte do processo de redemocratização que foi instaurado na década de 1980, fazendo parte da Constituição Brasileira pelos mecanismos de participação da sociedade civil através da organização de órgão como conselhos e conferências.

Complementarmente, Gohn (2002, p. 75), aponta para a forma que a sociedade se apropria desse poder de controle em um novo cenário, se ampliando e entrelaçando-se com a sociedade política, com o desenvolvimento de espaços públicos não estatais,

expressos nos conselhos, fóruns e redes de articulação, ressaltando a importância da sociedade civil na democratização da gestão da coisa pública.

Na mesma visão, Anjos e Caldas (2007, p. 154) ainda ponderam que:

O controle social, entretanto, aparece ligado, [...], ao esforço em prol do aperfeiçoamento do processo de intervenção estatal e da ampliação dos graus de liberdade àqueles setores da população incapazes de inserirem-se, de forma minimamente satisfatória, no seio de uma sociedade regida pelo império do individualismo, do imediatismo e da concorrência.

E, claro, existe um porquê deste controle ser exercido pela sociedade, e Correia (2005, p. 59) explica:

Porque quem paga indiretamente, por meio de impostos, os serviços públicos é a própria população; portanto, esta deve decidir onde e como os recursos públicos devem ser gastos, para que tais serviços devam ser gastos, para que tais serviços tenham maior qualidade e atendam aos interesses coletivos, não ficando à mercê de grupos clientelistas e privatistas.

Por fim, Silva (2007, p. 183), acreditando na ação reguladora que o controle social responde aos interesses sociais, conclui:

(...) portanto, o controle social pode ser compreendido como uma forma de ação reguladora, resultante de participação popular nas instâncias estatais e/ou ações governamentais. Visa assegurar que as políticas públicas sejam planejadas de modo que respondam às necessidades sociais e seus programas sejam cumpridos conforme o que foi pactuado.

Desta forma, poder-se-ia ter o controle social como uma das mais importantes forma de controle, bem exercido, pois seria a sociedade planejando, controlando e regulando a execução e os resultados das políticas públicas.

2.2.2 Controle Externo

Outro tipo de controle muito importante é o exercido pelos tribunais de contas. Este controle é exercido externamente à entidade que será verificada. E normalmente é um controle que ocorre posteriormente à execução orçamentária. Os tribunais de contas também auxiliam os poderes legislativos no parecer das contas dos poderes executivos. Entretanto, Chaves (2007, p. 17) alerta sobre a independência dos tribunais de contas:

Deve ser repudiada a referência, que muitos fazem, de tribunais de contas como “órgãos auxiliares” do Poder Legislativo. Essa colocação leva à visão errônea de os TCs serem subordinados aos poderes legislativos de suas respectivas esferas de governo, fazendo aquilo que lhes é ordenado pelo parlamento, a quem, a qualquer tempo, seria conferida a possibilidade de executar algumas das tarefas que cabem aos TCs. Os TCs têm suas atribuições e competências primígenas desenhadas na Constituição Federal.

Em relação a autonomia, Piscatelli (2010, p. 436) afirma a independência de exercício em harmonia e equilíbrio na estrutura dos Poderes, sem sujeição às autoridades ou responsáveis que constituem seu objeto, porém atuando a serviço da administração suplementando-a propriamente.

O controle externo é exercido no âmbito nacional pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, nos estados, este controle é atribuído às assembleias e os respectivos Tribunais de Contas dos Estados, e nos municípios é exercido pelas Câmaras Municipais com o auxílio, também, dos Tribunais de Contas dos Estados, ou dos municípios. Cabe ressaltar que a Constituição de 1988 proibiu a criação de novos Tribunais de Contas Municipais.

Chaves (2007, p. 27) explica de que forma este auxílio é exercido pelos tribunais de contas no âmbito municipal, “As contas do prefeito, antes de serem julgadas pela Câmara Municipal, recebem parecer prévio do órgão de controle externo”.

Lembrando que a CF em seu Art. 31. diz que “A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei”.

Andrade (2012, p. 12) aprofunda o conceito de controle externo e explica mais detalhadamente a abrangência e sua forma de atuação:

Os tribunais de contas são órgãos públicos com autonomia administrativa e financeira em relação ao Três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) e funções técnicas, com o objetivo de verificar o cumprimento real dos ditames legais pelos entes públicos do país.

Esses órgãos atuam na esfera de sua competência, mas nos municípios atuam nos Poderes Legislativo e Executivo, com as respectivas administrações diretas e indiretas, nesse caso, envolvendo fundos, fundações, autarquias, empresas

públicas e os consórcios entre os entes da federação. No caso do Tribunal de Contas da União, suas competências estão previstas na Constituição Federal de 1988, nos arts. 71 a 74 e 161, parágrafo único, enquanto as normas aplicadas ao primeiro se estendem aos Tribunais dos Estados e Municípios, na forma do art. 75 da referida Carta Magna.

E no caso de qualquer irregularidade, como já terá sido realizado um processo administrativo, e para que não seja necessária a judicialização desta tomada de contas, Andrade (2012, p.13) certifica que, “A decisão do tribunal, da qual resulte imputação ou cominação de multa, torna a dívida líquida e certa e tem eficácia de título executivo.”

2.2.3 Controle Interno

O controle interno, é firmado por Meireles (2005, p.661) como sendo o controle realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada no âmbito da própria administração.

A institucionalização da atividade de controle interno é defendida por Cruz e Glock (2007, p.60), na forma de sistema como caracterização da sua instituição, tornando-a efetiva e reconhecida, saindo de um conjunto de atividades exercida de forma esparsa e empírica, tornando-se procedimentos claramente definidos, com atribuição de responsabilidades e competências.

Os controles são considerados formais quando, segundo aos autores Cruz e Glock (2003, p. 20), asseguram a observância à legislação e às normas disciplinares, sendo os demais identificados como substantivos e que buscam garantir a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos em termos quantitativos e qualitativos.

Quanto ao momento do controle, este pode ocorrer previamente, concomitante ou subsequente e de acordo com Botelho (2006,p.37-38).

É prévio o controle que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisitos para sua eficácia, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis com aqueles que se pretende alcançar;

Concomitante é aquele controle que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, é o controle no momento do ato ou fato, evitando o cometimento de falhas, desvios ou fraudes.

E o subsequente é o controle que se efetua após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia” segundo Botelho (2006, p.36-38). Grifo nosso.

Segundo o mesmo autor, Botelho (2006), na forma de controle subsequente ele já foi efetivado, sendo verificado qualquer defeito e se ainda for possível sua correção, deve ser recomendada, se isto já não for possível, deve-se apurar a responsabilidade através de um processo administrativo e solicitado a reparação do erário.

O profissional que exercerá o controle interno deve ser isento e imparcial para que possa agir nos rigores da lei, ressaltando que ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade o responsável pelo controle interno deve dar ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responder solidariamente conforme relata Chaves (2007, p. 43):

Os responsáveis pelo Controle Interno que tomarem conhecimento de irregularidade ou ilegalidade devem, imediatamente, dela dar conhecimento ao TCU (art. 74, §1º, da CF/88). Caso o Tribunal não seja notificado, o responsável pelo Controle Interno está sujeito a responsabilização solidária pelos atos e fatos não informados, inclusive por eventuais débitos que deles decorram.

Outra forma de classificação é quanto à área controlada, é apresentada por Cruz e Glock (2003, p. 20):

Os controles internos podem ser classificados, ainda, quanto a suas características ou áreas onde são empregados, tais como: controles internos contábeis, financeiros, orçamentários, administrativos, operacionais etc. De outra forma, estes conjuntos podem vir a construir dois grandes grupos: os controles internos contábeis, englobando aqueles voltados à salvaguarda dos bens, direitos e obrigações e à fidedignidade dos registros financeiros, e os controles internos administrativos, que visam garantir a eficiência operacional, o cumprimento dos aspectos legais e a observância das políticas, diretrizes, normas e instruções da Administração.

Na operacionalização do controle interno e, colaborando com defesa do nosso tema central, as atividades podem ser divididas em três grupos: atividades de apoio, atividades de controle interno e atividades de auditoria interna.

As atividades de apoio visam realizar o acompanhamento e interpretação das leis, expedindo normas de controle interno, orientação à administração e relacionamento com o controle externo. Segundo Cruz e Glock (2007, p.81), “o responsável pela coordenação do controle interno do Município, como um especialista na matéria, assume o papel de consultor interno a respeito do tema, prestando assessoria a toda organização e, em especial, à pessoa do Sr. Prefeito.”

Já nas **atividades de controle interno**, devem ser estipulados os parâmetros ou padrões de qualidade para avaliação do desempenho dos diversos setores. Conforme Cruz e Glock (2007, p. 83), os mecanismos de controle envolvem tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações, envolvendo aspectos contábeis e administrativos.

Ribeiro (2011, p. 110) ressalta que “as falhas que, porventura, ocorrem no controle interno podem afetar diretamente os resultados apurados pela organização”, portanto, as atividades do controle interno, devem, esporadicamente ou periodicamente passar por controles pra verificar eventuais desvio de sua finalidade.

Cruz (2002, p. 160) ressalta, “o setor governamental possui em meio ao controle externo e ao controle interno as suas auditorias próprias”.

As atividades de auditoria interna são voltadas a medir e avaliar a eficiência e eficácia dos procedimentos de controle interno, e é abordada amplamente adiante, que são de grande relevância na consecução dos objetivos desta pesquisa, desta forma, Cruz e Glock (2003, p. 27) finalizam:

A verificação da qualidade dos sistemas de controle interno como um todo, ou seja, a aferição, através de uma revisão e avaliação regular e independente de como funcionam os procedimentos de controle existentes nas atividades contábeis, financeiras, administrativas, operacionais e técnicas, em todas as áreas da organização, e é executada através da atividade de auditoria que, por ser exercida internamente à organização, é denominada de auditoria interna.

2.3 AUDITORIA INTERNA

As Normas Brasileiras de Contabilidade NBCT 12, conceituam Auditoria Interna da seguinte forma:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

E expõe seu objetivo:

A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios.

Em relação ao objetivo e objeto, Ribeiro (2011, p.17) apresenta que pode ser variável, “considerando-se que o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança dos usuários em relação a documentos, informações, controles, procedimentos etc., seu objeto variará conforme o fim a que se destina ou que se tem em vista”.

Sá (2002, p. 44) complementa a especificidade da auditoria governamental, “a Auditoria Governamental é uma ‘especialização’ dentro do campo da auditoria. Na realidade, ela segue todo os princípios técnicos básicos, bem como as normas, todavia, apresenta peculiaridades na sua aplicação e uma sistemática específica”.

Portanto, pode-se inferir que a auditoria interna funciona como um controle aplicado sobre o controle interno. E, para exercer as atividades de auditoria interna, o profissional deve possuir formação compatível, recursos e conhecimento das metodologias e técnicas de trabalho para realizar a verificação dos processos que não estejam adequados.

Sobre a responsabilidade do auditor, Cruz e Glock (2003, p. 27) descrevem, “sua responsabilidade não se restringe à identificação de falhas de controle, cabendo-lhe apresentar recomendações voltadas ao aprimoramento de tais controles e orientar as ações gerenciais nos casos em que se constatar a inobservância às normas e à legislação vigente”.

A constatação de que a Auditoria Interna requer a fiscalização dos atos do titular da coordenação do Controle Interno vem da afirmação de Cruz e Glock (2003,p.62)

assim como relacionam o vínculo do servidor com a municipalidade, o qual deve ser, preferencialmente, efetividade sob pena de perder sua eficácia, desta maneira, afirmam:

A responsabilidade do cargo e a amplitude das tarefas a serem desenvolvidas, que incluem até mesmo a fiscalização dos atos de gestão, requerem do titular da Unidade de Coordenação do Controle Interno, assim como dos demais analistas, além de conhecimento e qualificação técnica adequada, uma postura responsável, de independência mental e, principalmente, identificação e fidelidade à função que lhes cabe desempenhar. Assim, o exercício das atividades por servidores efetivos, por inúmeras razões, tende a revestir-se de maior eficácia.

Apesar do vínculo direto desta unidade ao Prefeito Municipal, a atividade executada por seu titular é de confiança do Município e não de seu gestor. Do contrário, a eficácia da ação de controle ficaria adstrita à visão e à vontade do Prefeito, limitando-se a trabalhos de seu exclusivo interesse, com a grande possibilidade de tornar-se um órgão inoperante. Por isso, deve estar imune às mudanças no comando do Poder Executivo.

É necessário delegar responsabilidades e, ao mesmo tempo, controlar essas atividades de forma a assegurar que a organização está funcionando conforme o planejado e o esperado. Nesse sentido, vem em seu auxílio uma importante ferramenta de controle: a auditoria interna. Cruz (2002, p. 26 e 27) apresenta na execução da auditoria, três etapas: fiscalizadora, de gestão e operacional:

Auditoria fiscalizadora [...] Qual o objetivo preponderante? Fiscalizar as transações sob as óticas financeira e patrimonial, bem como os registros delas decorrentes. Qual o principal resultado a alcançar? Certificar a adequação dos controles internos e apontar irregularidades, truques e fraudes detectados. [...]

Auditoria de gestão [...] Qual o objetivo preponderante? Vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados para um determinado período dentro da tipicidade própria. Qual o principal resultado a alcançar? Identificar desvios relevantes e apontar atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado [...]

Auditoria operacional [...] Qual o objetivo preponderante? Vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia e das causas e dos efeitos decorrentes. Verificar a efetividade de programas específicos diante do posicionamento da empresa em seu ambiente de atuação e o significado do desempenho obtido diante de metas-desafios estabelecidos nos vários campos de resultados maximizadores do valor da entidade. Qual o principal resultado a alcançar? Certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para a melhoria do desempenho operacional. Medir o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhar, mediante indicadores do nível de eficiência e eficácia, o desvio em relação ao desafio-padrão.

Desta forma, é com base na integridade e confiabilidade das informações do controle interno que a auditoria será aplicada de forma mais abrangente ou mais restritiva, e ainda quanto a definição de sua natureza, com caráter predominantemente

preventivo e, segundo Cruz e Glock (2003, p.27) pode ser contábil, operacional ou de gestão.

E mais especificamente quanto aos resultados da auditoria interna os mesmos autores Cruz e Glock (2003, p. 27) especificam:

ao serem examinadas as operações, através de procedimentos de auditoria interna, é exercida uma avaliação independente da adequação e eficácia do Sistema de Controle Interno da organização. Assim, a atividade de auditoria interna traduz-se num serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um *elemento de controle*, integrante do Sistema, *que mede e avalia os demais controles*.

Cruz e Glock (2003, p. 28) ressaltam que é responsabilidade do gestor o controle dos controles:

é sempre importante lembrar que, entre as obrigações e responsabilidades do gestor público, está a de exercer o *controle dos controles*, ou seja, de assegurar-se de que existem controles suficientes e adequados para garantir que os aspectos comentados são observados, e essa missão é exercida, por delegação, através da unidade referida.

Ainda sobre a responsabilidade, Cruz e Glock (2003, p. 53), apresentam a providência a ser tomada quando o gestor identifica alguma irregularidade nas atividades que foram delegadas:

A responsabilidade pela gestão é do administrador; contudo, nas atividades-meio poderão ocorrer irregularidades praticadas por pessoas que frustram sua confiança ou por servidores desatentos que desconhecem os dispositivos legais que regem suas ações. Tomando ciência de situações dessa ordem, o administrador é obrigado a promover a imediata apuração, sob pena de ser enquadrado em crime de condescendência, previsto no art. 320 do Código Penal.

E os mesmos autores concluem quanto à importância da auditoria interna em um controle interno bem estruturado (Cruz e Glock, 2003, p. 28):

a simples existência, na organização, da função (atuante) de coordenação do controle interno, incluindo procedimentos de auditoria interna, contribui decisivamente para a redução de situações de irregularidades ou ilegalidades, além de, gradativamente, haver um aprimoramento dos controles internos.

Há que se compreender a Auditoria Pública como ferramenta essencial pois dela é possível vislumbrar, como Megginson (1986, p.67) que, “se a função de controle não for desempenhada efetivamente, as demais funções (planejar, organizar e dirigir) serão de valor limitado na organização, propiciando, na melhor das hipóteses, baixo desempenho

e, na pior, caos, fazendo definhir o conceito de eficiência e eficácia na administração pública”.

É equivocado, no entanto, tratar-se auditoria interna como se fosse o próprio controle interno pois este trata de assegurar o bom funcionamento da entidade, diretamente vinculada a Administração enquanto aquela, a auditoria Interna, é uma atividade que assegura o funcionamento dos controles.

3 RESULTADOS E CONCLUSÕES

A auditoria interna municipal se apresenta como uma importante ferramenta de auxílio no controle da Administração Pública a partir do momento em que passa a auxiliar o município no exercício da sua missão de administração dos recursos públicos pois são voltadas a medir e avaliar eficiência, eficácia, efetividade e economicidade, assegurando a transparência dos atos praticados pelo administrador público à sociedade.

É impossível idealizar que todo aquele que é responsável por gerir a coisa pública, possa estar amplamente colocado em todos os setores e cumprir o objetivo da Administração Pública em todas as atividades. É necessário delegar e, ao mesmo tempo, controlar essas atividades de forma a assegurar que a organização está funcionando conforme o planejado e o esperado. Nesse sentido, a auditoria interna entra como auxiliar sendo uma importante ferramenta.

Sabendo-se que a verificação da execução do processo controle acontece por meio da aplicação dos procedimentos de auditoria, eles são utilizados para se obter evidências ou provas que fundamentarão a opinião acerca da eficiência, eficácia e efetividade dos controles internos da Administração Pública.

Sendo a auditoria interna esta ferramenta que visa assegurar uma administração eficaz, eficiente e transparente, por que a maioria dos administradores públicos não inclui na sua gestão a criação de uma auditoria interna?

Em primeiro lugar pode ser desconhecimento por parte do administrador sobre o que é e como trabalha a auditoria interna na administração pública e em segundo, poderia ser o fato do administrador público considerar que com a criação de uma auditoria interna

na sua gestão ele ficaria tolhido, sem liberdade de dirigir da forma que planejou. Caso sejam estas as razões, é importante salientar que isso não corresponde à verdade. Na realidade, a auditoria interna é uma ferramenta de apoio e assessoramento e está longe do caráter impositivo ou punitivo

Desta forma, o aparato de controle torna-se imprescindível pois os recursos administrados necessitam de otimização na sua utilização para que estes sejam suficientes e a Auditoria Interna Municipal assume papel importante ao assegurar a eficácia destes controles. Não há dúvidas, portanto, de que a auditoria interna é um mecanismo fundamental na administração e contribuindo para salvaguarda do patrimônio da entidade e cumprimento dos objetivos da Administração Pública.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANJOS, Flávio Sacco dos; CALDAS, Nádia Velleda. controle social e políticas públicas no espaço rural brasileiro. In: PREDRINI, Dalila Maria; ADAMS, Telmo; SILVA, Vini Rabassa da (Orgs.) **Controle social de políticas públicas: caminhos, descobertas e desafios**. São Paulo: Paulus, 2007.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Juruá, 2006.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno: teoria & prática**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 8.883, de 08 de junho de 1994**. Altera dispositivos da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000.** Estatui Normas de Finanças Públicas voltadas para a Responsabilidade da Gestão Fiscal e da Outras Providências.

CARVALHO, Mateus. **Manual de direito administrativo.** 5. ed. São Paulo: Juspodium, 2018.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 12.** Brasília: CFC, 2003.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle externo da gestão pública.** Niterói: Impetus, 2007.

CORREIA, Maria Valéria Costa. **Desafios para o controle social: subsídios para capacitação de conselheiros de saúde.** Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2005.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas.** São Paulo: Atlas, 2003.

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

GHON, Maria da Glória. **Conselhos gestores e a participação sociopolítica.** São Paulo: Cortez, 2002.

MACHADO, Loiva Mara de Oliveira; MEDEIROS, Mara Rosange Acosta de. O exercício do controle social da política de assistência social em municípios do Rio Grande do Sul: Um desafio a ser enfrentado pela sociedade civil. In: PREDRINI, Dalila Maria; ADAMS, Telmo; SILVA, Vini Rabassa da (Orgs.) **Controle social de políticas públicas: caminhos, descobertas e desafios.** São Paulo: Paulus, 2007.

MEGGINSON, L. C., MOSLEY, D. C., PIETRI Jr, P. H. **Administração: conceitos e aplicações.** São Paulo: Harper & How do Brasil, 1986

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 31 ed. São Paulo: Malheiros editores ltda, 2005.

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2013

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira**. 11. ed. rev., ampliada e atualizada até novembro de 2009 – São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Auditoria fácil**. São Paulo: Saraiva, 2011.

RODRIGUES, Domingos Pereira; AZZI, Luiz Gonzaga. Controle social e a fragilidade da sociedade civil: Um estudo sobre a vida do CMAS de municípios do planalto catarinense. In: PREDRINI, Dalila Maria; ADAMS, Telmo; SILVA, Vini Rabassa da (Orgs.) **Controle social de políticas públicas: caminhos, descobertas e desafios**. São Paulo: Paulus, 2007.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas: 2002.

SILVA, Vini Rabassa da. Controle social de políticas públicas: Uma reflexão sobre os resultados da pesquisa. In: PREDRINI, Dalila Maria; ADAMS, Telmo; SILVA, Vini Rabassa da (Orgs.) **Controle social de políticas públicas: caminhos, descobertas e desafios**. São Paulo: Paulus, 2007.