



Universidade de Brasília
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Bacharelado em Ciências Contábeis

Ítalo da Silva Oliveira

**A IMPORTÂNCIA DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA E DE
CONTROLE INTERNO NA GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS**

Brasília - DF

2018

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura

Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva

Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sergio Antônio Andrade de Freitas

Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira

Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de
Políticas Públicas

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva

Coordenador de Pós-Graduação do curso de Ciências Contábeis

Professor Doutor José Antônio de França

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Brito

Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade

Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Ítalo da Silva Oliveira

**A IMPORTÂNCIA DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA E DE
CONTROLE INTERNO NA GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Tiago Mota dos Santos, Mestre

Brasília - DF

2018

Oliveira, Ítalo Da Silva

A Importância dos Procedimentos de Auditoria e de Controle Interno na Gestão das Instituições Públicas/ Ítalo da Silva Oliveira – Brasília, 2018. 53 f.

Orientador: Professor Tiago Mota dos Santos, Mestre

Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado) – Universidade de Brasília.

1. Controle Interno. 2. Auditoria. 3. Instituições Públicas.

CDD–

Ítalo da Silva Oliveira

**A IMPORTÂNCIA DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA E DE CONTROLE
INTERNO NA GESTÃO DAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 02 de agosto de 2018.

Comissão examinadora:

Professor Mestre Tiago Mota dos Santos
Orientador
Universidade de Brasília (UnB)

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Membro Examinador
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília 02 de agosto de 2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço à...

Deus por mais essa vitória alcançada, que sempre me abençoou e me deu forças para vencer todos os obstáculos.

Aos professores do Departamento de Ciências Contábeis, em especial, ao Mestre Tiago Mota dos Santos, ao qual agradeço pela orientação e atenção que me foi dada desde o primeiro contato acadêmico, disponibilizando parte do seu precioso tempo para contribuir com o andamento desse trabalho.

DEDICATÓRIA

À toda minha família que sempre esteve junto comigo independente de qualquer coisa. Agradeço especialmente aos meus pais por todo apoio, incentivo e confiança. Aos meus irmãos Paulinely e Marden, que são minhas principais fontes de inspiração, pelo carinho e atenção.

A todos os meus professores e amigos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação e que de alguma maneira contribuíram para a concretização desse trabalho.

EPÍGRAFE

*“Sê humilde para evitar o orgulho, mas voa
alto para alcançar a sabedoria.”*

Santo Agostinho

RESUMO

O objetivo principal deste estudo consiste em desenvolver um ensaio teórico por meio de uma pesquisa bibliográfica com o intuito de identificar aspectos que caracterizam a importância do controle interno na gestão de órgãos públicos. Foi feita uma pesquisa bibliográfica, caracterizando este estudo como essencialmente teórico. A partir da seleção de artigos que tratam de temas relacionados ao tema central deste estudo será feita uma análise sistemática deste material. O estudo destes conceitos oferece o conhecimento teórico sobre o tema, possibilitando o desenvolvimento de uma discussão coerente e abrangente. No decorrer do estudo foi abordada a evolução do controle interno como ferramenta de apoio a gestão pública. Também foram analisados como podem ser estabelecidos e monitorados procedimentos de controles internos nos processos operacionais desenvolvidos pelas instituições públicas, assim como, foram apresentados conceitos pertinentes as atividades de auditoria e controladoria que são mecanismos eficazes de controles internos aplicados em órgãos do setor público, assim como são abordados os conceitos de *Compliance* e Governança. Por fim foram analisadas as vantagens que o controle interno pode oferecer aos órgãos públicos e, também, foram apresentadas estatísticas relacionadas aos dados disponibilizados pelo Tribunal de Contas da União pertinentes aos índices de corrupção identificados no ano de 2014 com o intuito de respaldar a importância do controle.

Palavras-chave: Controle Interno. Auditoria. Instituições Públicas.

ABSTRACT

The main objective of this study is to develop a theoretical essay by means of a bibliographical research in order to identify aspects that characterize the importance of internal control in the management of public agencies. A bibliographic research was conducted, characterizing this study as essentially theoretical. From the selection of articles that deal with themes related to the central theme of this study will be made a systematic analysis of this material. The study of these concepts offers the theoretical knowledge on the subject, allowing the development of a coherent and comprehensive discussion. In the course of the study, the evolution of internal control was approached as a tool to support public management. It was also analyzed how internal control procedures can be established and monitored in the operational processes developed by public institutions, as well as, relevant concepts were presented for audit and control activities that are effective mechanisms of internal controls applied in public sector bodies, as well as the concepts of Compliance and Governance are addressed. Finally, the advantages that internal control can offer to public agencies were analyzed, as well as statistics related to the data provided by the Brazilian Court of Accounts pertinent to the corruption indexes identified in the year 2014, in order to support the importance of control.

Keywords: Internal Control. Audit. Publics Institutions.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura Organizacional com Auditoria Interna	18
Figura 2 - Resultado do Julgamento das Contas	45
Figura 3 - Motivos do julgamento pela irregularidade das contas	46
Figura 4 - Quantidade de Condenações aplicadas	47
Figura 5 - Condutas que caracterizam o conceito de corrupção	23
Figura 6 – Modelo de três linhas de defesa	25
Figura 7 - Visão dos controles preventivos	27
Figura 8 - Controle Interno Desconcentrado – Estrutura Administrativa	40
Figura 9 - Controle Interno Centralizado - Estrutura	41

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	142
	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA Erro! Indicador não definido.	2.1
	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA E CONTROLADORIA	18
2.2	AUDITORIA E CONTROLADORIA EM FINANÇAS	19
2.3	COMPLIANCE E LEI ANTICORRUPÇÃO Nº 12.846/2013 Erro! Indicador não definido.	2.3.1
	Lei Anticorrupção Nº 13.846/2013	23
2.4	MECANISMOS DE CONTROLE NO COMBATE À CORRUPÇÃO NOS ÓRGÃOS PÚBLICOS	23
	Controles preventivos	23.4.1
	CONTROLES	26
	Controles reativos de detecção	26.5
	CONTROLES	28
	Controles proativos de detecção	28.5.1
	CONTROLES	28
	Controles reativos de detecção	28.5.2
	CONTROLES	29
	Controles proativos de detecção	29.3
	CONTROLES	29
	METODOLOGIA	30
	CONTROLE INTERNO	30.4
	ASPECTOS HISTÓRICOS DO CONTROLE INTERNO	31
	A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO	34
	ASPECTOS HISTÓRICOS DO CONTROLE INTERNO	34
	TIPOS DE CONTROLE INTERNO	34
	TIPOS DE CONTROLE INTERNO	35
	A APLICABILIDADE DOS CONTROLES INTERNOS	36
	A APLICABILIDADE DOS CONTROLES INTERNOS	36
	A APLICABILIDADE DOS CONTROLES INTERNOS	37
	A APLICABILIDADE DOS CONTROLES INTERNOS	37

CONTEXTO ATUAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
385.1

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
385.2

RESPONSÁVEIS PELO CONTROLE INTERNO DENTRO DO SISTEMA
425.3

OS BENEFÍCIOS DO CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA
435.3.1

As estatísticas da corrupção na gestão pública

446. **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

47**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

INTRODUÇÃO

Para que seja possível que o setor contábil possa desempenhar de modo adequado e eficaz a gestão dos tramites burocráticos das instituições públicas é de fundamental importância que haja um suporte completo dos documentos comprobatórios fornecidos por todos os setores da empresa. Neste sentido, pode-se perceber que o setor de contabilidade pode exercer funções de subsídio a gestão fiscal dentro do primeiro setor, desempenhando a função dos controles internos e auditorias, assim como pode sugerir a implementação de inovações no modelo de gestão pública.

Considerando a perspectiva mencionada anteriormente, a presente pesquisa considera a importância da função do controle interno nos órgãos públicos como ferramenta que pode trazer benefícios vantajosos para as mesmas, sob diversos focos.

Neste ambiente, o profissional de contabilidade subsidia a administração no sentido de averiguar se o sistema de controle interno está sendo devidamente cumprido. Afinal, de nada adianta um ótimo controle interno se o órgão público não possuir um setor que acompanhe o cumprimento das atividades operacionais, verificando se os funcionários cumprem o determinado. (ARANTES, 2016)

No atual contexto globalizado entende-se que a atividade contábil deve estar em constante processo de reconciliação, no intuito de prevenir que dados incorretos ou inexistentes sejam contabilizados, o que pode vir a provocar prejuízos graves a organização como um todo. Assim, no desenvolvimento desta pesquisa procura-se abordar os aspectos relacionados a importância do controle interno nas organizações públicas como uma ferramenta de apoio aos gestores públicos. (BLIACHERIENE, 2016)

Assim como o mercado evoluiu, com forte incremento a partir da globalização, também evoluíram as técnicas administrativas e contábeis correspondentes ao setor público, e não poderia ser diferente considerando a exigência de estarem respaldados por critérios consistentes e devidamente fundamentados em práticas reconhecidas como sendo seguras.

Nessa linha, no decorrer do processo de evolução da tecnologia e dos recursos de gestão e controle organizacional surgiram as auditorias externa e interna, que passaram a ter como atribuição, entre outras, a de avaliar a qualidade dos procedimentos de segurança adotados pelas empresas, reconhecidos como sendo cuidados relacionados aos controles internos, que, como é sabido, representa o aspecto qualitativo dos resultados alcançados. (ALMEIDA, 2009)

Considerando o contexto anteriormente mencionado sobre o controle interno e o impacto que este pode gerar na obtenção de resultados, o problema que norteou a presente pesquisa pode ser sintetizado da seguinte forma: quais os benefícios que caracterizam a importância do controle interno para promover uma gestão de qualidade nos órgãos públicos?

Neste sentido, o objetivo principal deste estudo consiste em analisar quais os benefícios que caracterizam a importância do controle interno para promover uma gestão de qualidade nos órgãos públicos.

Os objetivos específicos são os seguintes:

- Analisar os conceitos de auditoria e controladoria e a importância dos mesmos como ferramentas de apoio a gestão pública;
- Apontar aspectos legais implementados contra a fraude e corrupção e analisar as estatísticas e os impactos destes crimes em empresas e órgãos públicos;
- Analisar como podem ser estabelecidos e monitorados procedimentos de controles internos nos processos operacionais desenvolvidos pelas instituições públicas;
- Identificar as vantagens que o controle interno pode oferecer aos órgãos públicos.

Neste sentido, a presente pesquisa será estruturada da seguinte forma:

No capítulo 2 será apresentado o referencial teórico, por meio do qual serão apresentados os conceitos fundamentais para a compreensão do tema principal que está sendo analisado;

No capítulo 3 será apresentada a metodologia utilizada para o desenvolvimento do presente estudo;

No capítulo 4 serão analisados os principais conceitos e aspectos históricos relacionados ao controle interno;

No capítulo 5 serão discutidos os aspectos pertinentes à aplicação do controle interno no âmbito da gestão pública e;

Nas considerações finais serão apresentados os argumentos conclusivos da presente pesquisa.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 Administração financeira e controladoria

Muito além da ideia técnica que o termo sugere, administração engloba todos os setores de uma organização, tanto financeiro como controladoria, negócios, gestão e recursos humanos e, uma vez todos alinhados de acordo com os mecanismos nacionais e internacionais de boas práticas agem como base sólida garantindo a perenidade e valorização da organização.

Para Chiavenato (2007, p. 5), administração é “o processo de planejar, organizar, liderar e controlar os esforços realizados pelos membros da organização e o uso dos demais recursos institucionais a fim de alcançar os objetivos estabelecidos”. De acordo com o mesmo autor, administração se origina do latim, onde *ad* significa direção ou tendência para, ao passo que *minister* denota subordinação/obediência. Defende ainda que administrar significa criar condições ideais para que as pessoas possam se ajudar mutuamente gerando valor e riqueza de modo eficiente e eficaz.

A Administração Financeira passou a ter uma importância significativa diante do mundo globalizado em que se vive em função principalmente, da crescente velocidade das informações que se interligam mundialmente no meio financeiro, provocando efeitos significativos na economia e afetando fortemente a volatilidade dos ativos, (LEMOS JUNIOR, RIGO, CHEROBIM, 2016).

Os mesmos autores atribuem como um dos principais objetivos da Administração Financeira “maximizar a riqueza dos acionistas da empresa. O administrador financeiro é o principal responsável pela criação de valores e pela mitigação do risco e, para isso, se envolve nos negócios como um todo”.

Santos (2012, p. 5) conceitua governança como sendo “um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos da Administração, Economia, Psicologia, estatística e contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das entidades com o objetivo de aperfeiçoar sua eficácia”.

Como pode-se perceber no que foi apresentado neste tópico, os sistemas de administração financeira e controladoria são ferramentas fundamentais para a gestão dos órgãos

públicos e estes recursos estão sendo cada vez mais aperfeiçoados em sua eficácia com o apoio das novas tecnologias de informação e comunicação.

1.2 Auditoria e controladoria em finanças

Dependendo do porte da empresa, a função financeira pode estar sob a responsabilidade de um de um setor que tenha outra função e não especificamente as atividades voltadas para os tramites de finanças.

Segundo Raupp e Beuren, (2005) a controladoria, uma vez descentralizadas as funções da área financeira, surge a figura do *controller*, sob a supervisão de um gestor, formando assim o departamento de controladoria com forte foco na gestão econômica empresarial.

Para Perez Junior, (1997, p. 37), “a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo da gestão”. Assim, entende-se que, controladoria é um segmento à disposição da administração e do departamento de contabilidade podendo estar sob a supervisão de um único gestor.

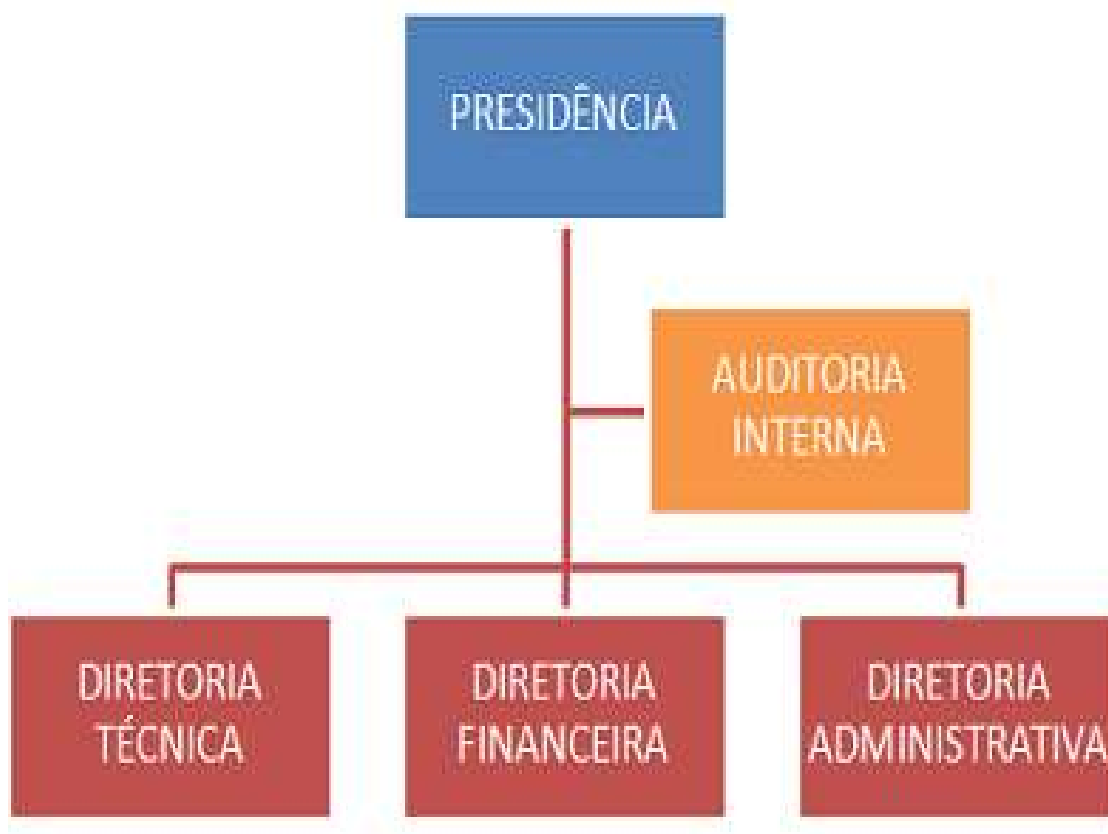
Diversos são os conceitos que definem auditoria, no entanto, todos concordam na sua essência. De acordo com as Normas para Prática de Auditoria Interna do IPAI (Instituto Português de Auditores Internos) de Portugal (1998) auditoria interna “é uma função de avaliação independente, estabelecida em uma organização para organizar e avaliar suas atividades, como um serviço à própria organização”, tendo como objetivo “auxiliar os membros da organização no cumprimento eficaz das suas responsabilidades”. A auditoria interna surge como um forte braço da gestão em qualquer organização gerando grande segurança na tomada de decisão e aperfeiçoando o conhecimento da realidade operacional.

Para o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (2018) que “é uma entidade sem fins econômico, de caráter Associação Civil, que presta serviços de formação, capacitação e certificação para seus associados,” a missão da auditoria interna é: “Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e conhecimento (*insight*), objetivos baseados em risco”. (PORTAL IIA BRASIL, 2018).

Assim, a Auditoria Interna pode ser entendida como um exame minucioso das atividades desenvolvidas pela empresa, com o objetivo de verificar sua eficácia e conformidade com as definições legais pré-estabelecidas.

A função da Auditoria Externa não difere muito da Auditoria Interna no que tange seus objetivos, porém tem a principal diferença no que trata de que o profissional que vai aplicar a auditoria, no caso, este, deve ser independente, externo à empresa, por isso também é conhecida popularmente como auditoria independente.

Figura 1 - Estrutura Organizacional com Auditoria Interna



Fonte:(ALMEIDA, 2009, p. 33)

O Conselho Federal da Contabilidade – CFC - estabelece na NBC T 11 – Normas De Auditoria Independente Das Demonstrações Contábeis de 2001 que a auditoria externa ou independente detém o papel de aumentar a confiabilidade nas Demonstrações Contábeis (DC) examinando se as mesmas, representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da instituição auditada. Ainda de acordo com o CFC, o resultado dos trabalhos do auditor externo

é alvo de ampla gama dos mais diversos agentes do mercado pela importância deste mecanismo para orientar os mais variados segmentos profissionais usuários das Demonstrações Contábeis.

No Brasil, segundo o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o IBRACON é o órgão que contribuiu no processo de estabelecimento de critérios para as atividades dos auditores independentes e dos contadores do Brasil, diante dos organismos públicos, privados e sociedade de maneira geral.

E tem como seu principal objetivo “discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral”. (IBRACON, 2018)

A NBC T 11 – Normas De Auditoria Independente Das Demonstrações Contábeis de 2001, discorre sobre a auditoria externa ou auditoria independente das demonstrações contábeis da seguinte forma: Auditoria independente das demonstrações contábeis constitui no conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, às mutações do patrimônio líquido e demais demonstrações financeiras da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for pertinente.

No mesmo portal lê-se que a profissão de auditor independente pode somente e exclusivamente ser exercida por profissionais graduados em Ciências Contábeis e devidamente inscritos no CRC – Conselho Regional de Contabilidade da região a que pertence.

Como pode-se perceber, a instalação de um setor de auditoria e controladoria exige um investimento significativo por parte dos órgãos interessados, especialmente no que diz respeito a estrutura física, tecnologia e profissionais qualificados para atuarem nestas atividades.

1.3 Compliance e lei anticorrupção nº 12.846/2013

A comunidade, tanto nacional como internacional, vive um momento de crise moral e ética tão aguçado diante da corrupção – onde cita-se como os casos mais conhecidos de escândalos financeiros, o escândalo da Enron (Estados Unidos) em 2001 e no Brasil

recentemente, o caso da Petrobrás em 2015 – associados a atos ilícitos, interesses pessoais, preconceito, discriminação e tantas outras atitudes que contrariam a conduta correta, que a busca por mecanismos de conformidade vem sendo uma preocupação internacional, é aí que surge com força o programa *compliance* (conformidade) como um mecanismo de boas práticas internacional. (CANDELORO; RIZZO e PINHO, 2012)

Conforme o Portal do Tribunal de Contas da União (2014), é recomendável que seja implementado nos órgãos públicos uma função ou unidade organizacional de *compliance* que monitore riscos específicos de não conformidade com leis e regulamentos, reportando-se diretamente às instâncias de governança ou à alta administração e aos órgãos reguladores; ou ainda múltiplas funções de *compliance* com responsabilidade por tipos específicos de monitoramento da conformidade, como saúde e segurança, cadeia de fornecimento, licitações e contratos, meio-ambiente e controle de qualidade, além de uma função de controladoria que monitore os riscos financeiros e questões de reporte financeiro.

O Brasil alia outro mecanismo de boas práticas, este nacional, refere-se à Lei Anticorrupção nº 12.846/2013 ou popularmente conhecida como Lei da empresa limpa, com propósito de selar o compromisso do país com as boas práticas internacionais, que dispõe da responsabilidade administrativa e civil dos atos ilícitos das Pessoas Jurídicas contra os órgãos públicos nacionais e internacionais. Empresas que já possuem programa de *compliance*, ou seja, uma estrutura para o bom cumprimento de leis em geral, devem trabalhar para que medidas anticorrupção sejam integradas ao programa já existente. Mesmo empresas que possuem e aplicam medidas dessa natureza, sobretudo para atender a legislações anti-suborno estrangeiras, devem atentar-se para a necessidade de adaptá-las à nova lei brasileira, em especial para refletir a preocupação com a ocorrência de fraudes em licitações e na execução de contratos com o setor público. (CGU, 2018).

Mais recentemente, podemos mencionar a nova lei que entrou em vigor, a Lei 13.303/2016, que dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Lei 13.303/2016, também denominada de a “Lei da Responsabilidade das Estatais” ou “Lei das Estatais”, foi criada com o intuito de controlar a exploração direta de atividade econômica pelo Estado por meio dos seus órgãos públicos e sociedades de economia mista,

conforme previsto no art. 173 da Constituição Federal. A respectiva lei estabelece uma série de mecanismos orientados a transparência e governança que devem ser considerados necessariamente pelas estatais, de modo que estas passam a ser obrigadas a divulgar informações referentes as movimentações dos recursos públicos, além de outros aspectos, como, por exemplo, as práticas de gestão de risco (CGU, 2018).

Considerando os recursos legais mencionados anteriormente, percebe-se que *Compliance* vai muito além de cumprir regras e agir em conformidade, “é um conjunto de regras, padrões, procedimentos éticos legais que age como a linha mestra que orienta o comportamento da instituição no mercado em que atua, assim como as atitudes dos funcionários”, (CANDELORO; RIZZO e PINHO, 2012, p. 30).

Os riscos à organização (seja pública ou privada) podem provir tanto da parte interna como da parte externa da organização, como fraudes, falha de sistema, práticas inadequadas, sistema frágil e exposto aos riscos, deficiência de gerenciamento, erros intencionais, entre outro, fatores estes que podem ser minimizados com uma boa gestão de riscos.

A FEBRABAN, Federação Brasileira dos Bancos, embora seja um órgão voltado às Instituições Financeiras, concorda na íntegra, com o conceito acima descrito, discorre que *compliance* não é um ativo tangível que permita mensurar suas condições de uso ou se está sendo usado de forma correta. *Compliance* reporta-se a comportamento e, portanto, ao investimento em pessoas, processos e conscientização, fortalecendo assim, o capital intelectual e o ativo intangível da organização, “*compliance* é, cumprir, executar, satisfazer, realizar o que lhe foi imposto”. (PORTAL FEBRABAN. Disponível em: <https://portal.febraban.org.br>, acessado em maio 2018).

1.3.1 Lei Anticorrupção Nº 13.846/2013

De acordo com o Portal de *Compliance* (PORTAL COMPLIANCE. Disponível em: www.portaldecompliance.com.br, acessado em maio 2018), que é um canal que oferece esclarecimentos também quanto à Lei Anticorrupção, a qual estabelece que “empresas associações e fundações respondam civil e administrativamente, sempre que um empregado ou representante causar prejuízo ao patrimônio Público”, bem como quando infringir o princípio da Administração Pública ou compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. A Lei

Anticorrupção atende a um dos anseios do Brasil em atentar às práticas de conformidade internacionais propostas pelo programa de *compliance*.

De acordo com o mesmo portal, o programa de *compliance* vem de encontro a uma tendência mundial de melhores práticas comerciais e investimento em programas desta natureza, e busca em especial, prevenir atos ilícitos, proteger o patrimônio público, prevenir fraudes e mitigar riscos, atendendo na íntegra a legislação, trazendo assim, esperança de que algo está sendo feito para coibir práticas que afetam a ética, a conduta social e profissional, a economia e a política, de modo geral. (PORTAL COMPLIANCE. Disponível em: www.portaldecompliance.com.br, acessado em maio 2018)

Segundo o Portal de *Compliance*, uma alternativa para atender os critérios da Lei anticorrupção é implementar um programa de *compliance* que vai ser um agente protetor da organização contra riscos internos e externos, ambos caminham juntos em busca do agir conforme o que é correto, legal e aceito pela sociedade. (PORTAL COMPLIANCE. Disponível em: www.portaldecompliance.com.br, acessado em maio 2018)

A Organização que adota efetivamente um programa de conformidade fortalece a cultura, alavanca os negócios e protege a reputação e a perenidade da empresa, inclusive permite o reconhecimento público pelo Ministério da Transparência – órgão do Governo da esfera Federal, defensor do Patrimônio Público e ações de incremento da transparência na gestão (CGU, 2018).

Embora cada organização possua uma forma diferente de conduzir seus valores de conformidade, tanto o *compliance* como a Lei Anticorrupção oferecem ferramentas que se adequam a cada realidade empresarial. O Programa de *Compliance* e a Lei Anticorrupção são mecanismos que juntos ou separadamente oferecem formas de mitigar riscos às organizações e são perfeitamente adaptáveis a qualquer organização, independentemente do porte ou do setor em que atua.

No que se refere aos aspectos jurídicos e legais, percebe-se que existem leis que garante o apoio ao estabelecimento do controle interno e de auditoria nos órgãos públicos, e este respaldo legal contribui significativamente para fortalecer a transparência das atividades de movimentação de recursos públicos.

Como pode-se perceber na figura exemplificativa anterior, todas as condutas mencionadas, apesar de possuírem suas características específicas, estão relacionadas com o conceito de corrupção adotado pela Transparência Internacional, que possui o seguinte significado: “corrupção é o abuso do poder confiado para ganhos privados”.

A Transparência Internacional ainda estabelece a classificação do conceito de corrupção como corrupção grande, corrupção pequena e corrupção política, variando cada classe conforme a proporção de dinheiro desviado e do setor em que ela ocorre. (PORTAL TCU, 2014)

A grande corrupção diz respeito às fraudes cometidas em níveis de cargos elevados da gestão governamental do Estado, por meio das quais estes gestores se beneficiam pessoalmente ou partidariamente à custa do bem público. Esta classe de corrupção é caracterizada ainda por envolver somas expressivas de recursos, aspectos este que vem a trazer prejuízos graves à sociedade. (PORTAL TCU, 2014)

Já a classe denominada de pequena corrupção é caracterizada por envolver pequenos valores, ocorrendo geralmente de modo isolado, é praticada por servidores de menor nível hierárquico nas suas atividades de interação cotidiana com cidadãos comuns ou com prestadores de serviços públicos terceirizados. (PORTAL TCU, 2014)

A classe denominada de corrupção política está relacionada com a manipulação de políticas, instituições e normas de conduta na alocação de recursos e financiamentos pelos decisores políticos, que se aproveitam de sua posição privilegiada para obter poder, status e riqueza. (PORTAL TCU, 2014)

Como pode-se perceber no contexto mencionado anteriormente, a corrupção empreendida no ramo da administração pública envolve uma diversidade de condutas de má fé que são efetivadas de várias formas e em diversas situações, neste sentido, é evidente que os mecanismos de defesa e prevenção contra a corrupção também devem ser versáteis e adaptáveis para que possam combater eficazmente este tipo de conduta (PISCITELLI, 2006).

Portanto, analisando a literatura especializada, percebe-se que em uma organização pública contemporânea os mecanismos de prevenção e controle de atitudes corruptas envolve diversos setores e uma gama multidisciplinar de profissionais especializados, dentre os quais

destacamos: auditores internos, controladores financeiros e de qualidade, segurança patrimonial e de Tecnologia de Informação (SILVA, 2009).

Um dos aspectos mais fundamentais na gestão de riscos no setor de gestão pública, portanto, se refere a coordenação direcionada de todos estes profissionais envolvidos para que seja possível estabelecer formas eficazes de combate a corrupção no âmbito da administração pública. (CASTRO, 2009)

Dentre os modelos de organização destes mecanismos, destaca-se o modelo de três linhas de defesa, que se propõe a designar as responsabilidades em forma de coordenação entre os envolvidos. Este modelo de gestão de riscos e controles na gestão de órgãos públicos é estruturado conforme exemplifica a figura a seguir:

Figura 3 – modelo de três linhas de defesa



Fonte: INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2013)

Como pode-se observar na figura anterior, a primeira linha de defesa é constituída pelos controles da gerência e medidas de controle interno. Nesta linha de defesa os gestores administram os riscos do órgão e os gerenciam, sendo responsáveis pela implementação de medidas corretivas nos processos e nos controles deficientes. Os gestores identificam, avaliam e controlam os riscos, contribuindo para o melhoramento das políticas internas e efetivando a fiscalização das atividades desenvolvidas.

Na segunda linha de defesa são desenvolvidas as atividades de controle financeiro, segurança, gerenciamento de riscos, qualidade, inspeção e conformidade. Essa unidade é responsável pelo monitoramento e pela implementação de práticas de gestão de risco pelos gestores.

A terceira linha de defesa é constituída pela auditoria interna da organização, que é responsável pela fiscalização e avaliação autônoma da eficiência dos controles internos de gestão de riscos do órgão público. A auditoria interna precisa seguir as normas estabelecidas e reportar a alta administração interna de governança (PISCITELLI, 2006).

De forma integrada, as três linhas de defesa estabelecem uma estrutura que abrange todas as atividades do órgão, reportando-se para a alta administração e/ou a conselhos e comitê de auditoria, por exemplo. No que se refere aos órgãos de controle externos, os mesmos são constituídos pelos ministérios públicos, as polícias judiciárias e, ocasionalmente, por um comitê regulador especializado (PISCITELLI, 2006).

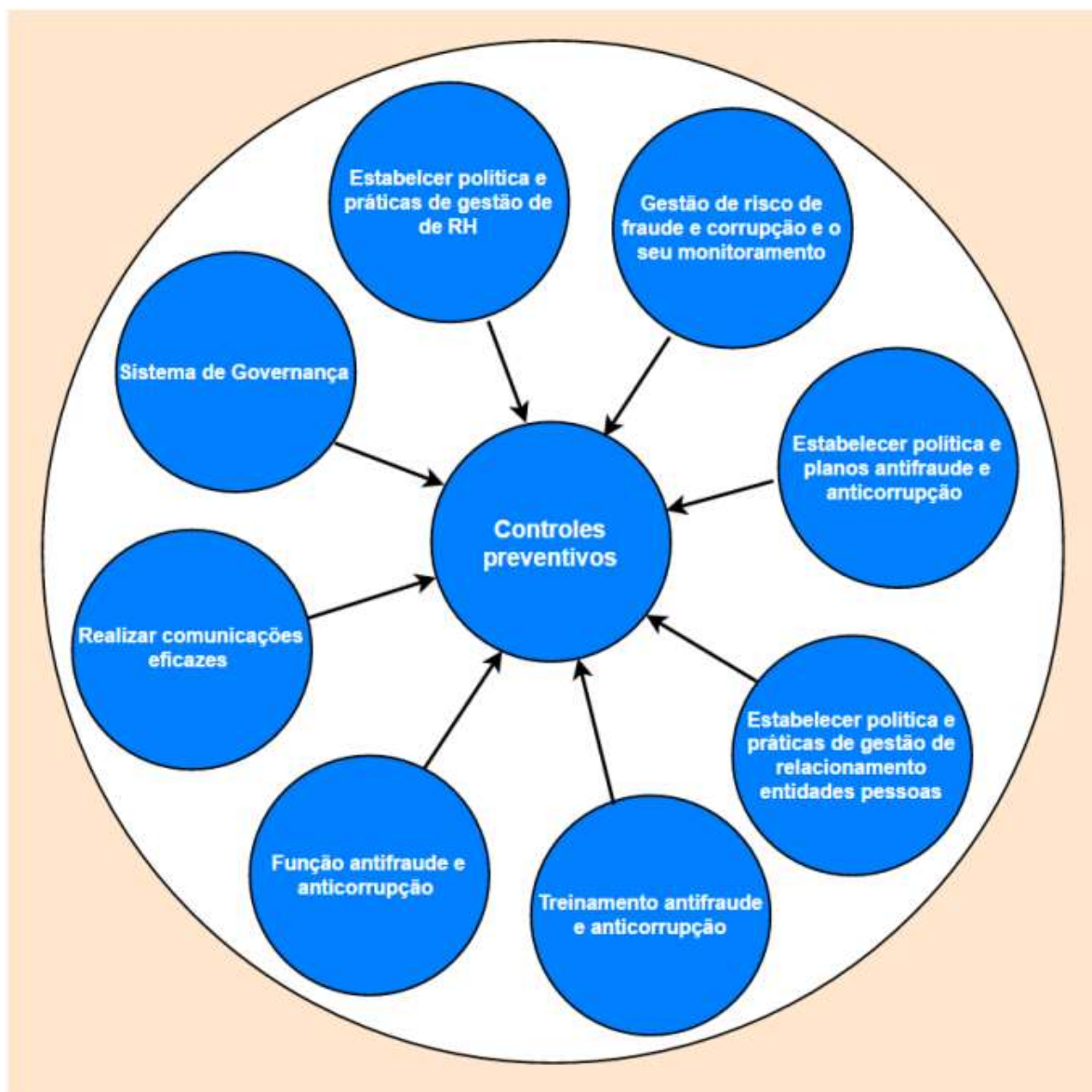
1.4.1 Controles preventivos

Para que os mecanismos de controle interno sejam eficazes é fundamental que, preliminarmente, seja efetuado um trabalho dentro da cultura organizacional do órgão em questão com o intuito de estabelecer valores morais e éticos incluindo a alta administração, membros dos conselhos, servidores e partes interessadas. (CASTRO, 2009)

Deve-se levar em consideração o fato no qual seja desenvolvido um ótimo trabalho na cultura organizacional do órgão ainda assim pode haver um ou mais servidores que possam cometer atos ilícitos contra a organização. Neste sentido, para proteger a organização destas ameaças é necessário implementar controles preventivos, gerando uma expectativa nos potenciais fraudadores e corruptos de que os mesmos possam ser identificados ao cometer fraudes e, desta forma, receiem praticar estes delitos. (CASTRO, 2009)

Portanto, os controles preventivos se apresentam como um dos mecanismos fundamentais para o controle interno dos órgãos públicos. Os controles preventivos envolvem diversas atividades que atuam especificamente na prevenção de atividade ilícitas, ou seja, antes que as mesmas ocorram, conforme exemplifica a figura a seguir:

Figura 4 - Visão dos controles preventivos



Fonte: baseado em Castro (2011)

Os controles preventivos têm como objetivo principal dissuadir o cometimento da fraude e da corrupção por meio do estabelecimento de recursos e critérios que antecipem as fraudes que podem ser cometidas contra a natureza de cada órgão público. Conforme a literatura especializada, há indicações de que os casos de fraude e corrupção cometidos contra órgãos públicos ocorreram pelo fato de que houve falhas nos controles internos preventivos. (CASTRO, 2009)

É importante que a organização sempre leve em consideração a possibilidade de que sujeita à ocorrência de fraude e corrupção e, também, deve-se considerar que nem toda fraude

e corrupção poderão ser antecipadamente prevenidas, portanto, deve-se avaliar se é mais adequado implementar controles detectivos ao invés de controles preventivos. A seguir serão abordados os tipos de controles detectivos.

1.5 Controles detectivos

O propósito dos controles detectivos consiste na verificação dos registros públicos com o intuito de identificar atos de fraude e corrupção que já foram praticados ou que estão sendo praticados. O principal responsável pelos controles internos de detecção é o gestor público, que também é o principal responsável pelos controles internos de um modo geral. (CASTRO, 2011)

Os controles detectivos justificam sua importância pelo fato de que a partir do momento que são detectados atos de fraudes e corrupções no âmbito do serviço público é possível acionar os mecanismos de investigação e de correção com o intuito de identificar e punir o responsável e recuperar o montante desviado, além de que, pode-se impedir a sequência de novas fraudes e corrupções. (CASTRO, 2011)

Há duas classes específicas de controles detectivos que serão abordadas nos tópicos seguintes, que são: 1) controles reativos de detecção e; 2) controles proativos de detecção.

São alguns exemplos de controle detectivos: a verificação dos balanços financeiros e gerenciais e as diferenças entre os valores reais e orçados, a conciliação dos saldos bancários, conferência no consumo de matérias-primas em relação a sua aquisição, averiguação das contas de clientes e dos saldos credores (ATTIE, 2007).

1.5.1 Controles reativos de detecção

Os controles reativos de detecção se caracterizam pela implementação sistemática de indicadores que auxiliam a detectar indícios de fraude e corrupção. A formulação destes indicadores se baseia em circunstâncias que são incomuns nas atividades organizacionais dos órgãos públicos, portanto, a partir da análise dos padrões normais das atividades desenvolvidas pelo órgão e, também, pela análise de situações de fraudes e corrupção ocorridas anteriormente, formula-se os indicadores que apontam estas anormalidades. (SILVA, 2002)

Devido às novas tecnologias de informação e gestão de contas e processos públicos, o processo de formulação de indicadores pode ser automatizado, possibilitando haver uma supervisão constante a respeito de todas as transações financeiras e operacionais em tempo real, o que vem a facilitar significativamente a implementação deste tipo de controle detectivo (MORAIS, 2005).

A utilização de indicadores como recurso de controle interno inclui três etapas, são elas:

1. Identificar indicadores;
2. Implementar indicadores;
3. Avaliar transações detectadas.

A identificação de indicadores consiste na atividade de mapeamento de situações incomuns que serão utilizadas para a estipulação de indicadores de fraudes e corrupção. (CASTRO, 2011)

A implementação dos indicadores consiste em implementar os mesmos no sistema utilizado para a análise de transações financeiras e atividades operacionais efetivadas pelo respectivo órgão. (CASTRO, 2011)

A avaliação de transações detectadas refere-se à efetividade dos indicadores estabelecidos no controle interno das atividades cotidianas do órgão, no sentido de que a partir que são detectadas situações incomuns as mesmas são devidamente avaliadas para a constatação ou não da ilicitude do ato detectado. (CASTRO, 2011)

Além dos controles reativos de detecção, também faz parte dos controles detectivos os controles proativos de detecção que serão abordados a seguir.

1.5.2 Controles proativos de detecção

Como visto anteriormente, o controle reativo de detecção é caracterizado pela implantação de indicadores que detectam automaticamente as atividades incomuns nas transações financeiras efetivadas com os recursos públicos. Já os controles proativos de detecção são aqueles que são utilizados periodicamente para o mapeamento das transações públicas, geralmente utiliza-se técnicas de análise de dados contábeis ou recursos tecnológicos

especializados para a detecção de atividades de fraude e corrupção. Estes tipos de técnicas são chamados de *data mining*¹, *data matching*² e *data analytics*. (CASTRO, 2011)

De modo sintetizado, estas técnicas se resumem ao desenvolvimento da análise de dados, após um trabalho minucioso efetivado nos dados brutos é possível identificar anomalias e tendências nas transações feitas pelo respectivo órgão.

O diferencial dos controles proativos em relação aos reativos é que no primeiro caso é necessário que o gestor conheça e implemente os indicadores, e com a utilização das técnicas de análise de dados faz a identificação de quais seriam os indicadores para a detecção de anomalias suspeitas. (CASTRO, 2011)

As anomalias suspeitas identificadas nem sempre indicam a ocorrência de fraude e corrupção, porém, apontam ao gestor público situações incomuns que necessitam de avaliação individualizada para se excluir a possibilidade de fraude e corrupção, ou, nas situações que caracterizarem fraude e corrupção abrir um processo de investigação.

Até este momento buscou-se apresentar alguns dos principais conceitos relacionados a administração financeira, controladoria, os aspectos pertinentes à corrupção e os mecanismos de controle utilizados para o combate a corrupção. O tópico seguinte adentrará mais especificamente no controle interno, apresentando os aspectos históricos deste tipo de controle, a sua importância, os tipos de controle interno e sua aplicabilidade.

¹ Data mining é o processo de selecionar, explorar e modelar grandes quantidades de dados para revelar padrões, tendências e relações que podem ajudar a identificar casos de fraude e corrupção.

Fonte: <http://www2.sas.com/proceedings/sugi22/DATAWARE/PAPER128.PDF>

² Data matching descreve os esforços para comparar dois conjuntos de dados coletados. Isso pode ser feito de muitas maneiras diferentes, mas o processo é muitas vezes baseado em algoritmos programados, onde computadores executam análises sequenciais de cada item individual de um conjunto de dados, comparando-a com cada item de outro conjunto de dados. Fonte: <https://www.techopedia.com/definition/28041/data-matching>

2 METODOLOGIA

Quanto à metodologia utilizada para o desenvolvimento deste trabalho, a princípio é adequado salientar que se trata de uma pesquisa especificamente teórica, ou seja, as informações aqui utilizadas foram identificadas e reaproveitadas de fontes bibliográficas. O método foi o exploratório, que visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, a forma de Pesquisa Bibliográfica. (FONSECA, 2002)

Foi feita uma pesquisa bibliográfica, caracterizando este estudo como essencialmente teórico. A partir da seleção de artigos e livros que tratam de temas relacionados ao tema central deste estudo será feita uma análise sistemática deste material. O estudo destes conceitos oferece o conhecimento teórico sobre o tema, possibilitando o desenvolvimento de uma discussão coerente e abrangente.

A partir da leitura técnica das publicações consideradas mais coerentes com o tema central abordado nesta pesquisa, foram identificados os principais conceitos e teorias pertinentes aos tópicos analisados sistematicamente no respectivo estudo.

Por meio deste procedimento metodológico, pretende-se sintetizar as informações dos resultados destas pesquisas, ornando-as mais evidentes e passíveis de serem comparadas entre si. Neste sentido, procurou-se reunir neste estudo uma síntese dos conhecimentos pertinentes aos principais conceitos e métodos aplicáveis à compreensão dos conceitos de auditoria e controle interno e a importância dos mesmos para a gestão de órgãos públicos.

3 CONTROLE INTERNO

Aqui será abordado o aspecto conceitual sobre controle Interno, para que fique mais evidente qual o significado desta atividade, e assim, seja possível melhor compreender a abrangência da sua competência dentro das organizações.

Conforme a perspectiva usada por Almeida (2009, p.50): o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Ainda é importante não deixar de apresentar a conceituação compreendida por Chiavenato (2007, p.262), que afirma que na administração há três significados para a palavra controle, que são eles: a) Controle como função restritiva e coercitiva: serve para coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamento não aceitos. É também chamado de controle social, pois inibe o individualismo e a liberdade das pessoas; neste sentido apresenta um caráter negativo e limitativo; b) Controle como sistema automático de regulação: tem como objetivo manter um grau de fluxo ou funcionamento de um sistema. Dentro deste mecanismo de controle se detectam possíveis desvios ou irregularidades e proporcionam automaticamente a regulação necessária para voltar à normalidade; c) Controle como função administrativa: é o controle como parte do processo administrativo, assim como o planejamento, organização e a direção fazem parte.

Considerando os conceitos expostos, pode-se inferir que o controle se apresenta relacionado com algumas atividades do processo administrativo, compreendendo o planejamento, organização e direção. Neste sentido, o controle, por estar envolvido com todas as atividades da organização, propicia a mensuração e a avaliação dos resultados da ação empresarial.

Para que seja possível compreender os aspectos concernentes aos mecanismos de controle interno aplicáveis a gestão de órgãos públicos abordados por esta pesquisa, considerou-se adequado apresentar a distinção entre controles contábeis e controles administrativos, com o intuito de deixar mais nítida essa diferença e a aplicação dos mesmos na gestão pública.

3.1 Aspectos históricos do controle interno

Pode-se afirmar que o uso dos controles internos nas empresas iniciou-se devido à necessidade de se exercer um maior controle das operações realizadas, principalmente devido à significativa expansão dos mercados, crescimento das empresas e o desenvolvimento das atividades. Neste sentido, pode-se deduzir que a atividade relacionada ao controle dos diversos setores organizacionais se tornou mais complexo.

Considerando a complexidade do controle destes setores é que, ao longo do desenvolvimento organizacional, o sistema de controles internos foi estabelecido, com o objetivo de exercer um papel de fiscalização, procurando evitar erros e fraudes dentro das empresas, estabelecendo e seguindo métodos e procedimentos determinados para oferecer subsídio no controle das atividades da empresa. (ALMEIDA, 2009)

Os autores Gomes e Salas (1999, p.13) destacam aspectos históricos da evolução do controle interno nas organizações. O controle de gestão tem experimentado considerável expansão conceitual a partir da década de 50. Ao longo de todo este período, e principalmente durante a década de 70, surgem novos enfoques que incorporam novos conceitos, muitos emprestados de outras áreas (economia, psicologia, sociologia, administração, etc.). É, porém, durante os anos 80 que diversos trabalhos de auditoria pública passam a chamar a atenção para a crise existente na área contábil de gestão, devido a diversos fatores que têm dificultado sua utilização como efetivo.

Segundo Oliveira, Perez Jr. E Silva (2009), na configuração atual do mercado, as empresas estão sendo gerenciadas de forma segmentada, de modo que há quase sempre um executivo que tem papel de responsabilidade em cada uma das diversas divisões, departamentos ou setores. Estes responsáveis devem estar constantemente prestando contas periódicas a respeito do desempenho do seu setor, dentro da alçada de gerenciamento.

Diante das informações mencionadas, entende-se que quanto maior for o porte da organização, mais complexa se apresenta a estrutura organizacional de controle das operações, de modo que, geralmente se faz necessária a elaboração de relatórios, indicadores e análises consistentes, que são recursos que oferecem ao gestor uma perspectiva geral dos processos da empresa, facilitando a tomada de decisão por parte dos mesmos.

3.2 A importância do controle interno

Analisando a literatura levantada como base para este estudo, percebe-se a relevância do tema, pois conforme visto na obra de Piscitelli (2006), tem-se diversos ordenamentos jurídicos, dentre os quais destaca-se a Constituição Federal de 1988, que diz em seu art. 74:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Além da CF/88, Piscitelli (2006) também cita a lei 11.204, de 05 de dezembro de 2005, que segundo ele, agregou às atribuições da Controladoria Geral da União a correição, a prevenção e o combate a corrupção, conforme podemos ver no art. 17 da referida lei:

Art. 17. À Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

De acordo com as leis, citadas, aprofundou-se o estudo, para comprovar a importância do controle interno para a gestão dos recursos públicos, e corrobora-se a sua importância, com um trecho da dissertação de Arantes (2016, p. 55), em que ele nos diz: durante as entrevistas surgiram reflexões mais aprofundadas acerca do efeito da CGU sobre a gestão pública. Conforme tratado anteriormente, é unânime o entendimento entre os gestores entrevistados de que o órgão de controle interno exerce, ou teria potencial de exercer, um papel fundamental na melhoria da gestão.

De forma a subsidiar essa pesquisa procurou-se também aprofundar sobre os objetivos do controle interno, com a finalidade de compreender se o mesmo tem por objetivo a melhoria da gestão dos recursos públicos, tornando a administração dos gastos públicos mais eficiente e transparente.

Assim, encontrou-se em Castro (2011) critérios básicos elencados por ele para que o controle interno seja efetivo: controle certo, no lugar e no tempo certo; controle exercido junto ao ato praticado e proporcional aos riscos envolvidos; controle funcionando de forma consistente e permanente; controle com custos adequados, sem exceder os benefícios dele provenientes; controle como instrumento auxiliar do dirigente, para a tomada de decisão; e controle com métodos eficientes de prevenção, para evitar apontar fatos consumados e geralmente irremediáveis financeira, administrativa e politicamente.

O modelo atual de gestão pública, baseado na gestão de riscos, no fortalecimento do controle interno e na transparência, tem buscado cada vez mais eficiência, eficácia e efetividade nas ações dos gestores públicos, para os quais são confiados pela sociedade a aplicação dos recursos destinados às diversas áreas do serviço público.

3.3 Tipos de controle interno

Conforme a Exposição de Normas de Auditoria nº. 29 determinada pela IBRACON em 2005, que determina o controle interno de uma empresa, o controle se apresenta de modo dicotômico dentro das organizações: os de natureza contábil e os de natureza administrativa.

No que se refere aos controles contábeis, estes abrangem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para proteger o patrimônio e a propriedade dos itens que os compõem (CREPALDI, 2015, p.25). Neste sentido, o autor aponta os seguintes aspectos: segregação de funções: Cria independência entre as funções de execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização; sistema de autorização: Controla as operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos; sistema de registro: Compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, existência de um plano de contas que facilita o registro e preparação das demonstrações contábeis e a utilização de um manual descritivo para o uso das contas.

Considerando os aspectos apontados anteriormente, pode-se que os controles internos de natureza contábil estão relacionados a todos os sistemas, métodos e procedimentos da organização, com o objetivo de salvaguardar o patrimônio das empresas como: bens, direitos e obrigações, como também, a verificação de todos os registros contábeis da empresa, a fim de avaliar se os mesmos se encontram devidamente corretos.

Neste sentido, mencionado anteriormente, Crepaldi (2007, p. 28) destaca dois fatores importantes no que diz respeito ao controle administrativo: Normas salutaras, que observam práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções; pessoal qualificado, que esteja apto a desenvolver suas atividades, sendo estes bem instruídos e supervisionados por seus responsáveis.

Assim, fica evidente que, no que se refere aos controles internos de ordem administrativa, o objetivo é voltado para os sistemas, métodos e procedimentos administrativos, diferenciando-se dos controles contábeis, por focar no aspecto operacional e técnico da empresa.

3.4 Avaliação do controle interno

Outro aspecto importante na implementação do sistema de controle interno é compreender o funcionamento do sistema, os princípios e procedimentos adotados e a rotina operacional da empresa. A este respeito, Almeida (2009, p. 60) afirma em seu estudo que o sistema de controle interno compreende:

- Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- Verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- Analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

Segundo Almeida (2009), pode-se perceber, muitas vezes, que o sistema de controle interno adotado não está cumprindo com sua finalidade devido a economia de recursos, ou pelo

fato de ter-se feito uma implementação incompleta e sem o devido acompanhamento, o que torna o processo ineficaz.

3.5 A aplicabilidade dos controles internos

O Controle Interno realizado nas empresas é apontado na literatura como sendo um diferencial para as organizações, principalmente pelo fato de integrar os diversos setores, o que viabiliza a obtenção de maior ordem e segurança na realização das atividades empreendidas.

Não importa o porte da organização, tanto as pequenas como médias precisam estabelecer adequadamente suas rotinas por meio de um manual de rotinas internas, por meio de formulários internos e externos que darão maior agilidade a respeito dos controles internos da empresa. Neste sentido, destacam-se alguns exemplos de formulários sugeridos por Almeida (2009, p.65):

- Requisição de aquisição de material ou serviços;
- Mapa de licitação (para selecionar o fornecedor que ofereceu as melhores condições comerciais);
- Ordem de compra (para formalizar a compra junto ao fornecedor);
- Aviso de recebimento de material (evidencia do recebimento de bens comprados);
- Mapa de controle de programação financeira;
- Fichas de lançamento contábil;
- Formulário de devolução de material;

Considerando a sugestão de Almeida (2009), os formulários mencionados anteriormente podem ser implementados em pequenas e médias empresas, trazendo uma organização eficiente e melhor controle das operações desenvolvidas.

É válido complementar que, de modo geral, todas as empresas devem atentar para manter um sistema eficiente de controle interno, adaptado a realidade de cada setor.

Até este momento foram abordados os conceitos gerais relacionados ao Controle Interno aplicado às empresas e organizações, a partir do tópico seguinte será analisada a aplicabilidade destes conceitos à Administração Pública, buscando compreender quem são os responsáveis

pelo controle interno no sistema público e quais os benefícios do controle interno no respectivo setor.

4 CONTEXTO ATUAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Pode-se perceber nos dados disponibilizados pelo TCU (2015) atualmente que o fenômeno da corrupção é um fator que vem sendo muito praticado na Administração Pública brasileira, o que se trata de um evento muito preocupante, que exige grande atenção por parte dos gestores públicos contemporâneos.

Além dos aspectos mencionados anteriormente, destaca-se que é de suma importância estabelecer um sistema de gestão que apresente como uma das suas características a transparência nos atos e contas da Administração Pública. Quando se fala no conceito de “transparência” deve-se entendê-lo como sendo a atividade de divulgar as atividades administrativas que utilizam os recursos públicos.

Com a edição da Lei n. 12.527 de 18/11/2011, Lei de Acesso à Informação, amplia-se a participação cidadã fortalecendo os instrumentos de controle da gestão pública. Os procedimentos previstos na lei visam assegurar o direito fundamental de acesso à informação devendo ser executados em conformidade com os princípios da Administração Pública e com as diretrizes dispostas na norma. (TCEMG, 2012, p. 10)”

4.1 Controle interno na administração pública

É importante compreender o conceito de “controle” aplicado a realidade da administração dos recursos públicos, segundo Guerra (2005, p. 23) o controle, neste contexto, refere-se as atividades, tais como: “fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que não ocorram desvios das normas preestabelecidas”.

Conforme o conceito mencionado anteriormente, deduz-se que o Estado possui uma diversidade de sistemas de controle das atividades da administração pública, que foram desenvolvidos para fiscalizar os tramites desenvolvidos pelos órgãos públicos e, também, para resguardar os direitos dos cidadãos garantidos constitucionalmente.”

Quando se trata do controle aplicado a administração pública, pode-se identificar que a literatura especializada no assunto aborda os conceitos pertinentes ao Controle Externo e Controle Interno, demonstrando que apesar de serem diferentes, possuem algumas similaridades.

No que se refere ao Controle Interno, o mesmo pode ser conceituado da seguinte forma: O Controle Interno integra a estrutura organizacional da Administração, tendo por função acompanhar a execução dos atos e apontar, em caráter sugestivo, preventivo ou corretivamente, as ações a serem desempenhadas. Além disso, note-se o caráter opinativo do Controle Interno, haja vista que o gestor pode ou não atender à proposta que lhe seja indicada, sendo dele a responsabilidade e risco dos atos praticados. (CASTRO, 2008, p. 22)

Neste sentido, destaca-se a atividade desenvolvida pelos Tribunais de Contas, que exercem diversas atividades focadas no ramo da fiscalização contábil e financeira dos órgãos públicos, com o intuito de registrar estas movimentações e assegurar a legitimidade das mesmas como sendo atividades de uso dos recursos voltados para o benefício da sociedade.

A estrutura dos Tribunais de Contas vem disposta na Constituição Federal. Quanto à esfera da União, dispõe o art. 73:

O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional. Quanto aos requisitos essenciais dos ministros, determina o art. 73 e incisos que, entre exclusivamente brasileiros, deverão possuir, *ipsis litteris*, mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade, idoneidade moral e reputação ilibada, notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública, e mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior. Na esfera Estadual e Municipal, a simetria entre as esferas é patente no ar. 75: As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. (PORAL TCU, 2014)

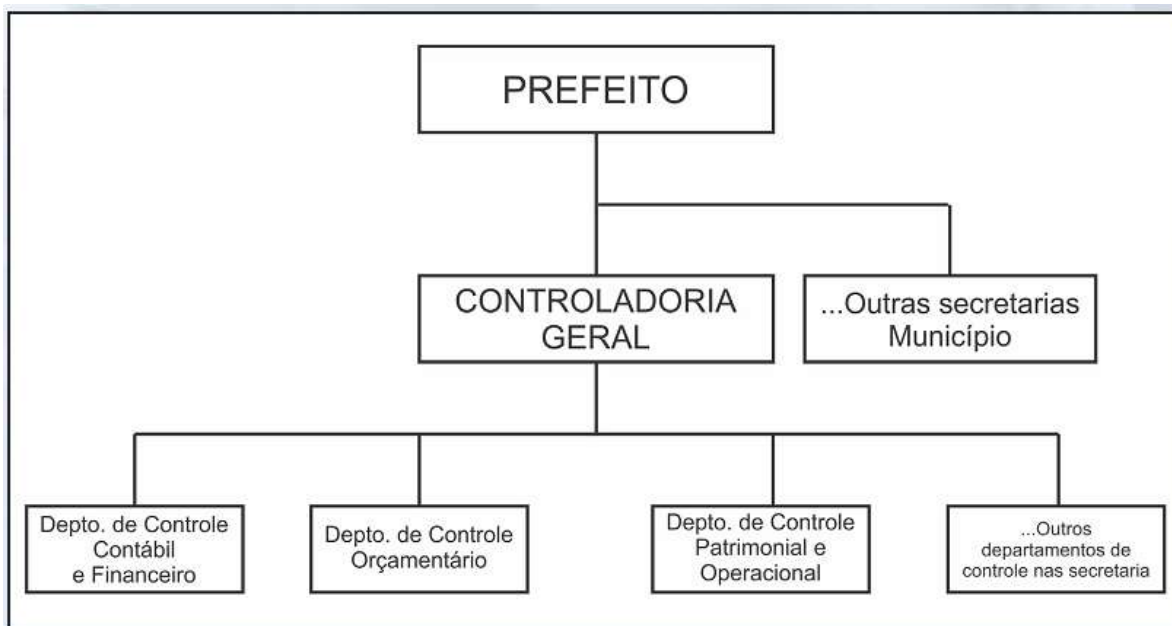
As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros. O controle interno municipal pode ser caracterizado como a

forma de controle que é desempenhado pelos poderes Executivo e Legislativo, tendo como fundamentos constitucionais as normas estabelecidas nos artigos. 31, 70, 71 e 74 da Constituição Federal/88. (PORAL TCU, 2014)

Neste sentido, os controles internos têm sua funcionalidade vinculada a subsidiar os gestores públicos no cumprimento das suas atividades administrativas, utilizando-se de tecnologias modernas e de métodos criados apoiar a sistematização dos processos de gestão pública.

Para que tenhamos uma perspectiva mais exemplificativa da organização estrutural do controle interno em instituições e órgãos públicos, a seguir serão apresentados os dois modelos gerais de controle interno identificados em nossa revisão bibliográfica, os mesmos oferecem a oportunidade de compreender melhor o funcionamento prático destes procedimentos:

Figura 5 - Controle Interno Desconcentrado – Estrutura Administrativa



Fonte: Castro (2008)

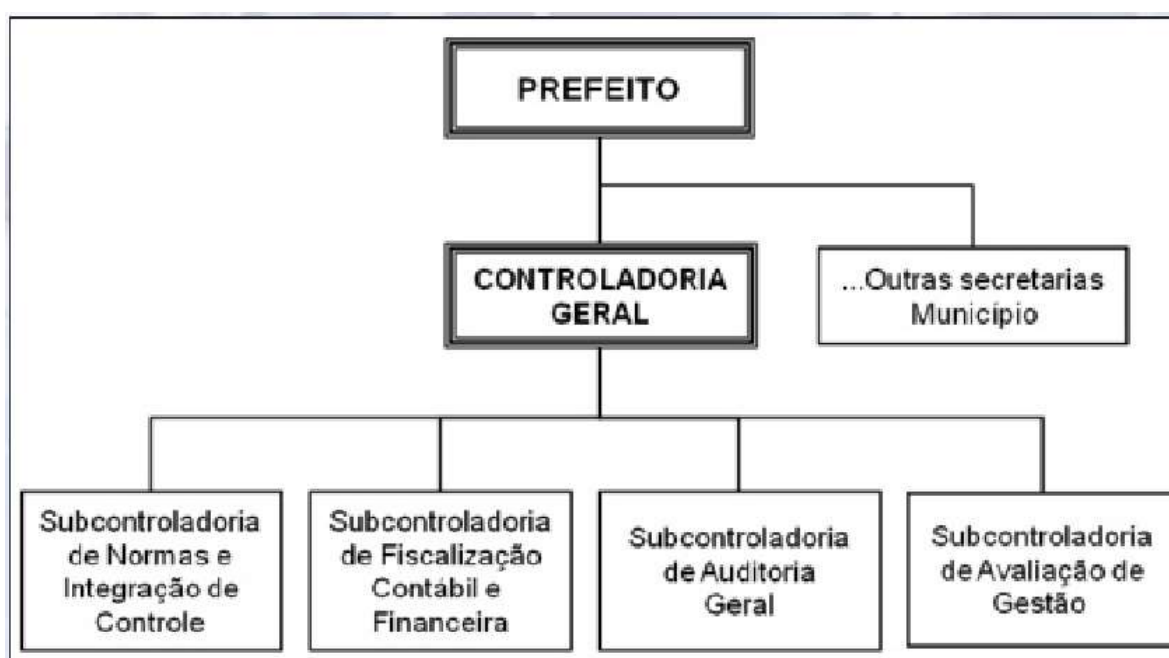
A figura anterior exemplifica a organização administrativa de um Município formado por Secretarias Municipais e uma Controladoria – Geral (unidade central), na qual a mesma é composta por departamentos específicos por áreas de atuação/especialidades.

O modelo representado como Controle Interno Desconcentrado viabiliza com certa facilidade a utilização de métodos de execução diferenciada para estabelecer o controle interno

de órgãos específicos, como por exemplo, a Secretaria de Saúde e da Secretaria de Educação, privilegiando o princípio da isonomia, pelo fato de que este modelo estabelece seções especializadas de controle para cada órgão. (CASTRO, 2008)

Conforme esta estratégia organizacional há a possibilidade de determinar relatórios de controle interno específicos, que descrevam os procedimentos detalhados de cada órgão. Esta atividade de controle interno, mais especializada, é a ideal para que seja estabelecida uma forma de controle minucioso, que seja adequado à realidade de cada órgão.

Figura 6 - Controle Interno Centralizado - Estrutura



Fonte: Castro (2008)

A figura anterior demonstra como seria o exemplo de um Sistema de Controle Interno Centralizado, que é caracterizado por centralizar os procedimentos de controle por meio da criação de subcontroles do sistema central, que possibilita quantificar e qualificar o controle que está sendo efetivado em cada órgão, baseando-se nas especificidades de cada órgão ou entidade fiscalizada.

Os procedimentos de atuação do modelo centralizado de controles são operados pela Controladoria Geral, que assume a função de organizar os servidores de cada uma das unidades de Controle Interno com o intuito de atuarem em áreas específicas, estruturando, assim, uma

equipe técnica especializada, por meio de departamentos internos vinculados à própria controladoria.

A responsabilidade pelo controle é da Controladoria – Geral (unidade central) que unificará os dados e elementos coletados e devidamente analisados pelos respectivos departamentos, bem como as normatizações e regras de controle a serem executados, que serão uniformes e gerais para todos os órgãos fiscalizados.

4.2 Responsáveis pelo controle interno dentro do sistema

No que se refere a responsabilidade pelas atividades desempenhadas pelo Sistema de Controle Interno, destaca-se que todos os níveis hierárquicos dos órgãos subordinados aos Poderes Executivo e Legislativo tem a sua cota de responsabilidade, devendo seguir rigidamente as normas que são estabelecidas pela política do sistema.

Compete às unidades executoras, responsáveis “por áreas e/ou ações administrativas, em conjunto com a secretaria ou órgão a que estejam vinculadas, mediante acompanhamento e orientação da Unidade Central de Controle Interno Municipal, determinar os pontos de controle de cada atividade desenvolvida, estabelecendo os seus responsáveis, regras, procedimentos e prazos, com a finalidade de garantir a sua efetividade, por meio de manuais de rotinas ou regulamentação das atividades de cada setor. (TCEMG, 2012, p. 26)

As responsabilidades dos gestores de controle interno são as seguintes:

- Exercer os controles estabelecidos nos diversos sistemas administrativos afetos à sua área de atuação;
- Exercer o controle sobre o uso e guarda de bens;
- Manter registro de suas operações e adotar manuais e fluxogramas para espelhar as rotinas de procedimentos que consubstanciam suas atividades;
- Disponibilizar à Unidade Central de Controle Interno, informações, documentos, acesso a sistemas e banco de dados informatizados, além de outros elementos que forem solicitados, para desempenho de suas atribuições;
- Comunicar à Unidade Central de Controle Interno qualquer irregularidade ou ilegalidade. (TCEMG, 2012, p. 24)

4.3 Os benefícios do controle interno na gestão pública

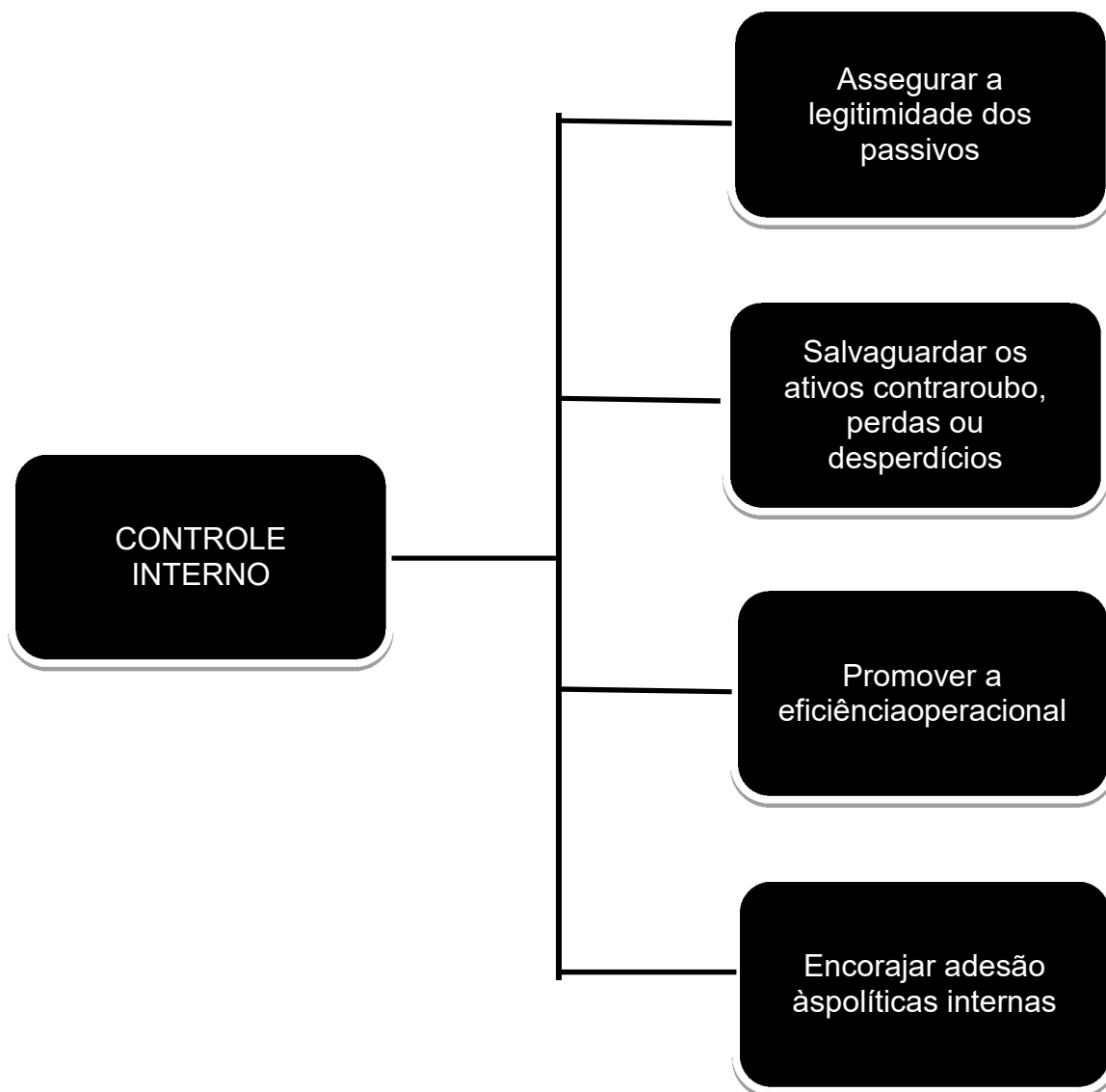
A importância do Sistema de Controle Interno no setor de gestão pública está diretamente relacionada a necessidade de sistematizar a padronização das atividades administrativas desempenhadas por cada órgão público, buscando, ao mesmo tempo, estabelecer uma integração entre os mesmos, o que vem a facilitar a gestão destas atividades e observá-las dentro de um panorama completo, não fragmentado. “

Porém, é importante ressaltar que os objetivos do Sistema de Controle Interno devem estar paralelamente alinhados com os objetivos gerais da Administração Pública, assim como, com os objetivos específicos de cada órgão público. Conforme o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (2012, p. 24), o Sistema de Controle Interno deve almejar os seguintes objetivos:

- Assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, destacando-se conhecer as receitas, despesas, resultados históricos, estrutura administrativa, pessoal, patrimônio, observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- Acompanhar a programação estabelecida nos instrumentos de planejamento (Planos Plurianuais - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, Leis Orçamentárias Anuais - LOA, Metas Bimestrais de Arrecadação - MBA e Cronogramas Mensais de Desembolso - CMD);
- Buscar o equilíbrio nas contas públicas e a correta aplicação administrativa e financeira dos recursos públicos;
- Examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- Prevenir a ocorrência de fraudes, desvios, desperdícios e erros cometidos por gestores e servidores em geral;

A figura 1 a seguir apresenta as principais vantagens da implantação do Sistema de Controle Interno como auxiliar na gestão de órgãos públicos:

Figura 1: Vantagens do Controle Interno



Fonte: (TCEMG, 2012)

A atuação do Sistema de Controle Interno é “realizada antes, durante e depois dos atos administrativos, com a finalidade de acompanhar o planejamento realizado, garantir a legitimidade frente aos princípios constitucionais, verificar a adequação às melhores práticas de gestão e garantir que os dados contábeis sejam fidedignos.”

4.3.1 As estatísticas da corrupção na gestão pública

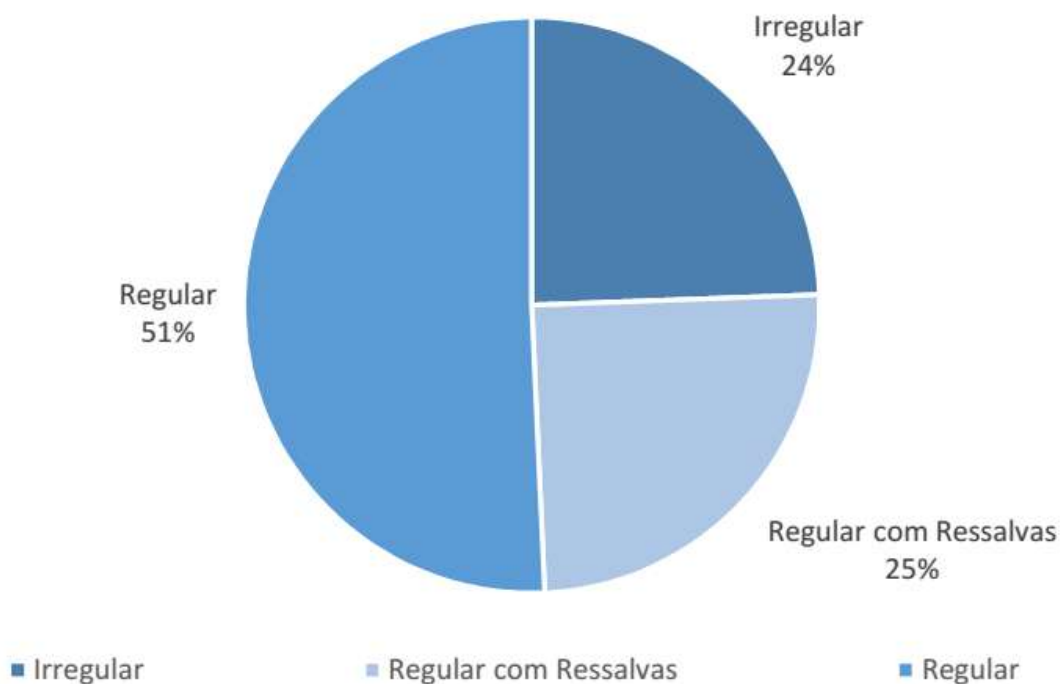
Para que tenhamos uma breve dimensão dos números da corrupção no âmbito público e, conseqüentemente, da importância do controle interno como ferramenta de apoio à prevenção

e combate às atividades de corrupção e fraude neste setor, no presente tópico serão apresentadas algumas estatísticas divulgadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) no relatório referente aos casos identificados no ano de 2014.

O TCU julga as contas de administradores públicos e todos demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, assim como, as contas de qualquer pessoa que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário federal. (TCU, 2015)

Os gráficos seguintes demonstram os resultados de julgamento de contas e dos motivos que ensejaram o julgamento pela irregularidade, no ano 2014. (TCU, 2015)

Figura 7 - Resultado do Julgamento das Contas - 2014



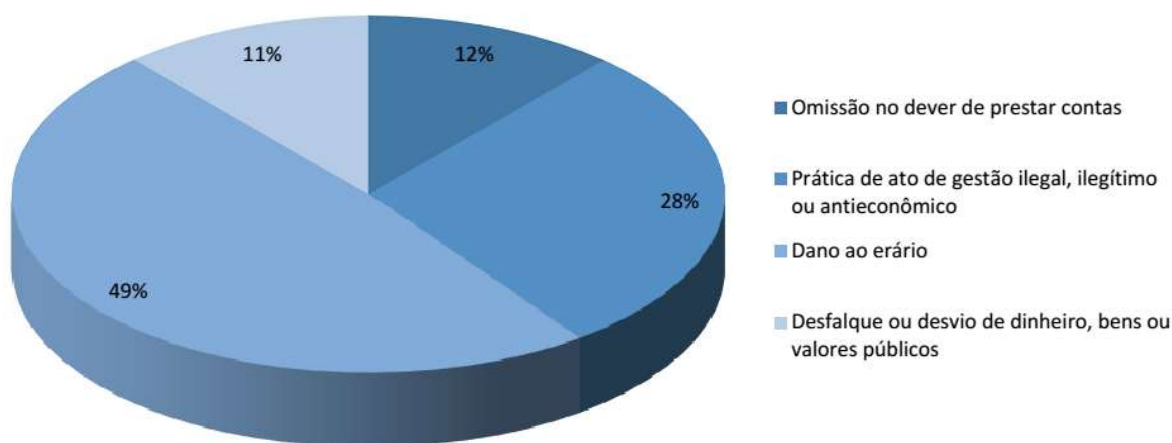
Fonte: TCU (2015)

Entre os 2.597 processos de contas e contas especiais apreciados de forma conclusiva no ano de 2014, 1.372 (52,8%) condenaram 2.307 responsáveis ao pagamento de multa ou ao ressarcimento de débito. (TCU, 2015)

Como pode-se observar na figura 7 apenas 51% dos processos de contas em 2014 foram julgados como regulares, de modo que, 25% foi considerado regular e 24% foram considerados irregulares, ou seja, houve algum tipo de fraude ou corrupção identificado.

A figura 8 demonstra os resultados referentes aos motivos do julgamento pela irregularidade das contas. Como pode-se observar, o gráfico indica que 49% refere-se ao dano ao erário, 28% refere-se à prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, ou antieconômico, 12% refere-se a omissão no dever de prestação de contas e 11% refere-se ao desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos.

Figura 8 - Motivos do julgamento pela irregularidade das contas - 2014



Fonte: TCU (2015)

A figura 9 apresenta os resultados referentes à quantidade de condenações aplicadas aos casos julgados pelo TCU. Percebe-se no respectivo gráfico que o número de condenações cresceu a cada ano, sendo que no ano de 2013 foram 1.097 condenações e em 2014 foram 1.551.

Figura 9 - Quantidade de Condenações aplicadas

Natureza	Processos		Responsáveis**	
	2013	2014	2013	2014
Prestação de contas	31	42	74	111
Tomada de contas	25	17	60	36
Tomada de contas especial	864	1.313	1.656	2.169
Subtotal – Contas com débitos e/ou multas	920	1.372	1.774	2.307
Outros processos*	177	179	393	361
Total	1.097	1.551	2.167	2.650

* Fiscalização, denúncia, representação

**A soma das quantidades de responsáveis condenados é maior do que o número total de responsáveis aqui considerado, porque um mesmo responsável pode receber condenação em distintos processos, ao longo do ano.

Fonte: TCU (2015)

A soma das quantidades de responsáveis condenados é maior do que o número total de responsáveis considerados na tabela anterior pelo fato de um mesmo responsável poder receber condenação em distintos processos ao longo do ano.

Como pode-se observar nas estatísticas demonstradas anteriormente, os números referentes aos casos de corrupção na gestão dos órgãos públicos são expressivos, vale ainda salientar que estes casos trazem um prejuízo muito significativo ao bem-estar social de um modo geral, pois são recursos que deveriam ser investidos para o benefício da sociedade.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo desta pesquisa procurou-se demonstrar a relevância da implementação do controle interno e seus respectivos procedimentos para o exercício das atividades em órgãos da Administração Pública no contexto atual.

Neste sentido, para este estudo ficou evidente que um sistema de controle interno e auditoria nos órgãos públicos deve ser adaptado às características e necessidades particulares de cada órgão, de modo a facilitar a gestão das suas atividades de modo a proporcionar mais eficiência operacional e, conseqüentemente, melhores resultados.

É fundamental que os órgãos públicos que desenvolvem este tipo de controle determinem políticas administrativas especificamente definidas e que se proponham a cumprir estas políticas. Neste mesmo modelo é importante que os sistemas de informação, operacionais e gerenciais, sejam eficientes e de credibilidade, o que significa que a empresa deve realmente investir no suporte para que o controle interno seja eficaz em sua função.

Portanto, retornando ao objetivo principal deste estudo, que consistiu em o desenvolver um ensaio teórico com o intuito de identificar os benefícios que caracterizam a importância do controle interno para promover uma gestão de qualidade nos órgãos públicos, o estudo demonstrou que o controle interno deve apresentar uma intenção essencialmente preventiva, de modo que seja exercido constantemente na organização, buscando a correção de possíveis desvios em relação aos parâmetros estabelecidos pela política da gestão pública, desta forma, trará benefícios significativos para o controle dos órgãos públicos.

Como recomendação para pesquisas futuras, sugere-se que sejam feitas pesquisas que procurem constatar na realidade prática das instituições públicas os conceitos teóricos que aqui foram abordados, referentes a natureza funcional do controle interno e da auditoria nesta categoria institucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria**: 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ALVES, Ana Lilian Zucareli Sousa; REIS, Jorge Augusto Gonçalves dos. Auditoria Interna no setor público. **IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-graduação**, São José dos Campos/SP, 2005. Disponível em: <[biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6 %20anais/IC6-63.PDF](http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-63.PDF)>. Acesso em: abr. 2018.

ANAO – AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE. **Fraud Control in Australian Government Entities**. Camberra, 2011. Disponível em: <<https://www.anao.gov.au/work/better-practiceguide/fraud-control-australian-government-entities>>. Acesso em: jun. 2018.

ARANTES, Rodrigo Eloy. **O controle interno como apoio à gestão dos órgãos públicos?: uma análise sob a perspectiva dos gestores federais**. 2016. 105 p. Dissertação (Mestrado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento, área de concentração em Economia) – IPEA, Brasília-DF, 2016.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3.ed. São Paulo: Atlas,2007.

BEUREN, Ilse Maria. **O papel da controladoria no processo de gestão**. Saraiva 2004.

BLIACHERIENE, Ana Carla et al. **Controladoria no setor público**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BORDIN, Patrícia, SARAIVA, Cristiane Jardim. O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. **Revista eletrônica de contabilidade**. UFSM. 1º Simpósio de iniciação científica dos cursos de ciências contábeis de Santa Maria. Julho 2005. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a12vIIInesp.pdf> >. Acesso em: abr. 2018.

CANDELORO, Ana Paula; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO Vinícius. **Compliance 360º: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo**. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e controle interno na administração pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos como suporte à governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, Rodrigo Pironti de. **Controle Interno da Administração Pública: Uma perspectiva do modelo de gestão administrativa**. PUC - Paraná/Curitiba. 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. São Paulo: Makron Books, 2007.

CREPALDI, Michelle Rossini; BIANCHI, Vinicius Rafael. A importância da auditoria interna. **Comunicação & Mercado**, UniGran, Dourados, v. 4, n. 10, segundo semestre 2015. Disponível em: <<http://www.unigran.br/mercado/paginas/artigos10.php>>. Acesso em: maio 2018.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**; 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, T. **Sistemas, Organização e Métodos** – estudo integrado das novas tecnologias de informações. São Paulo: Atlas, 1997.

FERREIRA, A.S.R. **Programa de especialização em Gestão de Negócios** – MRS Fundação Dom Cabral - Rochedo Ferreira & Consultores, 2006

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**: 4. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2009.

GOMES, Joir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed., São Paulo, Atlas, 1999.

GONÇALVES, J.E.L. Processo, que processo? **RAE - Revista de Administração de Empresas**, v. 40, n. 4 (Out./Dez.), p. 8-19. 2000.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed. revista e ampliada. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

HAMPTON, David R. **Administração: processos administrativos**. São Paulo: Mc Graw - Hill, 1990.

IBRACON. Disponível em www.ibracon.com.br, acessado maio 2018.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **DECLARAÇÃO DE POSICIONAMENTO DO IIA: AS TRÊS LINHAS DE DEFESA NO GERENCIAMENTO EFICAZ DE RISCOS E CONTROLES**. 2013. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%200Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Portuguese.pdf>. Acesso em jul. 2018.

KANAANE, Roberto; FIEL FILHO, Alécio; FERREIRA, Maria das Graças. **Gestão pública: planejamento, processos, sistemas de informação e pessoas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEMO JUNIOR, Antônio Barbosa; RIGO, Claudio Miessa; CHEROBIM, Ana Paula MussiSzahó. **Administração Financeira, Fundamentos e Práticas Brasileiras**. Elsevier Editora Ltda, 4ª Edição, 2016.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostras e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade Pública**. De acordo com as novas Normas Brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

MICHEL, André Luiz Silveira. **Auditoria governamental: do controle interno à auditoria**. [2014]. Disponível em: <http://andreluizsilveiramichel.jusbrasil.com>.

br/artigos/117351088/auditoriagovernamental-do-controle-interno-a-auditoria>. Acesso em: maio 2018.

MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B; LAMPEL, J. **Safari de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Trad. Nivaldo Montingelli Jr. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MORAIS, Eslei José de. **Controles Internos e Estrutura de decisão organizacional**. Dissertação, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005.

MPF. **COMBATE A CORRUPÇÃO**. Disponível em: <http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/tipos-de-corrupcao>. Acesso em jun. 2018.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. – 5. ed. - São Paulo: Atlas, 2009.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes. **Controladoria de Gestão Teoria e Prática**. Atlas, 1997.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PORTAL COMPLIANCE. Disponível em: www.portaldecompliance.com.br, acessado em maio 2018

PORTAL FEBRAN. Disponível em: <https://portal.febraban.org.br>, acessado em maio 2018

PORTAL TCU. **Referencial de combate à fraude e à corrupção**: Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, 2014. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A258B033650158BAEFF3C3736C>. Acesso em jun. 2018.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M..**Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, Franklin. **Controladoria**, São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, Lia de Castro. **Controles internos e gestão de riscos: estudo de caso em órgãos de controle da administração pública brasileira**. 2009. 89 p. Monografia (Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União) – ISC, Brasília-DF, 2009.

SILVA, Pedro GabrielKenne da. O papel do controle interno na administração pública. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 2, n. 2, primeiro semestre 2002. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConText o/article/view/11555>>. Acesso em: maio 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Cartilha de Orientações sobre Controle Interno**. Belo Horizonte: TCE, 2012.