



Universidade de Brasília

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

Departamento de Administração

Curso de Especialização (*Lato Sensu*) em Gestão Pública Municipal

TIAGO DE OLIVEIRA SILVA

**A CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA: Uma análise
sobre os sistemas de controle e auditorias independentes**

Brasília – DF

2019

TIAGO DE OLIVEIRA SILVA

A CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA: Uma análise sobre os sistemas de controle e auditorias independentes

Monografia apresentada ao Departamento de Administração como requisito parcial à obtenção do certificado de especialista (*lato sensu*) em Gestão Pública Municipal.

Orientador:
Prof. Doutor Abimael de Jesus Barros Costa

Brasília – DF

2019

SSI586c Silva, Tiago De Oliveira
A controladoria na gestão pública: uma análise sobre os sistemas de controle e auditorias independentes / Tiago De Oliveira Silva; orientador Prof. Doutor Abimael de Jesus Barros Costa. -- Brasília, 2019.
36 p.

Monografia (Especialização - Lato Sensu em Gestão Pública Municipal) -- Universidade de Brasília, 2019.

1. Controladoria. 2. Controle interno e externo. 3. Auditorias externas independentes.

TIAGO DE OLIVEIRA SILVA

A CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA: Uma análise sobre os sistemas de controle e auditorias independentes

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade de Brasília do (a) aluno (a)

Tiago De Oliveira Silva

Prof. Doutor Abimael de Jesus Barros Costa
Professor-Orientador

Prof^a. MSc. Ildenice Lima Costa
Professor-Examinador

Anápolis, 27 de abril de 2019

RESUMO

Este estudo discorre aspectos qualitativos sobre a controladoria na gestão pública, tendo como base a Constituição Federal do Brasil de 1988. Trata-se de uma pesquisa baseada em previsões legais sobre a eficiência e eficácia do controle de recurso público. Para o entendimento e aprofundamento do tema inicialmente são abordados o estudo do conceito, da história, dos tipos de controle, da transparência pública, além da inserção legal da controladoria na gestão pública. No decorrer desta pesquisa será identificada a contribuição da controladoria para administração pública, para tanto, faz-se uma abordagem sobre as principais leis que versam sobre a necessidade do controle voltado para aspectos fundamentais como a transparência e fiscalização. Dentre tantos fatores importantes, esse trabalho busca em seu objetivo principal verificar o teor das licitações para contratações de auditorias externas independentes no setor público. Constata-se por meio desse estudo que a controladoria é uma ferramenta indispensável de assessoria administrativa, cabendo ao serviço público aderi-la ativamente como uma ferramenta de gestão pública voltada para eficiência e eficácia.

Palavras-chave: Controladoria, Controle interno e externo, Auditorias externas independentes.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 Contextualização	7
1.2 Formulação do problema.....	8
1.3 Objetivo geral	13
1.4 Objetivos específicos.....	13
1.5 Justificativa.....	13
1.6 Métodos e Técnicas de Pesquisa	14
1.7 Estrutura e Organização da Metodologia	14
2 REVISÃO TEÓRICA	15
2.1 Definição de Controladoria na gestão pública.....	15
2.2 Controle Interno	16
2.3 Controle externo.	18
2.4 Controle social exercido pela população	20
2.5 Auditoria externa independente no setor público	21
2.6 Riscos de Auditoria	23
2.7 Licitações para contratações de auditoria independente.....	23
3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	24
3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa.....	25
3.2 Procedimentos de coleta e de análise de dados	26
4 RESULTADO E DISCUSSÃO	27
4.1 Importância dos controles na Administração pública	27
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÃO	30
REFERÊNCIAS	31

1 INTRODUÇÃO

O sistema de controle das contas públicas no Brasil vem ganhando melhorias com o passar dos anos, uma importante ferramenta que norteia o controle dos atos do governo é a controladoria, definida como uma área evolutiva da contabilidade está diretamente ligada ao controle de gastos na administração pública, sua fundamentação legal é evidenciada na Constituição Federal de 1988, artigos 31, 70 e 74. Suas funções auxiliam a gestão pública quanto ao equilíbrio das contas e projetos governamentais e ainda podem ampliar a eficiência da gestão dos recursos públicos. Segundo Marion (1996, p. 140) “a controladoria como área de responsabilidade, tem por função coordenar os esforços dos gestores para alcançar seus resultados, gerando informações relevantes e oportunas para a tomada de decisões na organização.”

Para Guerra (2005), a atividade de controle pode ser entendida como:

Controle, como entendemos hoje, é a fiscalização, quer dizer, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com fins de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado. Então, controlar é fiscalizar emitindo um juízo de valor. (Guerra, 2005, p. 90).

Na administração pública cabe à autoridade competente o dever de garantir que o controle das despesas e otimização das receitas sejam exercidos de forma eficaz, visando resultados positivos para toda a organização. Para tanto, o processo de controle e transparência dos atos governamentais possuem extrema relevância. “O controle é corolário do Estado Democrático de Direito, obstando o abuso de poder por parte da autoridade administrativa, fazendo com que esta pautar sua atuação em defesa do interesse coletivo, mediante uma fiscalização orientadora, corretiva e até punitiva.” (MILESKI, 2003, p. 148).

Para atingir os propósitos da organização é fundamental a aplicação das funções da controladoria (CATELLI, 2013). Com o passar dos anos a população tem se mostrado cada vez mais consciente sobre seus direitos e deveres, e com isso, têm-se exigido constantemente a busca frequente por uma gestão voltada para a legitimidade e eficiência dos atos da administração pública.

Esse estudo enseja relatar a importância dos controles executados na atividade administrativa do Estado, os quais em detrimento dos princípios fundamentais do serviço

público são voltados para boas práticas de condução do interesse público. Os governantes devem agir para impedir situações contrárias, e para que isso ocorra, deve-se exercer com severidade as funções da controladoria, norteadas primordialmente para prevenção, evitando correções desnecessárias. Nesse sentido, esse estudo parte das prerrogativas do controle social, onde a população é titular da coisa pública e o cidadão é um dos principais agentes responsáveis pela fiscalização das ações do Estado exercendo o múnus público de buscar conhecer a importância dos controles interno, externo e social exercidos sobre a função administrativa. Nesse intuito, cria-se com esse estudo mais caminho para construção do chamado controle social, com ênfase para as averiguações das contratações de trabalhos de auditoria independente de forma terceirizada com recursos público, justificadas na orientação e melhorias dos processos administrativos.

1.1 Contextualização

Frente à gestão pública governamental, evidencia-se frequentemente à necessidade de controle e transparência dos atos que norteiam a gestão de recursos públicos. Cabe aos gestores assumir e trabalhar sob a responsabilidade em controlar para garantir que os recursos públicos sejam empenhados de acordo com normas vigentes, como por exemplo a Lei nº 4.320/64, a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), as quais versam sobre o controle de finanças públicas. O Administrador da máquina pública, em suas funções, necessita de organização, execução e controle, destacando-se que deve haver eficácia da informação gerada frente às suas tomadas de decisões, pois a prestação informacional é capaz de viabilizar um projeto para execução em cordial obediência às leis que regem a administração pública, sejam: PPA, LDO, LOA, e para tanto, é possível notar em diversos processos licitatórios a contratação de auditoria independente em âmbito municipal com a justificativa de auxílio na elaboração destes programas de governo.

A Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527/2011, regulamenta o direito constitucional de acesso às informações públicas, tem-se que, além da divulgação dos serviços públicos governamentais, cujo tema é de direito da sociedade, é preciso garantir que o cidadão esteja envolvido nos rumos decisivos do Estado, para tanto, é fundamental que a sociedade participe do controle social, sendo esse uma ferramenta utilizada pela população que se subsidia em base legal para fiscalizar o empenho dos recursos públicos, os quais devem ser convertidos em bens para sociedade. Sem transparência não existe controle social e para que ocorra a facilitação de entendimento das informações é preciso exemplificar de forma pertinente em

linguagem clara, direta e acessível a que toda sociedade interessada possa entender, garantindo-se desta forma, o direito do cidadão sobre a publicidade dos atos do poder público.

Com efeito, pretende-se através desse trabalho, propor uma sistemática de análise das funções dos sistemas de controle exercidos pela administração pública, voltados para a verificação dos motivos que têm levado a administração pública a licitar e contratar serviço externo de auditoria independente. Conforme o art. 31, parágrafos 1º e 4º da Constituição Federal, a fiscalização municipal deverá ser exercida pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas e internamente através de seus órgãos de controle interno com o apoio das atribuições do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), cujo objetivo é:

comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficácia e eficiência, da gestão dos administradores públicos federais; exercer o controle das operações de crédito e, também, exercer atividades de apoio ao controle externo, em cumprimento ao disposto no artigo 74 da Constituição Federal. (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2018).

Além desse importante meio de controle na administração pública, destaca-se também o Tribunal de Contas da União – TCU e as controladorias estaduais e municipais, que desempenham a função de orientação e controle das contas públicas para tomada de decisão dos gestores. Na administração pública os trabalhos de controladoria e auditoria interna são praticamente idênticos, pois trabalham com objetivo principal em exercer o controle dos atos e programas desenvolvidos, buscando identificar diligências e propor providências para o cumprimento das normas e procedimentos em vigor. Notadamente é possível observar diversos processos licitatórios para contratação de serviços de auditoria externa no âmbito das empresas públicas, sendo esses relatórios gerados pela auditoria externa como forma de comparação com os controles exercidos internamente, para melhoria e confiabilidade das informações e apresentação fidedigna dos recursos públicos.

1.2 Formulação do problema

O sistema de controladoria na gestão pública é uma ferramenta indispensável para aprimorar o processo de desenvolvimento econômico. As informações de interesse público são administradas e controladas pelo sistema de controle da administração pública para garantir o direito de acesso à informação e ainda o gerenciamento dos projetos governamentais. É fundamental que a sociedade tenha acesso a informações pertinentes sobre recursos advindos

de contribuições para melhoria na qualidade de vida da sociedade. À partir do final da década de 80, foram publicados no Brasil diversos normativos que tratam do acesso à informação pública e para que essas informações tenham qualidade e fidedignidade aplica-se às ferramentas da controladoria, que funcionam como instrumento contributivo para o processo de desenvolvimento e ainda como ferramenta pautada para prevenção e correção no rol do empenho de recursos, além de administrar um banco de informações de interesse público. O acesso à informação, às políticas de transparência ativa, à divulgação de atos administrativos, regulamentação de sigilo e restrições são encontrados na Constituição Federal de 1988 e dentre outros dispositivos, que versam sobre:

Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988:

Art. 5º. XXXIII - Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; [...]

Art. 37.

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

II - O acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII; [...]

Art. 216.

§ 2º Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem. [...] (BRASIL, 1988).

“Administração Pública é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado em benefício da coletividade” (ARAÚJO, 2010, p. 17). Dentre suas funções está a obrigatoriedade em administrar os recursos advindos das contribuições da sociedade, que são gerados frente aos sacrifícios financeiros pagos em forma de impostos, taxas, contribuições e outras obrigatoriedades impostas pelo poder extroverso do Estado. A controladoria na gestão pública deve exercer suas funções para garantir que haja o controle da função social, a qual o estado é obrigado a prestar com ênfase à população, além de orientar a aplicação e administração dos recursos econômicos. Para tanto, preceitua Lima (2015, p. 34) que “o controle na administração pública objetiva verificar se os projetos e as atividades estão sendo realizados conforme foram previstos”. Observa-se que, o controle é fundamental, não existe democracia sem controle, todo governante, gestor público, parlamentar, magistrado, enfim, todo agente detentor de parcela do poder estatal tem sua atividade sujeita a múltiplos

controles (LIMA, 2015, p. 33). Para que as funções da administração pública possam ser íntegras aplica-se os controles interno, externo e o social como meios de prevenção, fiscalização e correção da máquina pública.

A controladoria se tornou um instrumento parte da Administração Pública através da Lei 4.320 de 17 de março de 1964, a qual delega ao Poder Executivo tal função. Conforme preceitua os artigos 75 e 76 da lei citada:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente (Brasil, 1964).

Contudo, a controladoria veio a ganhar maior ênfase na administração pública a partir da década de 80, quando os agentes públicos começaram a se pautar para prevenção evitando correções desnecessárias, ganhando nesse sentido uma posição de Staff, se tornando órgão de linha pautada nos adventos da Constituição Federal de 1988 e posteriormente se ampliando com a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), ligando-se diretamente à cúpula estratégica dentro da estrutura organizacional. Em descrição de Mosimann e Fisch (1999, p88) “a controladoria pode ser visualizada como: órgão administrativo, com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa”. A Constituição de 1988, trouxe inovações ao controle interno e delegou aos Poderes Legislativo e Judiciário as mesmas atribuições delegadas anteriormente ao poder Executivo, como pode-se constatar a seguir:

Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988:

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 a 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 (BRASIL, 1988).

A origem da controladoria veio a ser evidenciada inicialmente com o processo de crescimento econômico nas organizações no início do século XX (Beuren, 2002). Nesse sentido, com o Brasil em franca ascensão econômica, a administração pública se depara com a necessidade em ampliar seus processos administrativos e buscar ferramentas para gerir os controles informacionais na gestão pública, desta forma várias implementações foram inclusas na legislação brasileira, dentre elas, a Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964; o Decreto nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967; Constituição Federal de 1988; a Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000 (LRF); Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001; a Resolução nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008, dentre outras.

O decreto número 3.591/2000, admite a hipótese de contratação de empresas privadas de auditoria pelos órgãos ou pelas entidades da Administração Pública Federal, como pode-se observar:

Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000:

Art. 16. A contratação de empresas privadas de auditoria pelos órgãos ou pelas entidades da Administração Pública Federal indireta somente será admitida quando comprovada, junto ao Ministro supervisor e ao Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a impossibilidade de execução dos trabalhos de auditoria diretamente pela Secretaria Federal de Controle Interno ou órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.(Redação dada pelo Decreto nº 4.440, de 2002) (BRASIL, 2000).

Nesse ínterim, alguns Estados Brasileiros já editaram legislação para regulamentar as contratações de serviços de auditoria externa independente no serviço público. O dispositivo para contratação de auditoria externa pode ser observado em decreto específico do Estado de Mato Grosso que diz:

Decreto nº 5.579, de 03 de maio de 2005:

Disciplina a contratação de Auditoria Independente ou Externa no âmbito do Poder Executivo Estadual.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 66, incisos III, da Constituição Estadual e, considerando a necessidade de se disciplinar a contratação de Auditoria Independente ou Externa no âmbito do Poder Executivo Estadual,

DECRETA:

Art. 1º Para a contratação de empresa especializada em serviços de auditoria independente, nos casos em que a Lei nº 6.404/76 exige, as empresas de economia mista do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso deverão observar, além do disposto no Decreto nº 5.027, de 11 de janeiro de 2005, as normas estabelecidas neste Decreto. (Redação dada pelo Decreto nº 6.168/2005).

Parágrafo único. Sujeitam-se às normas deste Decreto os órgãos ou entidades do Poder Executivo Estadual gestores de programas financiados por organismos financeiros nacionais e internacionais em que estes exijam a contratação de auditoria independente.

Art. 2º A contratação de que trata o artigo anterior, deverá ser precedida de autorização da Auditoria-Geral do Estado. (MATO GROSSO, 2005)

O Estado do Rio de Janeiro também editou regulamentação idem à necessidade de legislação para disciplinar as contratações de Auditoria Independente ou Externa no âmbito do Poder Executivo Estadual, como se pode conferir:

DECRETO N.º 41.368 DE 27 DE JUNHO DE 2008

DECRETA:

Art. 1º - Para a contratação de empresa especializada em serviços de Auditoria Independente ou Externa, os órgãos de Administração Direta, Empresas Públicas, Empresas de Economia Mista, Autarquias, Fundações e Fundos Especiais vinculados ao Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro deverão observar as normas estabelecidas neste Decreto.

Art. 3º - A contratação dos serviços de Auditoria Independente ou Externa deverão ocorrer por certame licitatório.

Parágrafo Único - Nos casos de contratação fundamentada em dispensa ou inexigibilidade de licitação, a mesma deverá ser apreciada previamente pela Auditoria Geral do Estado. (RIO DE JANEIRO, 2008)

Diante desse cenário, esse estudo vem agregar novos elementos ao controle social, o qual deve ser exercido pela sociedade, e busca como objetivo geral verificar a importância em compreender os processos de controles aderidos pela administração pública e verificar a necessidade em aferir quais são os fatores que influenciam as contratações de serviços de auditoria de forma terceirizada na administração pública. Em face das perspectivas de controle, a qual tem como fundamento o princípio da legalidade, e levando em consideração a importância da efetividade em transparência informativa sobre a controladoria, esse estudo se

baseia na necessidade de esclarecimento e transparência sobre o processo de controle na gestão de recursos públicos.

Emerge-se nesse intuito, a intenção em responder à seguinte questão: Em quais situações os gestores da administração pública têm optado por contratar auditorias terceirizadas no setor público?

1.3 Objetivo geral

O presente trabalho tem por objetivo geral estudar a aplicabilidade das funções da controladoria na administração pública no que tange à aplicabilidade dos controles interno, externo e social e ainda responder o problema de pergunta sobre os motivos que têm levado a realização de processos licitatórios para contratação de serviços de auditoria terceirizada na administração pública.

1.4 Objetivos específicos

- Analisar as funções dos controles interno, externo e social na gestão pública.
- Verificar o nível de transparência sobre os controles interno e externo.
- Comparar a aplicação do controle interno com as funções da controladoria.

1.5 Justificativa

Entende-se que a administração pública em sua função principal tem o dever de garantir o bem social, e para cumprir essa função, é imprescindível que se tenha o controle de gastos para buscar solidez nos atos e decisões tomadas pelos gestores da administração pública. Neste estudo, será tratado a importância de monitoramento dos gastos públicos pautado para maneira preventiva, evitando o uso indevido de recursos públicos. Deste modo, fundamenta-se o constante e necessário acompanhamento dos atos do governo, visando concretizar os objetivos pré-fixados para a economia e sociedade, especialmente para manter a governabilidade, evitando que a falta de administração eficaz e controle venha alocar o país em uma crise econômica. Para tanto justifica-se este estudo na importância em conhecer a função dos controles na gestão da administração pública, para obter equilíbrio e melhor empenho dos recursos controlados pelos gestores do Estado.

Esse trabalho propõe contribuição e auxílio para estudantes, acadêmicos, gestores e ainda para a população, que buscam por informações sobre a controladoria na gestão pública e por relativa transparência acerca do controle de recursos visando analisar conceitos importantes como a influência da população no controle externo e a busca constante por informações sobre uso de recursos públicos, além da necessidade e aplicação das funções da controladoria no sistema da administração pública.

1.6 Métodos e Técnicas de Pesquisa

Na seção 3 serão descritos os procedimentos metodológicos aderidos na consecução dessa pesquisa, a qual se baseia em revisão bibliográfica sobre o tema para alcançar os objetivos gerais e específicos traçados face a linha de pesquisa determinada.

1.7 Estrutura e Organização da Metodologia

Na introdução é apresentado o campo do conteúdo de pesquisa, sendo destacado brevemente a importância da área temática de estudo, ressaltando-se a linhagem de problema a ser pesquisado juntamente com seus objetivos gerais e específicos, além da justificativa e relevância para a sociedade do estudo.

No referencial teórico busca-se abordar questões como: Os conceitos e finalidades dos controles, voltados para análise dos motivos que tem levado o administrador público a realizar licitações e contratar conselhos de auditoria sobre as contas de governo de forma terceirizada na gestão pública. Destaca-se nesse estudo a importância da informação clara e acessível de forma simples para entendimento aos interessados, além da obrigatoriedade de transparência acerca dos recursos públicos administrados pelo Estado.

A metodologia se baseia em pesquisa documental e análise de conteúdo, para obtenção dos materiais foram pesquisados em repositórios de conteúdo acadêmico na internet por artigos, revistas e estudos acerca da temática principal. Em última etapa, apresenta-se a análise dos resultados, que é um relato nas considerações finais sobre os resultados da pesquisa e objetivos atingidos.

A elaboração deste trabalho contribui para o desenvolvimento de estudos referente a controladoria na administração pública, com enfoque para os controles interno, externo e social, voltado para legalidade em contratação de serviço de auditoria por meio externo terceirizado.

2 REVISÃO TEÓRICA

Serão descritos nesse tópico os principais assuntos relacionados à pesquisa, buscando entender a temática de acordo com cada descrição relacionada até então, inicia-se descrevendo a definição e teor dos controles interno, externo, social, logo após será verificado amostras de processos licitatórios para aprofundar a compreensão do problema de pesquisa, buscando os principais motivos para contratação de auditoria independente na administração pública. Com isso, busca-se alcançar os objetivos desse estudo e entender os conceitos de controle com enfoque para a aplicação da auditoria independente como forma complementar ao gerenciamento feito internamente.

2.1 Definição de Controladoria na gestão pública

Beuren (2002, p. 21), entende que “o verdadeiro significado do termo Controladoria ainda não está totalmente definido na literatura”. Parafraseando Slomski (2005), a controladoria pública pode ser definida como o ato em persistir para prever e corrigir erros com intuito de atingir nível satisfatório em quaisquer atividades da instituição, seja pública ou privada, suas atividades são compreendidas na inspeção e comparação de um conjunto de instrumentos que compõem a máquina de qualquer organização.

Fazer controladoria é, também, sinônimo de gerir o banco de dados global do ente público, pois não dá para pensar em controladoria dissociada de sistemas de informações estruturadas, capazes de responder em tempo real sobre receitas, despesas, bens públicos de uso especial, de uso comum, de uso dominial, enfim, sobre o patrimônio econômico, financeiro, social, cultural, turístico e ambiental existente no município. (SLOMSKI, 2005 p.16).

Consiste no poder-dever de vigilância e correção exercido pela administração pública praticante do ato ou por outro órgão de outro poder, sobre a atividade administrativa. De modo transparente, é a fiscalização que incide sobre a atividade administrativa como um todo. Em descrição de Imoniana e Nohara (2005, p. 38) “controlar é um ato de orientar quanto ao caminho a ser trilhado para o cumprimento de tarefas definidas”. Nessa esteira de entendimento, delinea-se à necessidade em fiscalizar os atos do governo e a constante exigência de participação do cidadão no processo de transparência pública. Ainda nessa linha de pensamento, Di Pietro (2002) refere-se ao controle da administração pública como:

[...] o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos do Poder Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico. (DI PIETRO, 2002, p. 435).

O controle na administração pública está diretamente voltado para a otimização dos recursos públicos, preceitua Souza (2004) que o controle no âmbito da administração pública pode ser conceituado como:

Poder-dever de inspeção, registro, exame, fiscalização pela própria Administração, pelos demais poderes e pela sociedade, exercidos sobre conduta funcional de um poder, órgão ou autoridade com o fim precípua de garantir a atuação da Administração em conformidade com os padrões fixados pelo ordenamento jurídico. (SOUZA, 2004, p. 560).

De forma elementar e esclarecedora, Marinela (2010 p. 210) argumenta que o controle da administração é como “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos para a fiscalização e revisão de toda atividade administrativa”. Nesse conjunto de mecanismos estão inseridos os controles fundamentais da administração pública, a atuação administrativa se submete aos princípios esculpidos no art. 37 da Constituição Brasileira de 1988, de forma que o controle é regulamentado através de diversos atos normativos, que trazem regras, modalidades e instrumentos para a organização dos controles exercidos pelo Estado, os quais são exigidos por lei para que seja garantida sua função coordenadora administrativa.

2.2 Controle Interno

As atribuições do controle interno ainda não são especificamente regidas por lei, entende-se desse controle como sendo aquele exercido dentro de um mesmo poder ou órgão, em uma mesma estrutura. Para tanto, nas instituições governamentais é exigido que se tenha um departamento específico a encargo deste serviço, o qual poderá ser exercido em qualquer tempo e não depende de expressa previsão legal para sua execução. Adere-se no Brasil como definição de controle interno e para fins didáticos a descrição quanto a normatização adotada pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), que rege:

Definição de controle interno pela Intosai (2007):

[...] controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de

que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de accountability;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2007, p. 19)

A fundamentação legal para o controle interno na administração pública do Brasil está prevista na legislação Brasileira desde a década de 60. Nas perspectivas de controle interno, todo trabalho é realizado pela entidade ou pelo órgão responsável pela atividade controlada no âmbito da própria administração, essa função é primordial para planejar, monitorar, verificar os resultados quanto aos projetos do governo, e ainda apontar possíveis irregularidades que cabem melhorias ou correções. Desta forma, os órgãos ou unidades de controle interno e de auditoria interna atuam como mecanismo de averiguação das atividades executadas e não são e nem devem ser responsáveis pelos controles administrativos. A Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, faz referência à atuação do controle interno, o que amplia sua atuação na instituição pública, como segue:

Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000)

Conforme menção do artigo 59 citado na LRF, o atendimento adequado ao controle interno é uma ferramenta de fundamental importância na administração pública, pois o bom andamento dos processos depende de revisão, correção, e melhorias, e com a implantação das auditorias norteadas pelo controle interno é possível ampliar a margem de assertividade reduzindo os riscos e desvio de recursos público. Ainda nesse sentido, Lima (2012) enfatiza que:

O sistema de controle interno compreende as políticas e procedimentos estabelecidos pela Administração de um órgão/entidade para ajudar a alcançar os objetivos e metas propostas e assegurar, enquanto for praticável, o desenvolvimento ordenado e eficiente das operações, incluindo a adesão às políticas e procedimentos administrativos, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e identificação de fraudes e erros, o registro completo e correto das transações. (LIMA, 2012, p. 34)

Mediante ao exposto, o controle interno detém uma função fundamental dentro da administração pública, pois é uma ferramenta paralela ao princípio da publicidade dos atos de gestão, tratando do gerenciamento e conferência das rotinas, logrando informações para que os gestores possam fazer seus planejamentos fundamentados com precisão para tomada de decisões assertividade com maior segurança, minimizando falhas, e ainda atendendo a sociedade usuária dos bens públicos e das informações.

2.3 Controle externo.

O controle externo é aquele exercido por um poder sobre os atos administrativos de outro poder. No Brasil, durante o período colonial vigente entre os séculos XVI ao XIX, o controle das contas públicas era exercido por Portugal de forma bastante precária, criando-se em meados do século XVIII, as Juntas das Fazendas das Capitâneas e a Junta do Rio de Janeiro, contudo jurisdicionadas a Portugal. A Constituição de 1891 foi a primeira a prever a existência de um Tribunal de Contas em seu artigo 89, contudo, a implantação do Tribunal de contas veio a ser efetivada somente no dia 17 de janeiro de 1893, justo ao empenho do Ministro da Fazenda do Governo de Floriano Peixoto, Sr. Serzedello Corrêa. Confere-se conforme artigo:

Constituição Federal de 24 de fevereiro de 1891

Art 89 - É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença. (BRASIL, 1891).

A legislação vigente atualmente no Brasil determina que o Tribunal De Contas Da União - TCU, em parceria com os Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios juntamente com o Poder Legislativo são encarregados da função de realizar o controle externo sobre as contas do governo. A partir da Constituição Federal de 1988, o TCU teve suas competências aprimoradas, passando a exercer competência na 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.

O Tribunal de Contas, sob o olhar de Neto (2013):

É órgão exclusivo da justiça de contas públicas, portanto não faz parte do poder Executivo, nem do Poder Judiciário, nem do Poder Legislativo. Como órgão de controle externo, é auxiliar do poder Legislativo, entretanto não é seu subordinado. Daí é de suma importância a sua missão fiscalizadora dos recursos públicos, (...) (NETO, 2013, p.62)

Nota-se que a função de controle externo também é exercida pelo Ministério Público, o qual é uma instituição independente e autônoma essencial para a função jurisdicional do Estado brasileiro, que atua em parceria com os demais entes frente à defesa de direitos fundamentais, como por exemplo, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos bens públicos de interesse da coletividade, bem como das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, eficácia e economicidade, para melhor administrar a efetivação do controle sobre os recursos públicos.

Jacoby (2012) entende que:

O sistema de controle externo pode ser conceituado como sendo o conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimento, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção de atos. (JACOBY, 2012, p. 120)

O controle externo exercido pelo Poder Legislativo é o controle político, enquanto que o exercido pelos órgãos de controle é o técnico, e por fim o controle jurisdicional que é exercido sobre os atos do Executivo. Nesse sentido, são órgãos externos fiscalizadores das ações da administração pública e o seu funcionamento, os órgãos e as entidades da administração pública executam seus orçamentos e ficam sujeitos à fiscalização e ao controle interno do respectivo

poder, assim como ao controle externo exercido pelo Poder Legislativo, Tribunal de Contas e sociedade.

2.4 Controle social exercido pela população

De acordo com Oliveira (2001 apud Alcântara, 2000, p. 1) o controle exercido pela sociedade é o “poder legítimo utilizado pela população para fiscalizar a ação dos governantes, indicar soluções e criar planos e políticas em todas as áreas de interesse social”. O cidadão brasileiro possui o direito de participar e fiscalizar a gestão pública, sendo esse um direito garantido pela Constituição Federal dentro de suas regras que regem esse direito público. Para Di Pietro (2003) a eficácia do controle social pode ser definida da seguinte forma:

Embora o controle seja atribuição estatal, o administrado participa dele, à medida que pode e deve provocar o procedimento de controle, não apenas na defesa de seus interesses individuais, mas também na proteção do interesse coletivo. A Constituição outorga ao particular determinados instrumentos de ação a serem utilizados com esta finalidade. É esse provavelmente, o mais eficaz meio de controle da Administração Pública: O controle popular. (DI PIETRO, 2003, p. 261)

É um importante meio de fiscalização contínua da aplicação dos recursos destinados à realização de políticas públicas. A contribuição do cidadão é fundamental para a correta destinação dos recursos públicos, visto que é uma forma de controle exercido sobre a administração fazendo com que as necessidades da sociedade sejam exercidas de forma eficiente e conseqüentemente observando a exigibilidade e realização da transparência: Nesse sentido, Dallari (1996) argumenta que:

A participação popular prevista na Constituição Federal de 1988 é um princípio inerente à democracia, garantindo aos indivíduos, grupos e associações, o direito não apenas à representação política, mas também à informação e à defesa de seus interesses. Possibilita-lhes, ainda, a atuação e a efetiva interferência na gestão dos bens e serviços públicos. (DALLARI, 1996, p.13-51).

“O controle popular é aquele que confere aos administrados a possibilidade de verificarem a regularidade da atuação administrativa.” (ALEXANDRINO; PAULO, 2011, p. 793). O cidadão detém a discricionariedade de não apenas participar das decisões de seus representantes, mas também de exercer o controle social dos recursos controlados pelo estado. O acesso às informações sobre atos e dispêndio de recursos públicos é fundamental para construção legítima das decisões na gestão pública, sendo essa prática um meio de aproximação da sociedade civil com a administração pública para garantir efetividade e transparência

administrativa. Segundo Martins (2011) o acesso à informação é fundamental para que o cidadão possa efetivamente participar do Poder Público, escolhendo os seus representantes e influenciando nos processos decisórios das políticas públicas. O controle social foi conquistado com o passar dos anos, e hoje é o direito que o cidadão possui de desempenhar o seu controle, por meios de fiscalização das obras ou projetos do Estado, configura-se como "forma de exercício da soberania popular." (SIRAQUE, 2005, p. 100).

2.5 Auditoria externa independente no setor público

“A auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos” (HOLMES, 1956, pag. 30). A Administração Pública está sujeita à fiscalização, por não ser titular da coisa pública (Paludo, 2013), nesse sentido a legislação atual determina que as empresas públicas devem cumprir a obrigatoriedade em contratar auditoria independente para realizar a verificação através da aplicação de procedimentos, nas demonstrações contábeis da entidade auditada para verificar se elas estão de acordo com os “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA)”. As empresas públicas brasileiras em cumprimento à legislação vigente e visando conformidade aos padrões estabelecidos têm buscado contratar esse tipo de serviço como forma de melhorar a governança corporativa e ampliar a segurança em suas tomadas de decisões.

Conforme a Lei nº 13.303 de 30 de junho de 2016 observa-se 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.

Art. 7º Aplicam-se a todas as empresas públicas, as sociedades de economia mista de capital fechado e as suas subsidiárias as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as normas da Comissão de Valores Mobiliários sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, inclusive a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado nesse órgão. (Brasil, 2016)

O referido artigo citado se refere ao fundamento legal para os processos licitatórios no âmbito das empresas públicas. Cavalcante (1994, pg. 15), entende que “as demonstrações contábeis representam, dentro do mercado de valores mobiliários, parte significativa do seu sistema de informações.” A auditoria independente se mostra importante para levantar e organizar informações acerca de determinado processo, como por exemplo para verificar a exatidão das informações presentes em determinada área, mitigar possíveis inconsistências

resguardando e fortalecendo a entidade, no âmbito das empresas públicas vem sendo aplicada para constatação de corrupção, controles internos, fraudes, erros, ineficiências administrativas dentre outras. Se tratando do levantamento e organização de informações poucas coisas são tão efetivas quanto uma auditoria independente.

Entende-se de acordo com Bell e Johns (1942) que a Auditoria é uma ferramenta eficiente para:

Verificação geral – até onde possível – das contas de uma empresa, para determinar sua posição financeira, o resultado de suas operações e a probidade de seus administradores, com o fim de comunicar o resultado do exame aos proprietários, acionistas, gerentes, conselheiros, bolsas e outros órgãos oficiais, síndicos atuais ou prováveis arrendatários, futuros interventores ou compradores, juntas de credores, agências mercantis, hipotecários ou quaisquer outros interessados.

Para determinar se houve prestação justa de contas de um patrimônio e se os negócios foram convenientemente administrados, para satisfação do público, aos doadores, etc., como no caso de entidades públicas, beneficentes, religiosas ou educacionais.

Para fixar os lucros ou prejuízos de um negócio, para comunicação aos interessados.

Para determinar custos, inventários, perdas por sinistros e demais casos especiais.

Para descobrir fraudes.

Para averiguar a dimensão da fraude descoberta.

Para impedir fraudes. (BELL E JOHNS, 1942, p.55)

A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira da entidade em determinado momento, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e a demonstração dos fluxos de caixa e do valor adicionado, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for pertinente. Nesse sentido, Lopes (1989 apud SÁ, 2000, p. 25), afirma que:

As palavras auditoria ou censura de contas se relacionam com a revisão e verificação de documentos contábeis, registros, livros e listagens de contas, utilizadas no processo de captação, representação e interpretação da realidade econômico-financeira da empresa. (LOPES, 1989 apud SÁ, 2000, p. 25).

A Resolução CFC Nº 1.203/09, aprovou a NBC TA 200 - Objetivos Gerais Do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade Com Normas de Auditoria. NBC

TA 200, descreve a finalidade da auditoria das demonstrações contábeis externa da seguinte forma:

3. Aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2009)

Aplica-se a finalidade da auditoria externa com o objetivo em conferir credibilidade às demonstrações contábeis, e processos administrativos diversos, visto que, para os interessados nas informações financeiras, não basta apenas uma opinião interna, a qual pode ser manipulada facilmente, por isso se torna indispensável a opinião independente da auditoria externa. Para Attie (1998, p. 25) “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. Nesse sentido, a aplicabilidade da auditoria externa destaca-se por seu objetivo principal, o qual está voltado para comprovação da exatidão não somente dos registros contábeis, mas também sobre todos os processos que envolvem a entidade, e por isso, propõe soluções de melhorias para o aperfeiçoamento dos controles exercidos por determinada instituição contratante, confrontando a verificação e divulgação das demonstrações e das rotinas administrativas para determinado período, emitindo parecer sobre os processos auditados.

2.6 Riscos de Auditoria

Notoriamente existem riscos nos processos de auditoria interna e externa, visto ser um trabalho feito com base em análise de amostras, e por isso todos os tipos de auditoria estão sujeitos a erros, que podem ocasionar diversos problemas. O "Risco em auditoria é a possibilidade de o auditor emitir parecer de auditoria tecnicamente inadequado sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas” (LIMA & CASTRO, 2003, p. 47). Em uma auditoria externa a condução do serviço é baseada em informações cedidas comumente pelo controle interno da entidade, o fornecimento de informações incompletas ou incorretas é apenas um dos riscos que a auditoria incorre.

2.7 Licitações para contratações de auditoria independente

As licitações públicas para contratações de serviços de auditoria no âmbito das empresas públicas são embasadas de acordo com a obrigatoriedade expressa na legislação vigente no Brasil. Dentre elas, A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que alterou e introduziu novos dispositivos à Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em seu artigo 3º, determinou, a partir de 2008, às sociedades de grande porte (com ativo superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões), ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, a obrigatoriedade de realização de auditoria independente em suas peças contábeis, cuja obrigatoriedade está também consignada no art. 7º da Lei 13.303, de 30 de junho de 2016 e no art. 12 do Decreto 8.945, de 27 de dezembro de 2016, o qual vem a legislar da seguinte forma:

Decreto nº 8.945 de 27 de dezembro de 2016

Regulamenta, no âmbito da União, a Lei no 13.303, de 30 de junho de 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.

Art. 12. As empresas estatais deverão observar as regras de escrituração e elaboração de demonstrações financeiras contidas na Lei nº 6.404, de 1976, e nas normas da CVM, inclusive quanto à obrigatoriedade de auditoria independente por Auditor registrado naquela Autarquia.

Parágrafo único. As empresas estatais deverão elaborar demonstrações financeiras trimestrais nos termos do caput e divulgá-las em sítio eletrônico. (BRASIL 2016)

O objetivo destas contratações é dar credibilidade às demonstrações contábeis examinadas dentro dos parâmetros de normas de auditoria e princípios contábeis. Assim, a auditoria externa cumpre com o objetivo de interesse da administração pública, de obter opinião sobre as demonstrações contábeis, a fim de permitir a diversos interessados o cumprimento da obrigatoriedade em transparência pública e uma base mais consistente para tomada de decisão com maior presteza por parte dos gestores.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Essa pesquisa, foi fundamentada em pesquisa bibliográfica, e do ponto de vista de seu objetivo é considerada de abordagem descritiva, pois foi realizada para descrever o comportamento de um fenômeno, e ainda de abordagem qualitativa do ponto de vista da abordagem do problema, conforme Neves (1996, p. 1) a pesquisa qualitativa “costuma ser

direcionada, ao longo de seu desenvolvimento; além disso, não busca enumerar ou medir eventos e, geralmente, não emprega instrumental estatístico para análise dos dados.”

3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa

Este estudo se baseia em pesquisa bibliográfica de cunho qualitativo, pois se preocupou com a compreensão da organização federal dos tipos de controles exercidos no Brasil. A pesquisa bibliográfica foi um basilar fundamental para a construção deste trabalho que buscou análises documentais, consultas em livros, artigos acadêmicos, e páginas da web. Para se obter o material de fundamentação foram realizadas buscas nos portais Periódicos Capes, Spell, Google Acadêmico, BDM-UNB, Acórdãos do TCU, dentre outros hospedeiros de arquivos científicos na internet referidos ao tema de controladoria pública como por exemplo gastos públicos, transparência, auditoria externa, controles interno, externo e social.

A pesquisa documental em parte foi realizada voltada para o âmbito jurídico, baseada na comparação entre atributos constitucionais e infraconstitucionais em constante ponderação entre a legislação voltada ao problema de pesquisa, esse estudo se detém à definição de Fonseca (2002) explicando-a nesse sentido:

A pesquisa documental trilha os mesmos caminhos da pesquisa bibliográfica, não sendo fácil por vezes distingui-las. A pesquisa bibliográfica utiliza fontes constituídas por material já elaborado, constituído basicamente por livros e artigos científicos localizados em bibliotecas. A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc. (FONSECA, 2002, p. 32).

A tabela a seguir apresenta o planejamento e execução para consolidação do método realizado neste estudo.

Quadro 1 – Consolidação do método desta pesquisa

Objetivos	Fontes dos dados	Tipo de dado coletado	Técnicas e instrumentos de coleta dos dados	Técnica de análise dos dados
Analisar as funções dos controles interno, externo e social na gestão pública.	Portal Capes, Google Acadêmico, Controladoria Geral da União, portal transparência pública, pesquisa textual TCU.	Informativo sobre gastos públicos, publicação de empenho do dinheiro público e publicidade dos atos.	Busca na internet periódicos; Capes, Spell, Google Acadêmico com busca filtrada de artigos científicos e informações da administração pública.	Análise documental e bibliográfica de forma qualitativa.

Verificar o nível de transparência sobre o controle interno e externo municipal.	Verificação da aplicação da LAI na administração pública, atribuições da controladoria pública.	Informativos e evidenciação da aplicação da lei de transparência sobre contas públicas.	Busca na internet e periódicos com busca filtrada de artigos científicos e informações da administração pública.	Análise documental e bibliográfica de forma qualitativa.
Comparar a aplicação do controle interno municipal com as funções da controladoria.	Artigos e revistas referenciais ao assunto interno, externo, social e controladorias.	Artigos da administração pública no portal de transparência.	Busca na internet e periódicos com busca filtrada de artigos científicos e informações da administração pública.	Análise documental e bibliográfica de forma qualitativa.

Fonte: Dados do estudo com informações extraídas da internet.

Quanto aos fins, considera-se essa pesquisa de cunho descritiva, sem a utilização de instrumento estatístico para a análise. O objetivo de uma pesquisa descritiva é descrever alguma coisa, a pesquisa descritiva é marcada por um enunciado claro do problema, por hipóteses específicas e pela necessidade detalhada de informações (MALHOTRA, 2006).

3.2 Procedimentos de coleta e de análise de dados

Inicialmente, para obtenção dos dados relevantes para esse trabalho, foi realizada uma pesquisa bibliográfica de autores que estudam sobre o assunto e o levantamento, seleção, fichamento e arquivamento de informações relacionadas à pesquisa. Essa ação foi fundamental para obtenção e estudo do referencial teórico, o qual volta-se para a sustentação e construção técnica da análise. Consequentemente, foi utilizado os meios avançados de tecnologia da informação para realizar pesquisas na internet voltadas para obtenção de livros digitais, artigos, dissertações, revistas, obras virtuais, e ainda teses, notícias, fóruns de discussão, processos licitatórios, acórdãos e pesquisa de jurisprudência, levando em consideração as principais bibliotecas on-line e ainda outras fontes confiáveis de informação.

Os dados relativos aos motivos que tem levado o administrador a contratar licitações independentes foram coletados nos processos licitatórios estudados, as quais foram analisadas para contestação do respaldo legal e verificação do problema de pesquisa quanto aos motivos relevantes que regem essas licitações.

Foram analisados acórdãos do TCU referente ao tema de controladoria independente na organização pública, os quais colaboraram com informações fundamentais para compreensão do problema dessa pesquisa.

Quanto ao período dos artigos pesquisados, buscou-se embasar na qualidade da informação independente do ano de publicação do material estudado, priorizando a aplicabilidade funcional para a gestão pública.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

Nessa seção serão apresentados os resultados obtidos após pesquisa, baseados no referencial teórico estudado. As primeiras características avaliadas se voltam para os controles executados pela administração pública sendo identificados nessa pesquisa como fundamentais para execução dos processos e para a condução dos recursos de interesse público.

A administração pública está inserida na prestação de serviços públicos para melhoria do Estado Brasileiro. Para alcançar seus objetivos para com a sociedade é a responsável pela gestão dos recursos públicos, e nesse contexto o presente estudo em atenção ao objetivo de pesquisa formulado analisou os princípios dos controles interno, externo e social na Administração Pública.

4.1 Importância dos controles na Administração pública:

Essa pesquisa analisou as funções dos controles interno, externo e social na administração pública, com efeito, veio a alcançar o entendimento que, o gestor deve agir com prudência, e para que isso ocorra é fundamental que se tenha base em sua tomada de decisão, Mosimann e Fich (2008, p.99) enfatizam que a controladoria “lança mão de leis e normas doutra ou doutras ciências, sem perder, contudo, o seu caráter de conhecimento, o seu campo de experimentação próprio.” Atualmente o controle interno é determinado por lei para ser executado como auxílio ou ferramenta de gestão e ainda uma forma eficaz de organizar o rol de atividades, sendo de extrema importância não somente para o administrador, mas para toda a sociedade em geral. Dentre suas atividades está verificação dos processos utilizando-se de procedimentos técnicos específicos, como por exemplo as auditorias, tendo a finalidade de atestar a adequação de um ato ou fato, com o fim de imprimir-lhe características de confiabilidade, voltados para correções e verificação dos processos em geral. Do controle interno enfatiza-se o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa (instituição) e de acordo com Siqueira (1999) a tarefa deve:

[...]representar, dentro do Poder Executivo, uma entidade do Poder Executivo independente no Poder Executivo, capaz de levar, à sociedade, informações daquilo que está ocorrendo, inclusive daquilo que está errado. Esse trabalho é novo na área e exige um jogo de cintura muito grande para levar à sociedade informações do controle, porque é ela que paga, através dos tributos, os salários de seus integrantes. Ou seja, se o governo não tem estrutura para fazer uma boa gestão, não deveria gerir dinheiro do contribuinte. Não se deve dar dinheiro a quem não tem capacidade, porque o resultado certamente será negativo. A Secretaria Federal de Controle deve buscar, junto à sociedade organizada, um elo de ligação entre o governo e o cidadão servindo como intermediário entre quem paga e quem administra os gastos públicos. (SIQUEIRA, 1999, p. 136)

Controles internos são fundamentais para averiguação constante e auxílio da realização dos trabalhos sendo uma regulação dos objetivos pré-estabelecidos, são todas as estratégias de uma organização com objetivo da continuidade para melhor dirigir, restringir, governar e conferir suas diversas atividades visando melhor cumprir os seus objetivos. Nesse mesmo sentido, Oliveira (2009) complementa que:

A moderna Controladoria deve estar estruturada para tanto atender a necessidades de controles sobre as atividades rotineiras como servir de ferramenta para o monitoramento permanente sobre todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa. A estruturação da Controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessárias à gestão, tanto dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos. (OLIVEIRA 2009, p. 15).

Contudo, o controle realizado internamente pela administração apesar de independente precisa ser testado, ou seja, é necessário que haja uma comprovação de que se está sendo executado realmente de acordo com os padrões exigidos pela legislação. E para isso ocorra foi constatado nesse estudo que é necessário a atuação dos órgãos de controle externo, que prestam seus serviços visando uma administração transparente e equilibrada, executando a fiscalização das ações da administração pública para averiguar por exemplo se estão em sintonia com a legislação vigente. Verificou-se que o enfoque principal dos controles apesar de distintos são a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial executadas na gestão pública, compreendidas as entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, eficácia e economicidade.

No conjunto de material estudado, observou-se ainda que o controle externo é identificado como todo aquele executado por um poder ou órgão sobre a administração de outros. Nesse rol de fiscalizadores estão delegados a função conforme a legislação vigente primeiramente o controle parlamentar direto, o controle executado pelo tribunal de contas e por fim o controle jurisdicional, os quais são órgãos externos que fiscalizam as ações da administração pública e o seu funcionamento. Foi possível aferir através desse estudo que o

controle externo é importante para confrontar aquilo que se está sendo executado pela gestão pública com padrões exigidos atualmente, há que se garantir que os recursos da sociedade estão sendo aplicados de maneira eficaz e planejados corretamente, e para isso os Tribunais de Contas fiscalizam as contas públicas no que tange aos gastos dentro da legalidade, voltados para economicidade exigida no controle do orçamento (Jacoby, 2012; Lima, 2012).

Recorreu-se na análise de pesquisa documental, e também à legislação que rege os regulamentos para que sejam cumpridas as determinações da contratação dos serviços de auditoria externa independente no âmbito das empresas públicas, e conforme pôde-se observar nas Leis nº 13.303/2016, no Decreto nº 8.945/2016 e dentre outras que a legislação exige que haja auditoria externa independente para confrontar os controles internos das empresas públicas nas seguintes áreas:

- Processos internos: Avaliação dos aspectos gerais, tipos de controles internos, funções dos gestores e funcionários administradores, processos operacionais, fatores que contribuirão para o nível estratégico, tático e operacional voltado para práticas dos controles internos;
- Evitar Fraudes, Erros e Ineficiências: Em Licitações, pagamentos e contratos, contabilidade e auditoria, despesas de exercício seguinte, recebimentos, despesas de viagens, controle orçamentário, segurança, seguros, serviços administrativos, sistemas informacionais, etc;
- Para análise e acompanhamento com emissão de pareceres e relatórios para as demonstrações contábeis com observância às normas e procedimentos legais de serviços técnicos de auditoria independentes editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC e pelas legislações societária, previdenciária, trabalhista e fiscal, além de outras normas específicas aplicáveis;
- Auditoria nas áreas: Contábil/Orçamentária, Financeira, Recursos Humanos, Operacional, Administrativa. Controles internos relacionados com a segurança de sistemas e controles gerais da organização, planejamento, desenvolvimento, utilização e manutenção de padrões de documentação.

- Controle e segurança de informação, medidas a serem tomadas objetivando evitar ataques de vírus, códigos hostis, ameaças físicas, controle de autenticação e acesso ao Sistema, Senhas, PIN, Cookies, Smartcard, Criptografia, Autenticação Biométrica, Certificado Digital, Segurança da Informação rede, Segurança da WEB, Segurança de E-mail, Pesquisa de segurança, dentre outras.

As determinações exigidas acima são apenas um referencial dos campos de abrangência fiscalizatória, sendo que as auditorias ainda abrangem diversas áreas além das citadas. Evidenciou que dentre os controles executados sobre a administração pública a participação da sociedade como forma de controle externo é mais que uma conquista democrática, sendo um direito que não pode ser deixado de lado pelos brasileiros, pois trata-se de controle dos recursos advindos da própria sociedade para benfeitorias na organização de vida coletiva, e assim, cabe ao cidadão o uso do instrumento democrático chamado Controle Social, para acompanhar e monitorar as políticas públicas estabelecidas nos instrumentos de planejamento de forma a verificar o real empenho correto dos recursos públicos.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÃO

Esse trabalho teve como objetivo estudar e identificar aspectos qualitativos sobre a controladoria e os tipos de controle exercidos na administração pública, com enfoque para as auditorias terceirizadas em empresas públicas. Por tudo que se expôs, conclui-se que o dever de prestar contas é uma obrigação do Estado frente sua função de controlar e administrar os recursos advindos das contribuições da sociedade. Para tanto, é fundamental que haja adequação aos parâmetros de controle das contas públicas. Neste sentido, a controladoria vem a implementar os processos de tomada de decisão, além de nortear caminhos seguros para uma eficaz gestão administrativa. A administração pública através da transparência de seus atos cumpre com seu dever de publicar para os interessados informações sobre as decisões e atos que são financiados com recursos públicos.

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou compreender que o controle interno é um elemento que compõe o processo de gestão pública, que gerencia o planejamento organizacional incluindo todos os métodos e procedimentos aderidos internamente na administração pública. O objetivo principal de aplicação desse controle trata em salvaguardar os ativos que podem expandir ou retrair o crescimento econômico. A sociedade coletivamente contribuinte é a proprietária da maior riqueza do país, tendo o governo como gestor dessa

riqueza, e por isso, é preciso que o administrador compreenda que mais do que o dispêndio inadequado de recursos financeiros é a perda de oportunidades, que gera ineficiência, pois uma má administração dos recursos públicos causa inobservância e perda de boas oportunidades.

Conclui-se que a aplicação deste estudo contribui com a literatura temática, nota-se aqui a constante necessidade em ampliar o rol informativo e os benefícios de uma controladoria na administração pública em todas as esferas.

Dada à importância do assunto, sugere-se que pesquisas futuras sejam feitas na área de controle de recursos públicos e transparência pública. A partir do campo estudado nesta pesquisa, afirma-se que é de fundamental importância a execução de uma controladoria que seja eficiente nas esferas federal, estadual e municipal. Do presente estudo, toma-se base para pesquisadores futuros, incentivando-os a realizar novas investigações que venham complementar e seguir esse aprendizado sob novos enfoques.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 19 ed. São Paulo: Editora Método, 2011.

ARAÚJO, Ronaldo da Silva. **Controladoria governamental: diagnóstico e diretrizes para reformulação da controladoria geral do Estado do Piauí**. 2010. 94 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

ASSIS, L. DE; SILVA, C. L. DA; CATAPAN, A. **As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle** The functions of Controlling and their applicability to public administration : An analysis of the management of control agencies. Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe), v. 14, 2016.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BEUREN, Ilse Maria. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 11 abr. de 2019.

BRASIL. **Constituição Da República Federativa do Brasil de 1988: de 05 de outubro de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 29 de jan. de 2019.

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. Brasília, DF, mar de 1964.

BRASIL. **DECRETO Nº 3.591, DE 6 DE SETEMBRO 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília, DF, set de 2000.

BRASIL. **DECRETO Nº 8.945, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2016.** Regulamenta, no âmbito da União, a Lei no 13.303, de 30 de junho de 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. Brasília, DF, dez de 2016.

BRASIL. **LEI Nº 13.303, DE 30 DE JUNHO DE 2016.** 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. Brasília, DF, jun de 2016.

MATO GROSSO. **DECRETO Nº 5.579, DE 03 DE MAIO DE 2005.** Disciplina a contratação de Auditoria Independente ou Externa no âmbito do Poder. MATO GROSSO, MT, mai de 2005.

RIO DE JANEIRO. **DECRETO Nº 41.368 DE 27 DE JUNHO DE 2008.** DISCIPLINA A CONTRATAÇÃO DE AUDITORIAS INDEPENDENTES OU EXTERNAS NO ÂMBITO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL. Rio De Janeiro, RJ, jun de 2008.

CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega. **Uma contribuição ao Estudo das Responsabilidades dos Auditores Independentes no Brasil.** Tese de Mestrado apresentado ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CATELLI, Armando. Controladoria: **Uma abordagem da gestão econômica** – GECON. 2ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (BRASIL). **Resolução CFC n. 1.203**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2019.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO - CGU (2019). **AUDITORIA E FISCALIZAÇÃO.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao>>. Acesso em: 08 de abr. de 2019.

CRUZ, M. DO C. M. T.; SILVA, T. A. B.; SPINELLI, M. V. **O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros.** Cadernos EBAPE.BR, v. 14, n. 3, p. 721–743, 2016.

DALLARI, Pedro B. de Abreu. **Institucionalização da participação popular nos municípios brasileiros.** Instituto Brasileiro de Administração Pública, Caderno n. 1, p. 13-51, 1996.

_____. Decreto 3.591, de 06 de setembro de 2000. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.**

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 12 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**, 2ª edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005.

HOLMES, Arthur W. **Auditing, Principles and Procedure**. 4. ed. Homewood, R. D. Irwin, 1956.

JACOBY FERNANDES, José Ulisses. **Tribunais de Contas do Brasil**. Jurisdição e Competência. 3ª Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 13 abr. 2019.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robson Gonçalves de. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial**. São Paulo: 2003.

LIMA, Liliane Chaves Murta de. **Controle Interno na Administração Pública: o controle público na administração como um instrumento de Accountability**. Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização Orçamento Público, 2012. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B2415387225>>. Acesso em: 01 de abr de 2019.

LIMA, Luiz Henrique, **Controle Externo - Teoria e Jurisprudência Para Os Tribunais de Contas - 6ª Ed.** 2015

IMONIANA, Joshua Onome; NOHARA, Jouliana Jordan. Cognição da Estrutura de Controle Interno: Uma pesquisa exploratória. Base – **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v.2, n.1, p.37–46, 2005.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 4ª Ed. Niterói: Impetus, 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade e Controladoria em Agrobusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Paula Lígia. **Acesso à informação: Um direito fundamental e instrumental**. Acervo, Rio de Janeiro, v. 24, nº 1, p. 233-244, jan/jun 2011. Disponível em:

<<http://www.revistaacervo.an.gov.br/seer/index.php/info/article/view/476/399>>. Acesso em: 11 abr. 2019.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 4.ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

SOUZA, Patrícia Cardoso Rodrigues de. **Controle da Administração Pública**. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Curso Prático de Direito Administrativo. 2 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOSIMANN, Clara P. e FISCH, Sílvio. **Controladoria: Seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 2008.

NETO, José Carvalho da Silva. **Controladoria na gestão pública**. Recurso eletrônico. Timon: ed do autor, 2013.

NEVES, José Luís. **Pesquisa qualitativa: características, usos e probabilidades**. Disponível em: <http://hugoribeiro.com.br/biblioteca-digital/NEVES-Pesquisa_Qualitativa.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2019.

OLIVEIRA, A. **Controle social: perspectivas para a fiscalização popular da administração pública no Brasil**. In: PRÊMIO SERZEDELLO CORRÊA 2001. Monografias vencedoras - Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2001.

OLIVEIRA, Luis Martins de JR, José Hernandes Peres, SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Luis Martins de. PEREZ JR, Hernandez. SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2009.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

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

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SIQUEIRA, Frederico Rodrigues de. **Evolução do sistema governamental de controle**. Brasília: UnB, 1999.

SIRAQUE, Vanderlei. **Controle social da função administrativa do Estado**: possibilidades e limites na Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1º ed. São Paulo: Atlas, 2005.