



**CENTRO UNIVERSITÁRIO DR. LEÃO SAMPAIO  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO MBA EM CONTROLADORIA E  
AUDITORIA**

**MARIA CONCEIÇÃO ARRAIS DA SILVA  
CLEDSON FREIRES DE OLIVEIRA**

**O CONTROLE INTERNO EM PROL DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA  
NA GESTÃO PÚBLICA**

**JUAZEIRO DO NORTE-CE  
2021**

**MARIA CONCEIÇÃO ARRAIS DA SILVA**

**CLEDSON FREIRES DE OLIVEIRA**

**O CONTROLE INTERNO EM PROL DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA  
NA GESTÃO PÚBLICA**

Artigo apresentado ao curso de Pós-Graduação em Controladoria e Auditoria da Universidade Dr. Leão Sampaio como requisito para a obtenção do título de Especialista em Controladoria e Auditoria.

Orientador: M.e Romão Soares Sampaio Filho

**JUAZEIRO DO NORTE  
2021**

## **O CONTROLE INTERNO EM PROL DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA**

**RESUMO:** Os sistemas de controle interno são de suma importância para o aprimoramento das atividades desenvolvidas na esfera pública. Dessa forma, este artigo tem como objetivo tratar da importância do controle interno na gestão pública para alcançar o princípio da eficiência em relação aos atos da administração pública. Para tanto, fundamentamos a nossa abordagem, principalmente, nas ideias de Chaves (2011), Quintana *et al* (2011), além de consultar o caderno do Tribunal de Contas dos Municípios e do Estado do Ceará (2015). Ambos tratam de questões relativas à controladoria, de maneira geral, e de aspectos que dizem respeito ao controle interno e sua importância, finalidades e objetivos na esfera pública. Desenvolvemos este trabalho a partir de uma pesquisa básica, exploratória e de natureza bibliográfica. Diante da temática abordada, pudemos observar que é de suma importância o desenvolvimento do trabalho do controle interno para que o princípio da eficiência seja alcançado e, conseqüentemente, os atos de gestão pública sejam eficazes.

**ABSTRACT:** The internal control systems are of Paramount importance of the improvement of the developed activities in the public sphere. Thus, this article aims to objective to talk of the importance of internal control in the public management to achieve the principle of efficiency in relation to acts of public administration. Therefore, we base our approach, mainly on the ideas of Chaves (2011), Quintana *et al* (2011), besides Consulting the book of Court of Accounts of the Municipalities and State of Ceará (2015). Both they talk of the questions relative to control, in general, and aspects related to internal control and its importance, purposes and objectives in the public sphere. We developed this work starting of a basic research, exploratory and bibliographic nature. In view of the issue addressed, we could observe that it is of the utmost importance to develop the work of internal control so that the principle of efficiency is achieved and, consequently, the public management acts are effective.

## INTRODUÇÃO

A abordagem proposta neste artigo possui uma tríade composta dos seguintes aspectos: gestão pública, controle interno e o princípio da Eficiência. A gestão pública diz respeito à capacidade da Administração Pública em gerenciar seus recursos de modo a contemplar os anseios da coletividade e gestar ações que possam propiciar melhores condições aos cidadãos. O controle interno, por sua vez, tem como propósito promover uma visão mais ampla acerca daquilo que deve ser executado pelos gestores, com o intuito de subsidiar os agentes responsáveis pelas atividades administrativas em prol dos sujeitos. Já o princípio da Eficiência, possibilita à sociedade o empenho em busca do atendimento satisfatório no tocante aos serviços que lhes são de direito.

Diante dessa breve exposição, podemos suscitar uma problemática que se refere ao fato de que a ineficiência na execução das ações inerentes à Administração Pública está pautada na falta de controle das mesmas. Nesse sentido, temos o sistema de controle interno como ferramenta importante para que esse panorama seja diferente daquilo que se observa habitualmente.

Por isso, justificamos a nossa abordagem ao considerarmos a importância da plenitude do trabalho dos sistemas de controle interno para a execução eficaz das ações da Administração Pública em prol da coletividade. Isso porque os seus objetos são diversos e abarcam questões que vão desde o planejamento até a execução das ações e dos recursos destinados às atividades da gestão pública.

O objetivo deste trabalho consiste em tratar da importância do controle interno na gestão pública para alcançar o princípio da eficiência em relação aos atos da administração pública. Isso se deve ao fato de entendermos que o trabalho de controle, sobretudo no âmbito interno, é um importante contributo para a atuação mais eficaz dos agentes públicos e, conseqüentemente, o alcance do princípio da Eficiência.

Para desenvolver essa abordagem, fizemos uma pesquisa básica, visto que não se trata de uma abordagem que tenham como objetivo uma aplicação imediata. Além disso, a pesquisa é exploratória e pautada no levantamento bibliográfico, visto que buscamos tratar da literatura vigente acerca do tema.

Para fundamentar o nosso trabalho buscamos subsídios, principalmente, em Chaves (2011), Quitana *et al* (2011) e CEARÁ (2015), além de outros autores que abordam questões relacionadas à nossa temática.

Além dessa seção, o trabalho é composto de mais duas seções: uma para tratar das questões que se referem à gestão pública, controle e eficiência, onde falamos desses aspectos de maneira geral. Na outra seção, abordamos alguns aspectos relativos ao controle interno e ao princípio da Eficiência, com o intuito de estabelecer uma relação entre eles.

## 2. GESTÃO PÚBLICA: CONTROLE E EFICIÊNCIA

Em tempos de diversas demandas jurídicas pautadas na constatação da má utilização de recursos públicos e, conseqüentemente, na recorrência de ações que causam dano ao erário, é de suma importância tratar das questões inerentes à contemplação do princípio da Eficiência da Administração Pública.

Para tanto, é preciso entendermos que o princípio da Eficiência está relacionado à ideia de que a Administração Pública deve estar pautada em atividades que possam atender satisfatoriamente à sociedade em seus serviços indispensáveis. A execução organizada dessa série de atividades caracteriza e denomina a gestão pública (CHAVES, 2011). Isso vai ao encontro do que Oliveira JR (2009) diz a respeito da finalidade das organizações públicas que, por meio de suas estruturas administrativas e agentes públicos, existem para atender às necessidades da coletividade<sup>1</sup>.

Essa ideia de gestão pública pode ser inserida no âmbito das discussões acerca da governança do Setor Público. Nesse sentido, podemos estabelecer um elo com o que Cavalcante & De Luca (2013) dizem sobre os princípios de governança inerentes a entidades públicas: integridade, transparência e accountability (prestação de contas).

Diante disso, as autoras citam as competências do Executivo, postuladas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), com o objetivo de desenvolver sua governança de modo eficaz, a saber:

- compromisso com a economia e Eficiência das ações;
- manutenção de adequado sistema de controle interno;
- aplicação de políticas de contabilidade pública apropriadas;
- salvaguarda de ativos públicos;
- mensuração da efetividade dos programas; e
- apresentação de relatórios de desempenho e prestação de contas<sup>2</sup>.

Para efeito de associação dessas competências com a nossa abordagem, destaquemos os dois primeiros pontos, visto que a ideia de gestão pública com a qual

---

<sup>1</sup> Oliveira JR *et al* (2009) é citado por Miranda *et al* (s.n.t.)

<sup>2</sup> IFAC (2001) é citado por Cavalcante & De Luca (2013)

pretendemos nos deter está relacionada à contemplação do princípio da Eficiência, por meio de um sistema de controle interno que seja eficaz.

Dessa forma, é importante ressaltar, tendo como base o primeiro ponto citado, os aspectos que se referem à relação entre o princípio da Eficiência e a ideia de economicidade que permeia as ações das entidades públicas, no sentido de otimizar os recursos que são empregados em prol da coletividade. Nessa esteira, Araújo e Rodrigues (2012) apontam para a necessidade de estreitar as relações entre essas duas vertentes na execução das ações da administração pública.

O TCM/CE (2015) corrobora com as ideias citadas até aqui ao mencionar em um de seus cadernos os objetivos propostos pelo *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*<sup>3</sup> (COSO), que são: “Executar as operações de maneira ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz; Cumprimento das obrigações de accountability; Cumprimento das leis e regulamentos; e, Salvaguarda de recursos contra prejuízo por desperdício, abuso, má administração, erros, fraudes e irregularidades (CEARÁ, 2015, p. 13).

Nesse contexto, entendemos ser necessário o desenvolvimento de um trabalho de controladoria adequado. A ideia de controle no tocante à Administração Pública é de suma importância, tendo em vista a necessidade de aferição das ações planejadas pelos agentes públicos em prol do atendimento à sociedade de modo geral.

Diante disso, Guerra (2007) *apud* Quintana *et al* (2011) afirma que

[...] o controle da Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de uma Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática [...]” (GUERRA, 2007, *apud* QUINTANA, 2011, p 143).

Assim, Quintana *et al* (*op. cit.*) observam que é possível classificar controle como sendo interno, externo e social, a partir da localização de quem o faz.

É importante ressaltar, também, que, de acordo com Chaves (2011) o controle pode ser feito de modo pormenorizado, tendo em vista a subdivisão das atividades-meio e atividades-fim da Administração Pública, a saber: orçamentárias, financeiras, patrimoniais e operacionais.

---

<sup>3</sup> Comitê das Organizações Patrocinadoras.

Dessa forma, é de grande valia tratar de questões que digam respeito ao trabalho de controladoria no âmbito da Administração Pública, que possam oferecer contributo para a plenitude no desenvolvimento das ações que visam ao atendimento da coletividade, pelos agentes públicos responsáveis pela execução dos recursos financeiros de determinadas instituições.

Ressaltemos, contudo, que a ideia relacionada ao trabalho de controladoria não diz respeito ao fato de que esta tenha o objetivo de auditar os órgãos públicos com fins punitivos, no âmbito externo, por exemplo. Do contrário, há, no seu papel, um valor subsidiário no sentido de oportunizar à gestão pública um direcionamento adequado aos serviços prestados por ela e um domínio maior das questões de natureza organizacional que envolvem a coisa pública.

Empiricamente, sabemos que é de suma importância o gerenciamento adequado dos recursos para que possamos ter uma gestão pública com ações eficientes. Vale dizer que isso está relacionado à ideia de que essas ações tem como fim o atendimento pleno à coletividade, como já citado anteriormente. Todavia, nem sempre há destreza no desenvolvimento das mesmas, o que é ocasionado pela ineficiência dos agentes públicos.

Dessa forma, podemos dizer que o princípio da Eficiência é um importante contributo para que tenhamos uma gestão pública de qualidade e que aja em prol da sociedade de modo geral, a mediante à execução de seus atos. Portanto, para que ele seja contemplado, é necessário que o trabalho de controladoria seja executado de modo pleno.

Fique claro, entretanto, que entendemos a importância da contemplação dos outros princípios da Administração Pública, a saber: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade e Publicidade. Ainda assim, devemos ressaltar que é de grande valia termos uma gestão que seja eficiente, no intuito de resolver suas demandas de modo a atender com destreza aos cidadãos.

Na esteira de importância dos princípios da Administração Pública, consideremos, também, a necessidade do trabalho de controladoria para promover o princípio da Publicidade, visto que há a possibilidade de correção das lacunas entre aquilo que se propõe na execução das ações públicas em prol da coletividade e do conhecimento dos cidadãos acerca daquilo que se empenha para essas ações. Frisemos, porém, que esse princípio não é o nosso objeto de análise, embora seja contemplado pelo trabalho de controladoria. A menção aqui feita, diz respeito à ideia

de controle social, que também é de grande valia para aferir o grau de Eficiência dos atos da gestão.

Nesse sentido, devemos dizer que esse trabalho de controladoria, com vistas ao atendimento da Eficiência da Administração Pública, apresenta duas facetas principais: controle interno e controle externo. Ambas são de suma importância para o desenvolvimento de ações que sejam eficazes para a administração da coisa pública.

Silva (2013) diferencia controle externo de interno da seguinte forma:

Controle externo é aquele exercido por órgão estranho à administração e não integra a estrutura do órgão controlado, sendo exercido pelos Tribunais de Contas. Controle interno é aquele exercido pela própria administração a seus atos no âmbito de sua própria estrutura administrativa. (SILVA, 2013, p. 04).

Como podemos observar, os dois tipos de controle são de natureza distinta. Diante do exposto pelo autor podemos dizer, então, que é essencial que o controle interno seja bem executado, visto que ele é premissa para que, nas eventuais ocasiões de controle externo, os órgãos possam apresentar, de modo eficiente, prestação de contas acerca da execução dos recursos e de demais ações que digam respeito às suas demandas.

Assim, entendemos ser importante o zelo no desenvolvimento do trabalho de controle interno, no sentido de fortalecer ações organizacionais da Administração Pública no âmbito interno. Nesse sentido, podemos dizer que as atividades de controle interno contribuem para que o controle externo seja mais eficiente. Em outras palavras, “a finalidade do sistema de controle interno é a de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.” (CHAVES, 2011, p. 38).

### 3. O CONTROLE INTERNO E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA

O controle interno diz respeito a um sistema cujas funções e responsabilidades recaem sobre vários agentes públicos. Vale ressaltar, contudo, que os agentes do Executivo são os responsáveis maiores pelos atos falhos que ocorrem na gestão pública. Assim, temos que:

Os executivos são os responsáveis diretos por todas as atividades de uma organização, incluindo o planejamento, a implementação, a supervisão do funcionamento adequado, a manutenção e a documentação do sistema de controle interno. Suas responsabilidades variam de acordo com a sua função na organização e as características da entidade. (CEARÁ, 2015, p. 31).

Como vemos, o sistema de controle interno é bastante complexo e envolve uma miscelânea de fatores que concorrem para o bom desenvolvimento do trabalho proposto para tal sistema. Por isso, é de suma importância a devida atenção dos agentes públicos para que o controle seja eficiente. Nesse sentido, vale ressaltar que, junto a essas responsabilidades dos agentes do executivo em relação ao sistema de controle interno, há pressuposta autonomia para que os atos da gestão pública sejam realizados de modo a promover o bem-estar social.

Nessa esteira, para falarmos da importância do controle interno, no âmbito da Administração Pública, é de grande valia analisar, ainda, a amplitude de suas finalidades, conforme preceitua a Constituição Federal de 1988, no seu Art. 74:

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. (BRASIL, 1988).

Diante do exposto, no bojo dessas finalidades há a possibilidade de ressaltarmos a importância do planejamento dos atos de gestão para que as metas previstas pela Administração Pública sejam contempladas de modo eficiente no que diz respeito aos aspectos que permeiam a gestão: questões orçamentárias, financeiras e patrimoniais. Da mesma forma, vemos expresso a ideia subsidiária que

envolve o desenvolvimento de um sistema de controle interno eficiente, visto que constitui uma ferramenta de apoio para o controle externo.

Nessa perspectiva, o TCM/CE (*op. cit.*) aponta que o trabalho de controle interno visa à avaliação do grau de Eficiência, eficácia, efetividade e economicidade dos atos da gestão pública. Por isso, a finalidade do controle é “[...] estabelecer os padrões, medir o desempenho real e agir preventivamente, assegurando que não ocorram erros potenciais [...]” (*idem*, 2015, p. 39).

Apontadas as questões inerentes às funções e responsabilidades dos agentes públicos no âmbito do controle interno, bem como as finalidades desse sistema, tomamos o conceito de Quintana *et al* (2011), que dizem que o controle interno “[...] pode ser entendido como todas as ações e medidas adotadas numa entidade, destinadas a prevenir e salvaguardar o patrimônio daquela, bem como acompanhar os processos e rotinas ali existentes. [...]” (QUINTANA *et al*, 2011, p. 145).

Para estabelecer relação entre a sistemática que envolve o controle interno e a contemplação do princípio da Eficiência, reiteramos as abordagens dos autores citados, além do que está disposto na Constituição Federal, em seu art. 74, inciso II, que podem ser resumidas na ideia de que o desenvolvimento do trabalho de controle interno visa a evitar a ineficiência da gestão.

Portanto, podemos dizer que a plenitude do trabalho desenvolvido pelo sistema de controle interno consiste numa forma de observar de modo adequado, dentre outros princípios, o princípio da Eficiência. Associemos a essas questões no tocante ao controle interno a ideia de que “[...] o princípio da Eficiência é uma garantia constitucional ao cidadão de exigir do Estado uma excelente qualidade nos serviços prestados ao contribuinte [...]” (SILVA *et al*, s.n.t.).

Ressaltemos, ainda, que em todas as esferas da Administração Pública, há uma série de objetos que fazem parte da alçada de demandas do controle interno. Com isso, é preciso o empenho de todos os agentes públicos envolvidos na empreitada inerente ao sistema de controle para que o fluxo contínuo de atos da gestão pública não sofra com eventuais discrepâncias no que se refere à execução, tanto de atividades-meio, como de atividades-fim, que objetivam o atendimento satisfatório da sociedade.

Nesse sentido, podemos dizer, também, que é necessário

[...] destacar a importância de um bom sistema de controle interno para a administração pública, não só para o cumprimento

das exigências constitucionais, mas como ferramenta importante e fundamental no auxílio aos prefeitos e demais administradores, a fim de tornar a gestão cada vez mais eficiente e, por conseguinte, na busca cada vez maior pela maximização dos resultados, onde os beneficiários não serão outros senão o próprio sistema administrativo público e a coletividade. (ROY, 2014, pp. 16-17).

Vale dizer, contudo, que há uma complexidade considerável no trabalho atribuído aos agentes responsáveis pelo controle interno. De acordo com o TCM-CE (*op. cit.*), os objetos do controle interno vão desde a execução orçamentária e financeira, passando por contabilidade, finanças, Receita, etc. até às áreas de natureza pessoal, bens permanentes, licitações, contratos e convênios etc.

Ainda assim, é necessário fazer valer todo esse trabalho de forma que possamos contemplar o princípio da Eficiência diante dos atos da gestão pública, de forma a atender com eficácia a sociedade de maneira geral.

Por fim, é importante ressaltar que o controle interno consiste numa ferramenta importante para possibilitar que o princípio da Eficiência aflore nas atividades desenvolvidas pela administração pública. Todavia, há outras vertentes importantes que também são contempladas. Em outras palavras, devemos dizer que o princípio da Eficiência não se sobrepõe a outros princípios ou a outros objetos de controle interno.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os atos da gestão pública são de suma importância para o nosso cotidiano, pois visam ao melhoramento da vida dos sujeitos em sociedade e objetivam o atendimento à coletividade.

Para que isso ocorra de forma plena, alguns fatores devem ser considerados na concepção e desenvolvimento dessas ações. Elas devem ser planejadas, executadas, monitoradas quanto da sua execução, fiscalizadas, etc., de forma a atender ao bem-esta comum, econômico e social dos sujeitos.

Dessa forma, podemos dizer que as atividades de controle são de suma importância para que essas ações/atividades sejam plenas e atendam os seus reais objetivos, sem discrepância com aquilo que é anseio da sociedade.

Diante da literatura levantada para o desenvolvimento da abordagem sobre essa temática, pudemos perceber relações entre o trabalho de controle interno e o princípio da Eficiência. Embora os sistemas de controle interno contemplem outras vertentes, também importantes para a boa execução das atividades da gestão pública, a questão da eficiência é fator comum no âmbito das questões de controle.

Ressaltemos que esse trabalho não exaure as possibilidades de abordagem acerca das relações entre controle interno e princípio da Eficiência. Em outras palavras, suscitamos apenas uma breve discussão sobre esses dois aspectos da Administração Pública, que são passíveis de uma exploração mais ampla.

Contudo, fica claro que o princípio da Eficiência é inerente a um trabalho de controle que seja eficaz, algo que pode se estender, por exemplo, aos controles externo e social.

Portanto, acreditamos que seja necessário fomentar análises acerca dessa relação, no sentido de promovermos mais discussões sobre a importância do controle interno para uma gestão eficiente.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Letícia Malta; RORDRIGUES, Maria Isabel Araújo. **A relação entre os princípios da Eficiência e da economicidade nos contratos administrativos.** Brasília: Revista do Serviço Público, jan-mar/2012, p. 43-62.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil:** texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 6/94, pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 91/2016 e pelo Decreto Legislativo nº 186/2008. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016.

CAVALCANTE, Mônica Clark Nunes; DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Controladoria como instrumento de governança no Setor Público.** *In:* REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Brasília: REPeC, v 7, n. 1, p 73-90, 2013.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios e do Estado. **Controle interno:** uma abordagem sistêmica. Fortaleza: TCM-CE, 2015.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público:** fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2011.

OLIVEIRA JR *et al.* **A controladoria nas organizações públicas municipais:** um estudo de caso. *In:* **Controladoria na administração pública:** um estudo de caso no núcleo de controle interno no município de Salinas/MG. [s.n.t.].

QUINTANA *et al.* **Contabilidade pública:** de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor pública e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

ROY, Clarice. **A importância do controle interno e o princípio da eficiência na Administração Pública.** Santa Maria/RS: UFSM, 2014 – artigo de especialização.

SILVA, Elderson Ferreira da. **Controladoria na administração pública.** São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA *et al.* **Princípio da Eficiência na Administração Pública.** Faculdade Montes Belos. [s.n.t.]