

CONTROLE INTERNO: desafios e perspectivas na gestão de pequenos municípios*



Patrícia da Cruz Fernandes

Contadora na Prefeitura de Santa Maria Madalena/RJ
Especialista em Gestão Pública Municipal pela ECG/TCE-RJ

RESUMO: O presente artigo tem por finalidade abordar as perspectivas de eficiência do controle interno diante das limitações e desafios na gestão pública municipal. A relevância do assunto fundamenta-se na necessidade de se consolidar em municípios menores um controle interno eficiente e, em decorrência, mostrar que esse é o único caminho para se alcançar a eficiência na gestão dos recursos públicos, com o intuito de contribuir para a conscientização tanto dos gestores e agentes que atuam na área como também da sociedade, que deve sempre cobrar de seus governantes a melhoria na prestação dos serviços públicos. Ao longo deste estudo, podemos perceber o quanto é difícil se consolidar em municípios pequenos um controle atuante, capaz de cumprir as exigências legais e atender com eficiência aos anseios da sociedade. Todavia, as sugestões aqui propostas são válidas e traduzem perspectivas de eficiência na atuação do controle interno municipal.

PALAVRAS-CHAVE: Controle interno; Administração Pública municipal; desafios; limitações; eficiência.

KEYWORDS: Internal Control; municipal Public Administration; challenges; limitations; efficiency.

* Artigo resultante do trabalho de conclusão de curso da 2ª turma de pós-graduação em Gestão Pública Municipal realizado na ECG em 2013

ABSTRACT: *This work is based on a literature review, with the aim to address the prospects of effectiveness of internal control before the limitations and challenges in municipal management. The relevance of this issue is based on the need to consolidate in small municipalities an efficient internal control and, consequently, show that this is the only way to achieve efficient management of public resources, in order to contribute to the awareness of both managers and agents that act on this area, as well as the society that must always hold their governments to improve the provision of public services. Throughout this study, we realize how difficult it is to consolidate small municipalities in an active, able to fulfill the legal requirements and efficiencies meet with the expectations of society control. However, the suggestions proposed here are valid and reflect perspectives of efficiency in the performance of municipal internal control.*

INTRODUÇÃO

A evolução progressiva do Estado e o crescimento gradativo das demandas sociais têm levado à necessidade de se pensar novas formas de se fazer políticas públicas e meios para efetivá-las, impondo à Administração Pública o repensar da gestão pública de forma mais responsável e transparente, exigindo cada vez mais a revitalização dos sistemas de controle das contas e finanças públicas e, principalmente, entendendo o controle como um instrumento essencial à concretização de políticas públicas, prevenindo erros, fraudes e o desperdício dos recursos.

Nessa perspectiva, o controle interno é fundamental para a Administração Pública, pois propicia uma sólida base de sustentação para a estrutura administrativa, permitindo o seu crescimento e o alcance das metas de governo, garantindo, dessa forma, que seus programas sejam cumpridos em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico e os recursos públicos sejam aplicados de maneira responsável e eficiente, atuando preventivamente na detecção e correção de irregularidades.

Infelizmente, as administrações municipais, principalmente as de municípios pequenos, ainda não organizaram seus controles de forma satisfatória, sendo muitas vezes ineficientes no cumprimento de suas atribuições constitucionais.

Certamente, uma das grandes dificuldades enfrentadas pelos controles internos no exercício de suas atribuições constitucionais é a de se firmar como importante ferramenta de gestão dentro de um órgão municipal, principalmente em municípios menores, geralmente mais pobres e com pouca estrutura. Apesar de constitucionalmente amparado, o

controle interno ainda encontra barreiras na sua implantação, limitando-o muitas vezes a um controle superficial, sem autonomia e subordinado ao gestor. É por essas e outras razões que muitos controles internos não atuam plenamente na administração e, quando atuam, não é de forma satisfatória.

Nesse contexto, é oportuno que se promovam estudos e discussões sobre a importância do controle interno na administração pública, buscando a conscientização, tanto dos gestores e agentes que atuam no controle interno como da sociedade, que deve sempre cobrar de seus governantes a melhoria na prestação dos serviços públicos. Da mesma forma, identificar as dificuldades de se consolidar, em municípios pequenos, um controle interno eficaz e, em decorrência, mostrar que esse é o único caminho para se alcançar a eficiência na gestão dos recursos públicos.

Destarte, o presente artigo tem por escopo tratar o controle interno no âmbito de pequenos municípios, onde a barreira de limitações a uma atuação eficiente torna-se muito maior, tendo em vista as dificuldades encontradas no cumprimento de suas atribuições, principalmente pela falta de mão de obra qualificada, falta de apoio dos gestores, pouca ou quase nenhuma autonomia e, também, pelo despreparo e falta de qualificação de quem ocupa o cargo de controlador, e como esses fatores impactam o desempenho do órgão central de controle interno.

Para tanto, necessário se faz abordar alguns dos principais aspectos que envolvem o assunto, na busca de soluções que possam auxiliar os sistemas de controles internos de pequenos municípios no desempenho de suas atribuições de forma mais eficiente, otimizando os recursos humanos e materiais de que dispõem.



O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conceitos e finalidades

O termo “controle” na Administração Pública é um conceito que vem se desenvolvendo há tempos. Obviamente, não adquiriu caráter estático, encontrando-se, ainda, em plena evolução.

Segundo o Dicionário Aurélio, a palavra controle significa “fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas”.

Na definição de Cruz e Glock (2007, p.20):

O controle caracteriza-se por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciado em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de verificar se existe conformidade com o

padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Pode-se registrar ainda a definição dada por Hely Lopes Meirelles (2005, *apud* CASTRO, 2008, p. 94): “controle, em tema de Administração, é a faculdade de orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Nessa asserção, podemos perceber que a ideia de controle está vinculada à de poder, estritamente à necessidade de se controlar o poder, decorrente do seu mau uso. Logo, controlar o poder é impor limites aos governantes, é orientar a melhor utilização dos recursos disponíveis de forma organizada e ponderada, o que requer a fiscalização, o acompanhamento e a verificação frequente das atividades exercidas sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, visando a averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios passíveis de correção.

Várias são as finalidades do controle na Administração Pública, mas, em sentido amplo,

visa, sobretudo, a assegurar que os resultados esperados sejam alcançados. Busca-se, através do monitoramento constante, assegurar que o gestor aplique os recursos que lhe são repassados de maneira responsável, eficiente e moral.

O controle é extremamente necessário para se garantir que a Administração Pública mantenha suas atividades sempre em conformidade com os referidos princípios legais e com as demais regras expressas no ordenamento jurídico, tornando legítimos seus atos e afastando-os da nulidade, além de evitar, ou minimizar, a prática de erros. Assim, torna-se um importante instrumento de combate à corrupção, ao desperdício e à má aplicação de recursos, sendo indispensável na vigilância sobre as ações públicas administrativas, de forma que elas atendam às demandas da sociedade da melhor maneira possível.

Os Controles Interno e Externo na Administração Pública

Na Administração Pública, a função do controle é exercida em decorrência de diversas imposições constitucionais.

O controle administrativo dos recursos públicos está definido nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988, em que são previstos dois níveis de controle: o sistema de controle interno de cada Poder e o controle externo, realizado pelos Tribunais de Contas, órgãos que prestam auxílio ao Poder Legislativo:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:
[...].

A vinculação entre o controle interno do Poder Executivo e o controle externo do Poder



Na Administração Pública, a função do controle é exercida em decorrência de diversas imposições constitucionais.

Legislativo, exercido com o apoio dos Tribunais de Contas, se dá, basicamente, pelo processo de prestação de contas, pela comunicação de irregularidades constatadas no exercício de controle interno e pela disponibilização de informações ao respectivo Tribunal de Contas e/ou Câmara de Vereadores, no caso de municípios.

De acordo com Guerra (2005, *apud* SILVA, 2009, p. 43), o controle interno é:

Aquele realizado pela própria Administração e é inerente a cada um dos Órgãos e entidade dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário no exercício de suas atividades administrativas. É o controle decorrente de órgão integrante da própria estrutura na qual se insere o órgão fiscalizado. Também chamado de autocontrole ou controle administrativo, finca-se no princípio da autotutela, referindo-se à verificação das metas anteriormente fixadas na lei orçamentária, os resultados alcançados, isto é, a eficiência e eficácia da gestão contábil, orçamentária, financeira e patrimonial.

Extrai-se do exposto que cada Poder possui em sua estrutura o controle sobre os próprios

atos, daí ser chamado de autocontrole. Assim, cabe à Administração a supervisão sobre os próprios atos, no sentido de coibir e corrigir eventuais falhas, de forma a evitar danos ou reflexos negativos àqueles envolvidos com sua atuação: a sociedade.

Quanto ao controle externo, em sentido estrito, é entendido como aquele exercido pelo Poder Legislativo, diretamente através de órgãos especializados, os Tribunais de Contas, sobre as administrações direta e indireta dos demais Poderes, conforme preconizam os artigos 31 e 71 da Constituição Federal.

De acordo com Silva (2009, p. 42), o controle externo pode ser entendido como:

Aquele desempenhado por órgão apartado do outro controlado, tendo por finalidade a efetivação de mecanismos, visando garantir a plena eficácia das ações de gestão governamental, porquanto a Administração Pública deve ser fiscalizada, na gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outros.

No que se refere ao controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, para Cavalheiro e Flores (2007, p. 28),

a primeira e principal finalidade é verificar se o sistema de controle interno municipal está funcionando adequadamente, com uma estrutura adequada, que revele em suas ações resultados positivos, no sentido de subsidiar o administrador com

informações e elementos técnicos e também de evitar desperdícios, abusos, fraudes e desfalques.

Assim, o controle externo visa a verificar a probidade da administração, de forma a certificar que todo ato gerado pela Administração Pública esteja em conformidade com os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, estabelecidos no artigo 37 da Constituição Federal (SILVA, 2009, p. 69).

O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

O controle interno é fundamental para que se realize uma boa administração dos recursos públicos. Deve atingir, portanto, a todos os setores ou serviços pertencentes à administração municipal.

Em qualquer área da Administração Pública, mas, principalmente, no âmbito municipal, o controle interno deve ser o mais abrangente possível, pois é no município que nascem e florescem as melhores possibilidades de ações para o desenvolvimento e a implementação de políticas públicas que promovam a melhoria das condições de vida da população, porque é ali que o cidadão vive.

Assim, as administrações públicas devem se estruturar melhor, no propósito de elevar a qualidade dos serviços prestados à comunidade e atrair investimentos econômicos e sociais que mudem a realidade social.

Para tanto, necessário se faz que a gestão seja organizada, planejada e, principalmente, controlada, favorecendo a adequada utilização dos recursos públicos, notadamente escassos, haja vista a grande demanda social, evitando desperdícios, burocracia desnecessária e ações com foco distorcido, porque uma gestão

irresponsável tanto pune o mau gestor como penaliza a própria coletividade, que se vê privada da oferta de bens e serviços, de que necessita para a melhoria das suas condições de vida (SILVA, 2009, p. 22).

As limitações do controle interno municipal

O sistema de controle interno está sujeito a limitações que podem prejudicar o bom andamento de seus trabalhos, acarretando danos ao processo de avaliação do desempenho da organização.

Estudos anteriores sobre a matéria mostram que grande parte dos municípios que se dispuseram a implantar o sistema de controle interno o fez especialmente para dar cumprimento a preceito constitucional e não com a intenção de aprimorar a gestão e qualificar a prestação dos serviços. Na visão desses gestores públicos, os controles internos são instrumentos que burocratizam a administração, representando, muitas



vezes, uma ameaça às suas iniciativas, pois, controlando seus atos, expõem os erros e as irregularidades porventura existentes.

Contrariamente a essa posição, Silva (2009, p. 55) defende que

a formalização do Controle Interno em um município não deve existir, apenas, para cumprir a legislação, mas sim, identificar esta ação como uma forma moderna de auxílio à gestão, e que quando executada de maneira correta, por profissionais capacitados, irá propiciar inúmeras vantagens à Administração Pública e à sociedade.

Na realidade, a implantação e a operacionalização efetivas do controle interno têm papel fundamental para que o administrador possa executar os planos de governo e alcançar seus objetivos. Trata-se de uma ferramenta de gestão indispensável e sua instituição também cumpre preceitos constitucionais e legais. Entretanto, a possibilidade de alcançar tais objetivos poderá ser afetada por limitações que influenciam negativamente a eficiência e a eficácia do controle interno.

Silva (2009), em um estudo sobre controle interno na gestão de municípios de pequeno porte no Estado da Bahia, destaca algumas limitações que dificultam a implantação e funcionamento dos controles internos naqueles municípios. Por oportuno, citaremos essas limitações, por serem pertinentes ao objeto de nosso estudo, quais sejam:

a) interesses políticos escusos que evitam criar formas de controle para que os atos não sejam questionados pela sociedade;

b) inexistência de uma integração forte entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, para o fortalecimento do sistema

integrado de controle interno como prevê a Constituição Federal;

c) resistência a mudanças dentro do município, pois a implantação de rotinas padronizadas que oferecem controle modifica os hábitos e exige um melhor atendimento na execução de tarefas;

d) falta de conhecimento, pelos gestores públicos eleitos, sobre a importância do controle interno, aliado ao despreparo profissional dos servidores públicos municipais para a execução dos trabalhos de controle interno;

e) falta de controle dos gastos públicos, o que ocasionou a redução de recursos e o aumento das despesas correntes, impossibilitando, assim, a expansão da estrutura para o desenvolvimento do controle interno;

f) escassez de servidores públicos preparados para as novas exigências legais e técnicas para exercer as atividades de controle;

g) prática de ações pelo controle interno que não verificam a relação custo/benefício, onerando ainda mais a administração municipal.

Ante o exposto, verifica-se que diversas são as limitações às quais o controle interno se sujeita dentro da administração, o que leva, muitas vezes, à ineficiência na operacionalização do sistema. Além disso, essas limitações, na maioria dos casos, estão associadas ao conluio e à negligência na execução das tarefas diárias, fato que confirma a falta de autonomia desses órgãos.

Há que se considerar que não é apenas a falta de autonomia que limita a atuação do controle interno. Arelado a isso, estão diversos fatores que dificultam o cumprimento eficiente das atribuições do controle interno, por exemplo, além dos já citados anteriormente, a falta de mão de obra qualificada, falta de apoio dos gestores e o despreparo e a falta de qualificação de quem ocupa o cargo de controlador.

Todos esses fatores influenciam o desempenho de qualquer controle interno, limitando-o a um controle superficial, sem autonomia e subordinado ao gestor.

Os desafios na estruturação do controle interno municipal

O sistema de controle interno, quando bem estruturado, torna-se importante instrumento de gestão na Administração Pública, sobretudo em municípios pequenos, onde os recursos são menores.

Da mesma forma, Castro (2008, p. 178) entende que:

A metodologia de estruturação do sistema de controle interno é fundamental para o bom desenvolvimento das atividades de controle a ele inerentes, pois com uma estrutura interna coerente será possível o exercício efetivo dos objetivos de controle e a correção de eventuais irregularidades ou falhas.

Para tanto, necessária se faz a criação de um órgão central destinado à fiscalização e supervisão dos controles internos da Administração Pública, que componha a estrutura organizacional da instituição e atribuições definidas em ato próprio pela autoridade competente.

Segundo Blumen *et al.* (2006, p. 102),

a estruturação do sistema de controle interno do Poder Público Municipal pode ser realizada a partir da criação de uma controladoria geral do município que exerceria o papel de órgão central do controle interno e estaria subordinada diretamente ao Gabinete do Prefeito.

Entretanto, a implantação e o funcionamento deste órgão central dependem, especialmente, de alguns fatores que, sem dúvida, representam os grandes desafios para a atuação do controle interno.

A vontade política

Para que de fato o órgão de controle interno cumpra a sua missão, é fundamental que o administrador público tenha real interesse na implementação de um controle interno efetivo, operante, que resguarde o interesse público e seja instrumento de eficiência e eficácia na gestão pública.

Cavalheiro e Flores (2007) entendem que a vontade política, nesse contexto, diz respeito à do agente público maior da entidade (o prefeito) em querer estruturar e organizar adequadamente o sistema de controle interno, dando o apoio necessário, com a autoridade que o cargo lhe confere, para o funcionamento do órgão, incluindo neste conceito as condições de trabalho, em termos de equipamentos, capacitação e conscientização dos servidores sobre a importância



do sistema de controle organizado por uma unidade central. Entretanto, não basta apenas institucionalizar e estruturar o controle interno. Após o seu funcionamento, a vontade política deve se manifestar também nas irregularidades levantadas pela unidade de controle interno e as decisões que devem ser tomadas para saná-las, inclusive sob pena de responsabilidade. Concluindo, Cavalheiro e Flores (2007, p. 35) ressaltam que:

Sem vontade política, principalmente na fase inicial, não há como funcionar o sistema de controle interno. Por isso é que o gestor é considerado responsável pela organização do sistema de controle. Não pelo motivo de que ele deve operá-lo, mas porque é dele a responsabilidade de dar condições para que este nasça e se desenvolva de forma técnica e independente de pressões hierárquicas ou políticas que possam afetar a autonomia de seus integrantes.

Aspectos humanos

Atualmente, muitos autores defendem que as atividades do órgão central de controle interno devem ser executadas por servidores efetivos do quadro permanente de pessoal, para que haja um maior comprometimento e eficácia no desempenho das funções.

A responsabilidade dos cargos e a amplitude de tarefas a serem desenvolvidas requerem dos agentes integrantes deste órgão, além de conhecimento e qualificação técnica adequada, uma postura responsável, de independência mental e, principalmente, identificação e fidelidade à função que lhes cabe exercer, principalmente pelo titular do órgão, o chamado controlador-geral.

Cruz e Glock (2007, p. 63) reforçam este paradigma, justificando que:

Apesar do vínculo direto desta unidade ao Prefeito Municipal, a atividade executada por seu titular é de confiança



do Município, e não de seu gestor. Do contrário, a eficácia da ação de controle ficaria adstrita à visão e à vontade do Prefeito, limitando-se a trabalhos de seu exclusivo interesse, com a grande possibilidade de tornar-se um órgão inoperante. Por isso, deve estar imune às mudanças no comando do Poder Executivo.

Assim, entende-se que a provisão de servidores efetivos nos órgãos centrais de controle interno é uma forma impessoal de garantir a segurança dos controles e, de certa forma, evitar que eles se desestrutrem a cada troca de governo, o que acabaria contribuindo para a ineficiência do seu exercício.

Nesse aspecto, Cavalheiro e Flores (2007, p. 35) são condizentes ao afirmarem que:

Não é possível planejar e organizar processos e procedimentos de funcionamento das operações calcados em uma

estrutura de servidores que não seja de provimento efetivo, isto é, os cargos em comissão somente devem ser ocupados para as funções de direção, chefia e assessoramento. Esta medida garante a continuidade dos controles e bom andamento dos processos, pois a rotatividade de pessoas nas funções, ainda que os procedimentos estejam disciplinados por escrito, é prejudicial ao aprendizado e causa transtornos à eficiência das operações.

Entretanto, a necessidade de o titular do órgão central de controle interno ser do quadro permanente de pessoal e não um comissionado de confiança do prefeito, mediante livre nomeação e exoneração, ainda é objeto de amplo debate entre os estudiosos do assunto. A questão é que essa necessidade decorre muito mais de aspectos técnicos e éticos do que, propriamente, de uma exigência legal, já que ainda não existe lei federal que disponha sobre o tema (CRUZ; GLOCK, 2007).

Outro aspecto a ser considerado, de relevante pertinência à questão funcional deste órgão, está relacionado à profissionalização dos servidores que executam as tarefas de controle interno. As diferentes situações e inconstâncias da Administração Pública vêm requerendo do servidor público um preparo mais adequado para lidar com os instrumentos de gestão, especialmente em se tratando do aprimoramento do sistema de controle interno.

Conforme bem expuseram Cruz e Glock (2007, p. 65):

Sua responsabilidade não se restringe à identificação das falhas de controle, cabendo-lhes apresentar recomendações voltadas ao aprimoramento de



tais controles e orientar as ações gerenciais nos casos em que se constatar a inobservância às normas e à legislação vigente, o que exige amplo conhecimento e atualização sobre a matéria, incluindo aspectos técnicos e legais.

Daí por que a necessidade de formação acadêmica e técnica compatível com esse nível de responsabilidade e que possibilite o bom desempenho da função, sobretudo por parte daquele que irá responder como titular da Unidade Coordenação de Controle Interno, não se admitindo, para este, a ausência de formação em nível superior.

A profissionalização do servidor público se faz necessária, principalmente, a partir da edição da Emenda Constitucional nº 19/1998, que acrescentou o § 2º ao artigo 39 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

§ 2º A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos, constituindo-se a participação nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira, facultada, para isso, a celebração de convênio ou contratos entre os entes federados.

Segundo Cruz e Glock (2007, p. 62), ao se institucionalizar um sistema de controle interno, recomenda-se que os recursos humanos necessários para a execução das tarefas sejam recrutados do quadro de pessoal do Poder Executivo. Todavia, desde que preencham as qualificações para o exercício da função e sejam treinados para desenvolver as atividades de analistas de controle interno.

[...] entende-se que a provisão de servidores efetivos nos órgãos centrais de controle interno é uma forma impessoal de garantir a segurança dos controles e, de certa forma, evitar que eles se desestrutrem a cada troca de governo, [...].

Assim, visando ao aperfeiçoamento do quadro de pessoal que atua no órgão central de controle interno, é fundamental que haja um programa de capacitação profissional, com atividades de treinamento, como cursos, palestras e seminários.

Aspectos estruturais

O sistema de controle interno, conforme já vimos, é um importante instrumento de gestão, devendo ser exercido dentro da própria estrutura organizacional do órgão, controlado por meio de atividades intersetoriais preordenadas e que respeitem o objetivo central do sistema, qual seja, a eficiência do controle. Dessa forma, uma estrutura bem organizada e coerente possibilita o exercício efetivo dos objetivos de controle e a correção de eventuais irregularidades ou falhas, sendo, portanto, fundamental para o bom desenvolvimento das atividades de controle a ele inerentes (CASTRO, 2008).

Para tanto, o órgão central de controle interno, que é a estrutura de coordenação e supervisão do controle dentro da Administração Pública,



deve ser instituído por lei e integrar a estrutura administrativa da instituição à qual se vincula, constando do organograma como setor independente e sem subordinação hierárquica, a não ser ao administrador, não havendo qualquer relação de hierarquia e de subordinação a qualquer outro agente público ou político.

Castro (2008, p. 183) estabeleceu uma proposta de formatação útil para a organização do sistema de controle interno, baseado na estrutura objetiva, que entende como sendo

o conjunto de fatores organizacionais e físicos (materiais), os quais integram a formatação do sistema de controle interno e dele são parte indissociável, pois de nada adianta legislação de procedimento, sem uma estrutura lógica que a subsidie.

Nesse contexto, o referido autor enfatiza três importantes aspectos a se considerar na estruturação física do controle interno: a) a descentralização em núcleos de controle interno, b) a independência estrutural e c) a normatização dos procedimentos.

a) Descentralização em núcleos de controle interno

A complexidade das atividades, tendo em vista o grande número de processos e procedimen-

tos dentro do órgão, considerando todas as secretarias e todos os setores, faz com que o controle interno tenha um volume de trabalho considerável, sendo que, na maioria das vezes, esse órgão não possui estrutura física e pessoal suficiente para atender a tal demanda.

Nesse sentido, Castro (2008, p. 184) afirma que a descentralização do controle:

Serve como ordenadora do procedimento de controle, pois é por meio da descentralização que será possível o conhecimento completo dos procedimentos adotados por aquele órgão ou entidade. Posteriormente, com base nos dados levantados, será possível traçar metodologias de trabalho ou até mesmo um planejamento procedimental a longo prazo, com vistas à efetivação de determinada fiscalização.

Para o referido autor, a adoção de um único sistema de controle central não permitiria que fossem adotadas metodologias de execução diferenciadas para o controle de secretarias distintas, sobrecarregando, sobremaneira, as atividades do controlador e facultando o controle à burla ou falhas de todo gênero, decorrentes não da má-fé do servidor, mas da própria falibilidade humana, em razão da grande quantidade de processos a serem

controlados. Assim, necessário e oportuno seria que o sistema de controle interno fosse descentralizado em núcleos de controles específicos, que determinariam a realidade específica do controle de cada setor, estando, porém, vinculados a um órgão central que ditaria as regras gerais e políticas de controle da administração (CASTRO, 2008).

Cruz e Glock (2007, p. 46) defendem a criação de unidades setoriais de controle em cada secretaria municipal, nas quais seria designado um servidor para assumir a coordenação do controle interno em sua área de atuação, reportando-se tecnicamente ao órgão central de controle interno, ao qual competiria a coordenação e a supervisão das atividades de controle desenvolvidas nessas unidades setoriais.

b) Independência estrutural

Falar da independência dos sistemas de controle interno dos Poderes, conforme disposto no art. 74 da Constituição de 1988, é como discorrer sobre uma necessidade fundamental, porém distante no âmbito de nossa Administração Pública, onde os órgãos de controle ainda sofrem influência da cultura da organização. Entretanto, a noção de controladoria impõe, necessariamente, uma alteração de cultura e de pensamento, que faz com que os gestores entendam e aceitem o controle como colaborador de sua gestão e não como o órgão burocratizador da Administração Pública.

Para bem cumprir sua missão institucional, balizada nos termos referidos da Lei Maior, é essencial que o sistema seja contemplado com autonomia e independência apropriadas, para que sua ação se desenvolva de forma isenta e completa.

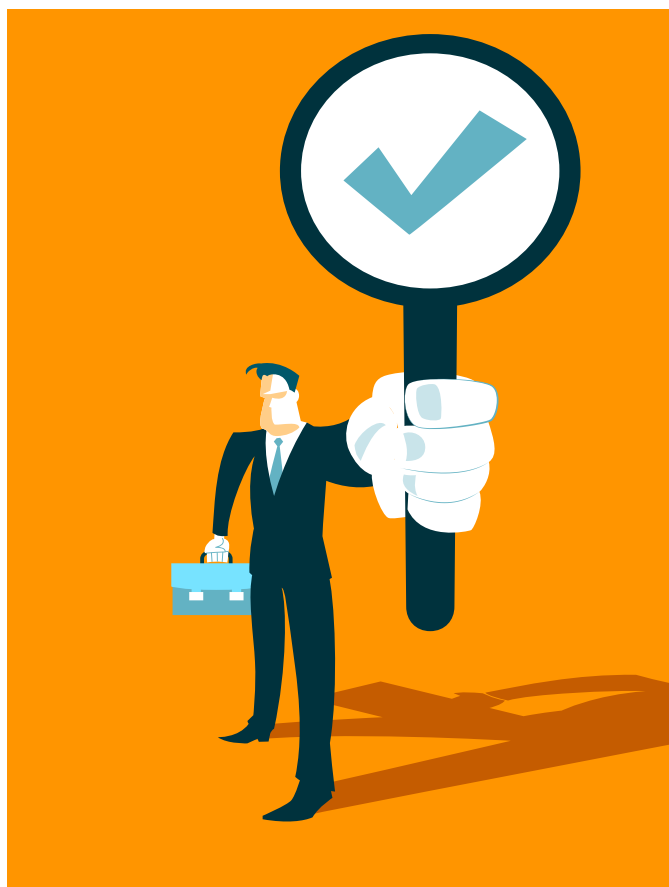
Assim, independência e autonomia são condições indispensáveis para o bom

desempenho de quem exerce atividade de controle. Entre o fiscal e a fiscalização deve haver absoluta separação, para que não restem influências que possam prejudicar a independência das atividades de quem fiscaliza.

Conforme bem se pronuncia Castro (2008, p. 187):

Não há controle sem independência. A atividade de controle está intimamente relacionada à fiscalização completa dos procedimentos administrativos de um ente, portanto, necessita de independência para o exercício de seu mister.

A independência, sobretudo, decorre da autonomia, da estabilidade do servidor e, também, da atitude dos integrantes do controle, que devem desempenhar sua missão em toda a sua plenitude, não se comportando como mero instrumento formal de fiscalização.



c) Normatização dos procedimentos

A normatização dos procedimentos do sistema de controle interno, através de manuais e instruções normativas, eleva, sobremaneira, a eficiência do controle sobre as diversas atividades da administração.

Castro (2008) enfatiza que a normatização destes sistemas deve ser vista sob dois aspectos: a normatização geral de controle e o tratamento normativo isonômico específico para cada órgão que o compõe.

Segundo o autor, a normatização geral disporá sobre a estruturação do sistema, “delineando os principais pontos de controle, as competências do órgão central de controle e as atribuições dos núcleos descentralizados de controle, com vistas à identidade do Controle Interno” (CASTRO, 2008, p. 188). Já a normatização específica considera a isonomia que deve ser observada no âmbito de cada órgão controlado, uma vez que os órgãos integrantes da Administração Pública são dotados de peculiaridades distintas e, dessa forma, não se imagina que uma normatização genérica de controle alcance todas as atribuições de determinado órgão. Assim, cada órgão controlado, ou seja, cada núcleo integrante do sistema de controle interno deve possuir uma normatização específica.

Nesse sentido, Cavalheiro e Flores (2007, p. 54) defendem a padronização dos mecanismos e da forma de atuação do controle interno, através da elaboração de manuais procedimentais, com o objetivo de facilitar a comunicação e padronizar os procedimentos, conforme sugerem:

A importância dos manuais é a unificação em um documento de muitas informações sobre a entidade, que podem ser fontes de fácil e constante

consulta, pois padroniza procedimentos e documentos, evitando discussões sobre versões de certos procedimentos e rotinas, e identificando as linhas de autoridade. Todo o trabalho sugerido de normatização, desde a missão, visão e valores da instituição, o organograma, a identificação dos processos, atividades e tarefas, o perfil dos cargos, as rotinas, as regras internas de comportamento e o código de ética da instituição, devem ser objetos de manualização, trabalho este que sugerimos seja feito pela Unidade de Controle. Pode ser elaborado um único manual com todos os itens anteriormente referidos ou, ainda, um manual para cada finalidade.

EFICIÊNCIA E RELEVÂNCIA NO EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES DO CONTROLE

Um sistema de controle interno, para ser eficiente, deve ser o mais abrangente possível, atingindo todos os setores ou serviços pertencentes à administração municipal.

Entretanto, estar presente em todos os setores de uma prefeitura nem sempre é possível, principalmente se considerarmos as limitações dos controles internos de municípios pequenos, que não dispõem de recursos materiais e humanos suficientes para este fim. Além disso, muitos controles internos vêm executando uma multiplicidade de funções que, em sua maioria, não são compatíveis com as atividades típicas de controle, o que acaba desviando o objetivo do controle e prejudicando, sobremaneira, a eficiência do sistema de controle interno.

Para Cavalheiro e Flores (2007, p. 31):

O funcionamento do sistema pressupõe a otimização de procedimentos,

técnicas e organização dos seus componentes de tal maneira que haja a racionalização dos recursos, desde a entrada, processamentos e saída dos serviços postos à disposição da sociedade. Essa otimização pode ser definida como eficiência (sentido restrito, não na concepção de princípio constitucional).

Estes autores acrescentam que “o desafio das organizações governamentais é, nesse sentido, de fazer mais com menos” e que “para isso, é preciso gerir (planejar, organizar, dirigir e controlar) o seu sistema de controle e de informações de maneira mais eficiente, mas também eficaz”. Assim, “um sistema de controle interno deve ser planejado para ser eficiente” (CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 32). Para Serge Alecian e Dominique Foucher (2001, *apud* CASTRO 2008, p. 204),

a eficiência pode ser entendida como uma “medida da amplitude dos meios disponibilizados para atingir um objetivo (= relação entre o resultado obtido e os meios disponibilizados para atingi-lo)”.

Entretanto, na busca pela definição jurídica do termo, José Afonso da Silva revela que a eficiência administrativa “consiste na organização racional dos meios e recursos humanos, materiais e institucionais para a prestação dos serviços públicos de qualidade em condições econômicas de igualdade dos consumidores” (SILVA, 1999, *apud* CASTRO 2008, p. 204).

Assim, podemos supor que, para ser eficiente, o controle interno precisa ser planejado e organizado, além de ser provido de recursos materiais e, principalmente, de recursos humanos, com uma equipe técnica capacitada e comprometida com as atividades de controle. É sabido, entretanto, que, na realidade, um



município pequeno não possui em sua estrutura administrativa os recursos necessários para que atue de forma eficiente, particularmente no que tange à equipe de trabalho, em termos quantitativos e qualitativos. Desse modo, é imprescindível que a administração, antes de institucionalizar o órgão central de controle interno, tenha visão ampla das atribuições, responsabilidades e área de atuação, assim como das características e extensão dos trabalhos a serem desenvolvidos nessa unidade, para que, assim, possa delinear e propor o perfil da equipe técnica.

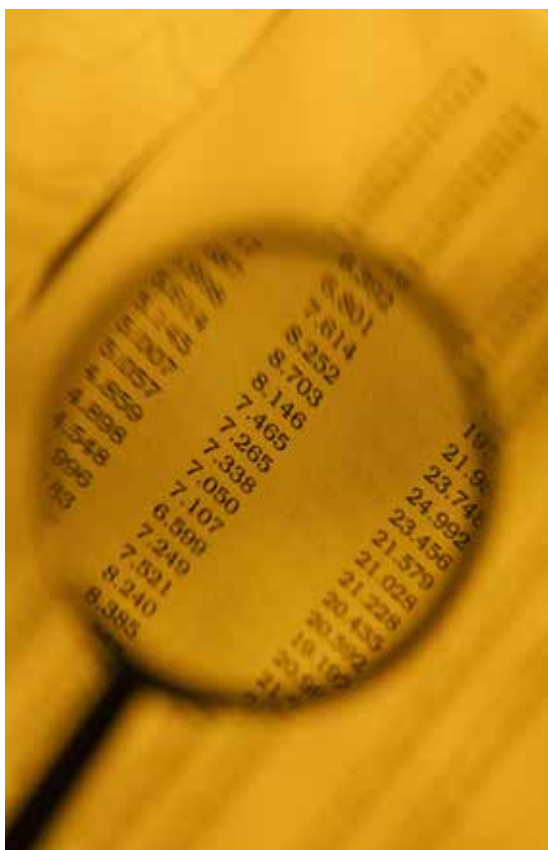
Outro fator importante a se considerar é o aspecto da relevância no desenvolvimento das atividades de controle, haja vista o volume considerável de trabalho e a falta de estrutura

adequada e pessoal capacitado e suficiente para exercê-las.

Nesse aspecto, considerando-se a estrutura física e humana disponível, Cruz e Glock (2007, p. 90) propõem que as atividades de controle sejam desenvolvidas de acordo com sua relevância, dando prioridade, de imediato, a alguns dos principais controles, tais como a verificação sistemática da observância aos limites constitucionais de aplicação em gastos nas áreas de educação e saúde, limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a execução orçamentária como um todo, o cumprimento das metas fiscais e/ou das prioridades e metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Ressaltam, todavia, que, para o desenvolvimento eficiente das atividades de auditoria interna, é necessário complementar o processo de composição e capacitação da equipe de trabalho, já que essas atividades demandam tempo e a preparação dos profissionais quanto a aspectos comportamentais, além de conhecimentos técnicos.

Entretanto, até que as atividades de auditoria interna possam ser desenvolvidas regularmente, propõe-se, alternativamente, a criação de unidades setoriais de controle em cada secretaria, sob a coordenação e supervisão do órgão central de controle, pois essas unidades setoriais, em última análise, são as que detêm o conhecimento sobre as atividades pelas quais respondem, podendo avaliar e identificar seus “pontos de controle”, ou seja, quais os aspectos dentro de suas rotinas internas se configuram como relevantes e necessitam de um controle mais efetivo, agilizando e otimizando, dessa forma, a atuação do órgão central de controle.



CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo abordar os desafios do controle interno na gestão pública de pequenos municípios, tendo em vista as dificuldades encontradas no cumprimento de suas atribuições, buscando analisar as limitações desses órgãos e como estas impactam o desempenho e a eficiência do controle na Administração Pública municipal. Com isso, possibilitou demonstrar a importância do controle interno para a execução das ações governamentais, sendo uma ferramenta fundamental para que a entidade alcance seus objetivos.

Os levantamentos realizados através desta pesquisa, com base em pressupostos e referenciais teóricos, nos permitiram fazer um apanhado geral em torno dos aspectos que aludem ao controle interno, conceitos, fundamentação, estruturação, desafios e perspectivas de eficiência na realização de suas atividades.

Pelo exposto, pôde-se concluir que as dificuldades encontradas no exercício do controle interno são muitas, o que acaba inibindo o cumprimento de suas atribuições constitucionais. Além disso, não basta ser amparado constitucionalmente, é necessário também que haja conscientização por parte dos gestores de que o controle interno não é um mero órgão burocratizador da Administração Pública, mas sim uma importante ferramenta de gestão que, se bem estruturada, oferece uma ótima oportunidade de dotá-la de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, o cumprimento às exigências legais, a proteção de seu patrimônio e a otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo ao seu administrador maior tranquilidade.

Contudo, em municípios pequenos, as limitações afetam muito mais o desempenho dos controles internos, principalmente pela falta de estrutura física e humana, quantitativa e qualitativamente. O que se percebe é que o controle, nessas condições, acaba sendo superficial, ou seja, criado unicamente para cumprir uma exigência constitucional. Sabe-se, entretanto, que mudanças nesse cenário ainda estão longe de acontecer e que cada município possui realidades distintas, motivo pelo qual não se pode generalizar o exposto neste trabalho.

No entanto, as sugestões e proposições aqui levantadas são válidas e traduzem uma perspectiva de eficiência no exercício do controle, cujo desafio é: fazer mais com menos.

REFERÊNCIAS

- BLUMEN, Abrão *et al.* **Guia municipal de Administração Pública.** Trabalho elaborado pela equipe de professores da Escola de Contas do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. São Paulo: NDJ, 2006.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 ago. 2013.
- 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. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 14 ago. 2013.
- _____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 14 ago. 2013.
- CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial.** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal.** 4. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2007.
- CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os Tribunais de Contas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública.** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- SILVA, Pedro Gomes da. **Controle interno na gestão pública municipal: modelo de um sistema de controle interno para municípios de pequeno porte do Estado da Bahia.** 2009. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)—Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.

