

FUNCIONALIDADE DO CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS: UM ESTUDO NAS PREFEITURAS DE UMA REGIÃO METROPOLITANA DO NORDESTE BRASILEIRO**FUNCTIONALITY OF INTERNAL CONTROL IN CITIES: A STUDY IN THE MUNICIPALITY OF A METROPOLITAN AREA OF BRAZIL NORTHEAST**

Marco Tullio de Castro Vasconcelos* E-mail: mtullio@proplan.ufpe.br
Francisco Jean Carlos de Souza Sampaio** E-mail: sampaiojean@yahoo.com.br
Antonio Firmino da Silva Neto*** E-mail: firmens.neto@gmail.com.br
Celma Duque**** E-mail: celmaduke@hotmail.com

*Universidade Federal de Pernambuco

**Universidade do Estado do Rio Grande do Norte

***Contador do Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional

****Universidade Federal de Goiás

Resumo: Este estudo analisa como vem sendo desenvolvido o Controle Interno nas prefeituras da região metropolitana de Natal no Rio Grande do Norte. O método utilizado foi o indutivo, considerando que se buscou analisar o Controle Interno desenvolvido pelas prefeituras de forma particular e se utilizou da pesquisa bibliográfica e de campo mediante a realização da entrevista e aplicação de questionário semi estruturado elaborado à luz da teoria e da legislação pertinente, para a coleta dos dados. A composição da amostra é não probabilística intencional, escolhida por critério de acessibilidade. Houve entrevista e aplicação do questionário com os responsáveis pelo setor de controladoria das prefeituras. Das metas estabelecidas pelas prefeituras, aproximadamente 37% das metas foram cumpridas com auxílio do controle interno. A gestão pública ainda não desmitificou o conceito que os controles internos são implantados apenas para cumprir exigências legais. A efetividade destes controles na região metropolitana de Natal não ficou evidente no trabalho.

Palavras Chave: Controle interno. Gestão Pública Municipal. Eficácia.

Abstract: This study examines how it has been developed the Internal Control in the prefectures of the metropolitan area of Natal in Rio Grande do Norte. The inductive method was used, considering that it aimed to analyze the Internal Control developed by municipalities in a particular way and has used the literature and through field interviews and the application of semi-structured questionnaire designed in the light of theory and relevant legislation for data collection. The composition of the sample is not probabilistic intentional, chosen by criterion of accessibility. There was an interview and questionnaire application with the sector responsible for controlling the local governments. The targets set by the municipalities, approximately 37% of the targets were fulfilled with the aid of internal control. The public administration does not demystify the concept that internal controls are in place just to meet legal requirements. The effectiveness of these controls in the metropolitan area of Natal was not evident in the work.

Keywords: Internal Control. Municipal Public Management. Effectiveness.

1 INTRODUÇÃO

A sociedade vivenciou nas últimas décadas, o agravamento da dívida pública.

A partir daí as pressões da sociedade e dos órgãos não governamentais, para que o planejamento, o controle e os resultados da eficiência operacional passassem a ser executados com mais frequência pelos gestores governamentais. Assim, a redução da despesa e gestão dos recursos levou o Governo a tomar medidas expressas para controle da eficiência e produtividade das empresas estatais, bem como para a recuperação da saúde das finanças públicas.

A legislação pertinente que diz respeito ao controle dos gastos governamentais, a Constituição Federal de 1988, trouxe em bojo aspectos quanto à forma de execução dos trabalhos de avaliação e julgamento das contas, bem como a estrutura organizacional dos órgãos com tais competências. Acerca do tema, a Lei nº 4.320 de 1964 assim definiu a abrangência do controle:

*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.*

Neste contexto, o artigo citado acima, preocupa-se com o controle orçamentário, deixando de lado o foco patrimonial, talvez esse seja a grande falha, o que ocasiona uma preocupação apenas quanto aos aspectos do controle orçamentários.

A Constituição Federal de 1988 previu a necessidade de mudanças de procedimentos, e focalizou aspecto gerencial e de resultados efetivos dos gastos. Nesse contexto, observa-se que a auditoria de desempenho vem para agregar valor e demonstrar por meio de novas técnicas o resultado das políticas públicas implementadas, responsabilizando o gestor em caso de improbidade e desmandos com o dinheiro público, não somente quanto ao valor financeiro, mas, também, no que diz respeito às escolhas realizadas em função da prioridade definida, comparando-se com a efetiva necessidade de sua realização.

Na administração pública brasileira, os sistemas de controle são mecanismos de natureza vitais ao desenvolvimento dos sistemas de gestão dos recursos públicos. Seus trabalhos requerem sintonia com a evolução dos tempos, que sujeita os próprios objetos de controle a mudanças sistêmicas relevantes, para sua

sobrevivência, e para a sobrevivência do sistema público a que servem.

Os sistemas de controles internos da administração pública brasileira, conforme Davis e Blaschek (2006) estão focados nos aspectos formais e legais e atuam a *posteriori* em atividades de correção. Diante do exposto, surge a indagação: **como vem sendo desenvolvido o Controle Interno nas prefeituras da região metropolitana de Natal no Rio Grande do Norte?** E com o intuito de responder a tal indagação surge a necessidade de identificar as metas do controle interno nas prefeituras e quais resultados foram atingidos para se realizar uma análise do Controle Interno desenvolvido nas prefeituras da região metropolitana de Natal.

O estudo se justifica pela importância do tema junto a administração pública e a sociedade. Visa contribuir para a divulgação dos sistemas de controle interno utilizados na região metropolitana de Natal, investigando as suas deficiências, identificando as causas e propondo sugestões consistentes com a realidade apresentada. Considerando que resultados medianos ou desastrosos na administração pública têm sempre como responsáveis as falhas do controle, de igual forma como o sucesso depende fundamentalmente da sua eficiência.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Controlar e o Controle Interno

O controle está diretamente ligado ao planejamento. A partir do controle é que o gestor público direciona seu planejamento, bem como verifica se alguns resultados estão sendo alcançados. Cruz e Glock (2003), afirmam que o ato de controlar está diretamente ligado ao ato de planejar e visa garantir que, através da aplicação dos recursos disponíveis, algum resultado seja obtido. Os autores ainda comparam o controle como o conjunto de procedimentos de controle praticado internamente em qualquer organização com aqueles que exercemos em nossa vida pessoal.

O conceito mais adequado sobre Controle Interno é aquele enunciado pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas.

Corroborando com este conceito de controle interno, também a Resolução CFC 820/97 em seu item 11.2.5.1:

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

O Controle Interno, embora possa ser organizado e definido de muitas outras maneiras, tem como pontos de referência as definições baseadas no seu papel na estrutura organizacional e no propósito pretendido.

2.2 A reforma do Estado

O Estado brasileiro, seguindo a linha de vários outros países, passou por um período de discussão sobre o seu papel e suas formas de atuação, motivada por razões econômicas - fundamentada nas transformações globais - por razões políticas - devido à emergência do conceito de cidadania e o surgimento de movimentos sociais exigindo o atendimento de reivindicações por melhores serviços - e também como resposta à crise do Estado que se tornou evidente na década de 80 (MARE, 1995; BRESSER PEREIRA, 1996).

Assim, a reforma focou uma visão mais gerencial, as novas formas de gestão governamental, que vinha sendo experimentadas por vários países. Destarte, o *resultado*, era o principal foco da modernização do setor público que trata da construção de um modelo pós-burocrático, que a partir daí flexibiliza o funcionamento interno do setor público; amplia o conceito de público, fazendo com que o Estado não seja o único provedor de serviços públicos; descentralizar serviços públicos básicos para a administração local e, acima de tudo, voltar a prestação dos serviços públicos para o atendimento das necessidades do cidadão, aumentando a participação da sociedade na avaliação das políticas públicas e, por conseguinte, a *accountability e a transparência*.

Para Castor *apud* Peixe (2005) o termo *accountability* pode ser entendido

como:

Responsabilidade ou (...) melhor ainda por imputabilidade (...) obrigação de que alguém responda pelo que faz (...) obrigação dos agentes do Estado em responder por suas decisões, ações e omissões, o que já é universalmente consagrado como norma nas sociedades mais desenvolvidas. (Castor, 2000 apud Peixe, 2005, p.148).

Neste contexto, o exercício da plena cidadania pode ser refletido em um novo conceito de Estado, em que os governos produzam resultados, sejam mais responsáveis e eficientes, ou seja, tudo em função de um bem comum, ou tudo em função do bem social.

2.3 Elementos essenciais do controle governamental

O controle é um dos princípios básicos da administração pública. A criação de novas técnicas administrativas, proporcionando a implantação de um maior e mais eficiente sistema de controle, surgiu com o desenvolvimento e o crescimento das entidades administrativas.

O objetivo do controle é a avaliação e a correção da operação da organização dentro da estrutura de padrões externos e internos. O controle bem-sucedido “elimina o caos e provê consistência a uma organização a fim de que as metas sejam atingidas” (Luthans *apud* Jund, 2006).

Segundo Nash e Roberts *apud* Jund (2006), partindo da abordagem sistêmica da organização, quatro elementos essenciais definem o controle:

- 1) a existência de um conjunto predeterminado de objetivos e metas que o sistema deve atingir;
- 2) existência de um sistema de mensuração ou sensor para determinar como está se desenvolvendo o sistema;
- 3) estabelecimento de uma forma de obter comparação significativa entre a saída do sistema com as metas e objetivos intentados; e
- 4) definição de uma maneira de ajustar o sistema, baseada no resultado desta comparação, de modo a corrigir o resultado (*output*), visando atingir as metas e objetivos.

Depreende-se daí que a função controle está associada ao plano de organização e todos os métodos e procedimentos que estão afetos, principalmente à

eficiência das operações e à observância das políticas administrativas de gestão, ou seja, o controle é a avaliação dos resultados obtidos na execução em relação ao que foi planejado, apurando-se os desvios e providenciando a sua correção.

O controle não pode ser dissociado do planejamento, que de certa forma, fixa padrões para aferição dos resultados reais. Se não há nenhum padrão, torna-se difícil, senão inviável, a avaliação do desempenho real. Por outro lado, de pouco ou nada adianta o estabelecimento de planos se a execução posterior não for confrontada com os mesmos.

A partir da comparação citada, é que se possibilitarão as correções na execução ou no próprio plano originariamente concebido, conforme se verifique que os desvios têm causas na execução ou no planejamento, reconhecendo-se o seu desacerto ou a própria mudança das premissas que levaram à adoção do plano.

2.4 Formas de controle governamental

Em virtude das normas do direito público, na Administração Pública, o controle se faz necessário, a fim de que se certifique de que todas as suas ações foram executadas com legitimidade, dentro das normas pertinentes a cada ato e em conformidade com o interesse coletivo. Diferentemente dos órgãos privados, onde o controle é exercido e imposto pela alta administração, no setor governamental a função controle é exercida em decorrência de imposições legais.

Gerigk (2007, p. 7) lembra que:

As administrações públicas necessitam de formas alternativas de controles, não apenas controles formais, que objetivam atender estritamente as determinações legais, mas também de controles gerenciais, que atendam as exigências legais e priorizem o atendimento dos resultados, detectando antecipadamente os problemas e corrigindo as possíveis distorções, fazendo com que a gestão pública cumpra seu papel de forma eficiente e eficaz.

Na Administração Pública, portanto, o controle é a faculdade e, em determinados casos, a competência legal de avaliação, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro. O art. 13 do Decreto-Lei no 200/67 fixou o controle como sendo um dos princípios fundamentais da Administração Federal, estabelecendo que o controle das

atividades da Administração Federal deve exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos. **Os tipos e formas de controle da atividade administrativa variam** conforme o poder, órgão ou autoridade que o exerce com o fundamento, o modo e o momento de sua efetivação. (Grifo dos autores)

Para Meireles (2010), as formas de controle na Administração Pública são:

Controle hierárquico aquele resultante do escalonamento vertical dos órgãos do Executivo, em que os inferiores estão subordinados aos superiores. Pressupõe as faculdades de supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e avocação das atividades controladas, bem como os meios corretivos dos agentes responsáveis;

Controle de legalidade objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem. Consideram-se normas legais desde as disposições constitucionais aplicáveis até as instruções normativas do órgão emissor do ato ou os editais compatíveis com as leis e regulamentos superiores;

Controle de mérito é todo aquele que visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado. A eficiência se comprova em função do desenvolvimento da atividade programada pela Administração e da produtividade de seus servidores; o resultado é aferido em função do produto final do programa de trabalho; a conveniência ou oportunidade é valorada internamente pela administração, e unicamente por ela, para a prática, abstenção, modificação ou revogação do ato de sua competência. A verificação da eficiência e do resultado é técnica, vinculada a critérios científicos, e o seu controle pode ser exercido por órgão especializado, enquanto o controle quanto à conveniência ou oportunidade é privativo das Chefias do Executivo; e

Controle legislativo é aquele exercido pelos órgãos legislativos ou por comissões parlamentares sobre determinados atos do Executivo na dupla linha da legalidade e da conveniência pública, isto o caracteriza como um controle eminentemente político, objetivando os interesses superiores do Estado e da comunidade.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, deu ênfase ao controle nas entidades governamentais nos arts.: 70 e 74, determinando-

lhes a sua organização, a fim de preservar os respectivos patrimônios. Assim, pode-se verificar que o controle será o contábil, o financeiro, o orçamentário, operacional e patrimonial, buscando principalmente a verificação de alguns princípios básicos tais como: a legalidade, legitimidade, economicidade da gestão pública. O controle da gestão dos recursos públicos será efetuado a qualquer pessoa física ou jurídica que se utilize de recursos públicos.

Além do seu próprio sistema de controle interno, os três Poderes manterão de forma integrada outro sistema de controle interno, o que resultará na existência de três níveis de controle: o externo, executado pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União; o interno de cada um dos Poderes e o interno-integrado, mantido em conjunto pelos três Poderes atualmente exercido pela *Controladoria Geral da União – CGU*.

O controle interno integrado é frisado no art. 74, e tem a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres; e apoiar o controle externo.

Muitas dúvidas surgiram com relação à linguagem adotada no *caput* do art.74 mencionado, principalmente no que se refere à expressão “(...) de forma integrada, sistema de controle interno (...)”, posto que, em realidade, a maioria das entidades governamentais não tem cumprido a determinação constitucional.

A respeito, observou a Price Waterhouse *Apud* Jund, 2008, p. 418 que “a obrigatoriedade de se manter um sistema de controle interno não é mais somente do Poder Executivo. A Constituição de 1988 a estende também aos Poderes Legislativo e Judiciário”, conforme o disposto no art. 74.

Esta constatação indica a necessidade urgente de mudanças nessa postura natural que reproduz permanentemente práticas passadas voltadas para a auto-suficiência do Estado, com controles estabelecidos exclusivamente para a satisfação do fechado círculo dos três Poderes, não levando em consideração o relevante papel do cidadão, na condição de destinatário dos serviços públicos que lhe devem ser ofertados em qualidade e quantidade adequadas às suas necessidades.

2.5 Classificação dos controles internos quanto ao momento de sua ocorrência

Considerando o momento em que ocorre o controle, Silva (1999) o classifica quanto à fiscalização dos atos praticados pela administração pública em a *priori*, concomitante ou a *posteriori*.

No controle a *priori*, também denominado preventivo ou prévio, as ações de controle e avaliação acontecem antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir o sucesso de atos indesejáveis como erros, desperdícios ou irregularidades. Este é o modo mais antigo de controle, contudo, emperra a máquina administrativa, pois, o ato tem sua eficácia suspensa até ser submetido à análise e aprovação formal do órgão de controle.

No controle concomitante, a verificação do ato é conjunto à ação do administrador. Tem a finalidade de detectar erros, desperdícios ou irregularidades, no momento em que eles ocorrem, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção. Dessa forma, ajusta-se o desempenho ainda em andamento, a fim de se conseguir o objetivo. Considerado o mais eficaz, uma das vantagens na sua utilização é o ato tido como irregular poder ser abortado durante a sua consecução, impedindo maiores prejuízos ao erário.

O controle a *posteriori*, também denominado subsequente ou corretivo, aprecia o ato após a sua consumação, não permite qualquer ação corretiva relativamente ao desempenho completado. É a forma mais comum de controle e menos eficaz, embora funcione como um mecanismo motivador, uma vez que uma variação desfavorável, informada por meio de relatórios gerenciais, leva o gestor a programar ações para corrigir o desempenho de sua área ou da organização, no futuro.

Neste mesmo contexto, Castro (2009, p. 72) afirma que os controles foram divididos no tempo em:

- prévio – é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato, tendo como objetivo final dar segurança a quem pratica o ato ou por ele se responsabiliza;
- concomitante – é aquele que acompanha a realização do ato, para verificar a regularidade de sua formação. É o controle feito no decorrer das ações

praticadas, tendo como objetivo final garantir a execução da ação;

- posterior – é o que se efetiva após a conclusão do ato praticado, visando corrigir os eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia, tendo como objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas, certificar a veracidade dos números e comprovar o cumprimento das normas.

Para Di Pietro (2004, p. 623) os exemplos de controle prévio (a priori) podem ser encontrados na própria Constituição Federal, quando sujeita determinados atos do Poder Executivo à autorização ou aprovação prévia do Congresso Nacional (CF. arts. 49, II, III, XV, XVI e XVII, e 52, III, IV e V). O Controle Concomitante corresponde àquele que acontece com o acompanhamento da execução orçamentária pelo sistema de auditoria. O Controle a Posteriori tem o objetivo de rever os atos praticados, para corrigi-los, desfazê-los ou apenas confirmá-los e abrange atos como os da aprovação, homologação, anulação, revogação ou convalidação.

2.6 Controladoria governamental

Segundo Peixe (2002) a “Controladoria **serve** como órgão de coordenação e controle de cúpula administrativa. É ela que **fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa**, visando sempre **mostrar** a essa cúpula os **pontos** de estrangulamento presentes e futuros que põem em **perigo ou reduzem a eficiência** administrativa”. (grifo dos autores)

A Controladoria tem a **função** de orientar a **gestão de recursos**, no atingimento de metas e objetivos, naturalmente este órgão será responsável pela coordenação da normatização, prestação de Contas e auditoria interna, de todos os setores da gestão no processo administrativo. (grifo dos autores)

O princípio básico de qualquer sistema de controle é a segregação das funções contábeis e de auditoria da função financeira, a não obediência a esse princípio pode ser visto claramente quando da criação da Secretaria do Tesouro Nacional – STN em 1986, pois o órgão central de controle era subordinado a STN, ou seja, o responsável pela gestão financeira era, também, responsável pela

auditoria e contabilidade.

2.6.1 Controle interno integrado e a controladoria governamental

O controle interno-integrado constitui, na visão de SILVA (2004), o controle do Estado como pessoa jurídica de direito público, ou seja, da entidade e o conjunto dos três Poderes, sendo responsável pela coordenação das atividades individuais de controle de cada um dos Poderes e atuando de modo independente para conferir pleno sentido a sua mais nobre função: a proteção permanente e contínua do patrimônio público.

Na implementação desse sistema é fundamental entender que a contabilidade e a auditoria devem estar vinculadas ao órgão central de controle, a Controladoria.

Para se implantar a Controladoria, segundo as normas constitucionais, devem-se levar em consideração as seguintes atribuições:

- A prestação de contas que o governo deve apresentar anualmente ao Poder Legislativo, por meio do TCU;
- Produzir avanços no uso dos sistemas tradicionais de controle um elenco de indicadores, econômicos e sociais que permitam a melhoria do processo decisório;
- Abandonar a preocupação com o montante gasto para preocupa-se com os resultados.

2.6.2 Aspectos para implantação da controladoria governamental

A implantação da controladoria governamental envolve três aspectos fundamentais para sua estruturação:

▪ **Aspecto Institucional**

Segundo Peixe (2002) a Controladoria Governamental, nesta visão, assume uma postura formal de atendimento aos preceitos legais, com fundamentos eminentemente jurídicos, com embasamento administrativo-contábil, de atendimento à base formal do funcionamento da gestão pública, no confronto de suas ações com os preceitos e as normas existentes.

Já de acordo com Silva (2004), o estudo do aspecto institucional irá mostrar que a democracia só se cristaliza quando as ações políticas têm duas dimensões:

1. a dimensão de governo, político, em que o governante eleito cumpre o programa submetido eleitoralmente à população;
2. a dimensão de Estado, com funções contínuas e permanentes, com fiscalização tributária, controle interno-integrado, dentre outras.

▪ **Aspecto operacional**

A Controladoria, sob o aspecto operacional, é responsável pelas demonstrações contábeis apresentadas ao final de cada período anual e ao término de gestão do Governo.

▪ **Aspecto gerencial**

Sob o aspecto gerencial a Controladoria tem autonomia para captar e desenvolver sistemas de informações gerenciais que facilitem o processo de tomada de decisões. Esse aspecto representa uma mudança nos métodos do Controle interno, eliminando o controle a posteriori e punitivo para uma abordagem preventiva e orientadora, mediante análise sistemática e permanente do cronograma dos programas de governo.

A controladoria governamental se apresenta como um importante instrumento de auxílio à gestão pública municipal, porque passa a auxiliar o município buscando atingir a eficiência, eficácia e economicidade de forma a assegurar a transparência dos atos praticados pelo administrador público.

3 METODOLOGIA

A escolha da amostra da pesquisa ocorreu de forma não probabilística, por critério de acessibilidade. Foi delimitada a região metropolitana de Natal no estado do Rio Grande do Norte da região nordeste do país, composta por dez municípios, cujas prefeituras foram identificadas por “A”, “B”, “C”, “D”, “E”, “F”, “G”, “H”, “I” e “J”.

Das dez prefeituras que compõem a amostra, conseguiu-se aplicar em seis, pois nas prefeituras “G”, “H” e “J” não se encontrou os funcionários responsáveis pelo setor durante duas visitas. Foi realizada uma terceira tentativa por e-mail sem obtenção de sucesso. O município “I”, mesmo considerando a disposição dos

funcionários da prefeitura em colaborar com a pesquisa, não possuía o setor de controladoria e não havia responsável pelos controles internos do local. Esta situação limitou a participação do município no desenvolvimento do estudo. Sendo assim, a amostra ficou restringida aos municípios restantes.

Foi elaborado, à luz da teoria e da legislação pertinente, questionário semi estruturado sobre os controles internos aplicados nas prefeituras. A coleta dos dados ocorreu por meio de entrevista e aplicação do questionário com os responsáveis pelo setor de controladoria das prefeituras, no período de fevereiro de 2010. Durante a entrevista foi identificado quais as metas do controle interno nas prefeituras e quais resultados foram atingidos. As dificuldades encontradas pelos responsáveis para se atingir as metas também foram registradas.

O método utilizado foi o indutivo, considerando que se buscou analisar o Controle Interno desenvolvido pelas prefeituras de forma particular e se utilizou da pesquisa bibliográfica e de campo mediante a aplicação de entrevista e questionários.

As demonstrações contábeis anuais, no momento de construção da pesquisa, estavam em fase de elaboração, o que significou uma limitação ao trabalho e não se pode contar com uma análise geral do ano em relação aos controles internos.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente foi traçado o perfil da formação dos responsáveis pelos controles internos nos municípios investigados. Há uma tendência na formação dos envolvidos nas ciências sociais aplicadas, tais como ciências contábeis e administração, como mostra o Quadro 1.

Quadro 1 - Formação profissional dos responsáveis pelo controle

Prefeituras Municipais	Graduação do responsável pelo Controle da Prefeitura
A	Gerência Empresarial e Pedagogia
B	Ciências Contábeis
C	Administração
D	Ciências Sociais
E	Ciências Contábeis e Ciências Econômicas
F	Direito

Fonte: dados da pesquisa

Todos os responsáveis pelo controle das prefeituras têm formação superior, havendo maior concentração em administração e ciências contábeis, que são áreas com formação voltadas ao gerenciamento e controle da gestão. A prefeitura “I” embora não tenha o setor referente ao Controle Interno, mas a Secretária de Administração/Finanças tem formação superior em Direito e pós-graduação em Administração Financeira. Entende-se que, para as atividades desenvolvidas no setor do controle interno, requerem-se conhecimento muito amplo sobre a gestão pública, a contabilidade pública e suas especificidades, sendo natural o resultado da pesquisa apresentar maior proporção, entre os entrevistados, de formação acadêmica em Ciências Contábeis e Administração, evidenciando a relação destas áreas ao Controle Interno.

Dos entrevistados, quatro entre os seis, já desempenharam funções no setor de controladoria antes de assumir a responsabilidade pelo setor de controle interno, tendo experiência no setor público. As prefeituras incentivam os controladores a participarem de eventos relacionados ao controle interno, controladoria, prestação de contas entre outros, com o custeio de tais eventos.

Na prefeitura “F” o setor está implantado há dois meses, na prefeitura “E” há um ano e nas prefeituras “A” e “C” há nove anos, as outras prefeituras variando entre esse período de um a nove anos. O motivo que justifica a implantação do setor de controle interno nas prefeituras é para atender exigências por força de lei. A prefeitura “I” se justifica por não ter implantado o setor por carência de profissionais qualificados para exercer a função.

Durante a implantação do setor de controle interno nas prefeituras, houve dificuldades tais como falta de profissional técnico da área de controladoria, falta de infraestrutura, rejeição por parte de alguns secretários envolvidos no processo, entre outros. A prefeitura de “D” obteve êxito desde a implantação, motivo justificado segundo o controlador, pelo apoio do prefeito e envolvimento e comprometimento dos responsáveis. Fatores relacionados à cultura organizacional da prefeitura, enquanto entidade tem reflexo no desenvolvimento da estrutura do setor.

Após a implantação de medidas de controle interno nas prefeituras, alguns resultados positivos foram evidenciados como mostra o Quadro 2.

Quadro 2 - Resultados positivos com a implantação de controles internos

Município	Resultado	Ocorrência do controle
A	Redução de falhas apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado; moralização dos atos da gestão.	<i>a priori</i> , concomitante e <i>a posteriori</i> .
B	Controle na execução orçamentária; acompanhamento das obediências da prefeitura às exigências legais.	<i>a priori</i> .
C	Economia de quatro milhões de reais em situações irregulares por identificá-las previamente; aplicação de forma regular dos recursos públicos.	<i>a priori</i> e <i>a posteriori</i> .
D	Contenção dos limites constitucionais	<i>a priori</i> .
E	Melhor controle dos processos; melhor funcionamento administrativo.	<i>a priori</i> , concomitante e <i>a posteriori</i> .
F	Não demonstrou resultados positivos, justificado segundo o responsável, por questões culturais e falta de pessoal qualificado.	<i>a posteriori</i> .

Fonte: dados da pesquisa

Dentro dos órgãos sejam privados ou público destaca-se a importância de trabalhar o controle dos atos e fatos *a priori*, concomitante e *a posteriori*. Pelo que se percebe no Quadro 2, as prefeituras das cidades “B” e “D” usam o controle *a priori* que age de forma preventiva nas ações da gestão pública. Ambas trabalham o controle no sentido de obedecer as exigências legais na execução orçamentária e na averiguação aos limites constitucionais com gasto de pessoal. No entanto, a literatura expressa a importância da utilização do controle concomitante e *a posteriori*, pois caso haja algum desvio sobre a execução das ações planejadas, pode-se detectá-las e tomar medidas de correção e buscar a eficácia na gestão dos recursos públicos.

No município “F” o controle ocorre apenas ao final das ações, o que justifica a ineficácia de seus resultados, uma vez que sem medidas de prevenção e contenção das ações sua eficácia fica comprometida. Julga-se que há medidas de controle pro forma, sem real efeito para a sociedade. A explicação citada pelo responsável do controle interno como sendo por questões culturais e pessoal não qualificado reflete o não surgimento de resultados.

A prefeitura do município “C” se utiliza de controles *a priori* e *a posteriori*, com suas medidas de controle interno obteve economia de recursos além de melhor aproveitamento do mesmo em favor à sociedade que teve a aplicação de forma regular dos recursos públicos. Tais medidas indicam a eficiência e eficácia da

utilização dos controles no órgão executivo.

Utilizando em conjunto o controle a priori, o concomitante e o a *posteriori*, as prefeituras dos municípios “A” e “E” conquistaram os melhores resultados em relação à definição das metas propostas. Com tais medidas, as ações e processos foram controlados, resultando em melhorias no processo administrativo. Com os controles internos ocorrendo em todas as fases do processo (antes, durante e após seu término) segundo um responsável pelo controle interno, houve a moralização dos atos da gestão, indicando que há transparência e efetividade na gestão.

As prefeituras destacaram como metas estabelecidas pelo controle interno das prefeituras algumas ações, entre as quais se destacam:

- Qualificação dos serviços;
- Ampliação e abrangência de atuação do controle na visão do controle social;
- Atendimento às exigências do TCE / RN;
- Liberação de processos para pagamento devidamente instruído (Formalidade Legal);
- Eficácia da despesa pública;
- Controle das Contas do Governo;
- Agilidade dos processos nos trâmites legais;
- Qualificação dos funcionários;
- Orientação à gestão sobre possíveis falhas de natureza técnica e respeito aos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Gestão dos contratos, convênios, orçamento, patrimônio das políticas públicas de modo geral;
- Racionalização dos serviços – Redução em 20%, a cada ano, dos processos trabalhados manualmente;
- Incentivo e monitoramento da Auditoria Interna;
- Acompanhamento da folha de pagamento;
- Acompanhamento da Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do município.

Das metas propostas, algumas obtiveram êxito quanto à sua realização, entre elas:

- Atendimento na liberação de processos respeitando as exigências legais;
- Melhora do fluxo de processo em tramitação;
- Atendimento às exigências estabelecidas pelo TCE/RN;
- Acompanhamento da Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do município;
- Redução em 16%, a cada ano, os processos trabalhados manualmente;
- Treinamento de 30% do quadro funcional.

Considerando que algumas metas foram citadas por mais de uma prefeitura, convergindo para a necessidade em atendimento à legislação, três prefeituras alcançaram 50% de suas metas como mostra o quadro 3.

Quadro 3 - Quantidade de metas estabelecidas e atingidas

Prefeituras	Metas Estabelecidas	Metas Atingidas
A	06	03
B	06	02
C	04	02
D	04	00
E	03	01
F	04	02

Fonte: dados da pesquisa

A prefeitura A obteve o maior número de metas atingidas, das seis estabelecidas atingiu três: atendimento na liberação de processos respeitando as exigências legais; atendimento às exigências do TCE/RN; e melhoramento no fluxo de processo em tramitação. No entanto, a prefeitura de F, no período de dois meses, por motivos de questão cultural e pessoal não qualificado, não atingiu nenhuma das quatro metas estabelecidas, motivo também que se justifica pelo controle a priori. De forma geral, 37% das metas estabelecidas foram atingidas, o que expressa um percentual não significativo diante da eficiência que se espera do controle interno.

No auxílio ao acompanhamento e execução dos controles internos, as prefeituras utilizam sistemas contábeis informatizados, entre eles o sistema contábil, orçamentário e financeiro da empresa Top Down pelas prefeituras A, B e E. A prefeitura C tem como ferramenta de auxílio à gestão a consultoria em gestão e informática da Gestec. Na prefeitura D o sistema utilizado é o SCP com consultoria patrimonial.

De forma sucinta o Quadro 4 apresenta os questionamentos aos

responsáveis pelo setor de controle interno das prefeituras em estudo.

Quadro 4 - Controle Interno

Com o Controle Interno da Prefeitura...	SIM	NÃO
Não há dificuldades para atender à legislação Orçamentária Pública Brasileira.	5	1
As informações disponibilizadas auxiliam o gestor público na tomada de decisão.	6	0
Atendem às necessidades da prefeitura auxiliando o profissional contábil na formação da informação contábil.	6	0
Há relatórios suficientes, relevantes, claros e fáceis de entender.	5	1
Há relatórios adequados e textos de forma organizada.	3	3
As informações dos relatórios são confiáveis.	6	0
A prefeitura obtém auxílio no controle da folha de pagamento.	5	1
Existe acompanhamento na arrecadação dos impostos.	3	3
O valor arrecadado de impostos aumentou.	5	1
Os recursos estão sendo geridos evitando-se desperdícios e erros.	5	1
Pode-se indicar onde está existindo folga financeira.	2	4
O Plano Plurianual (PPA) é elaborado de forma mais precisa.	6	0
A execução do PPA ocorreu de forma a seguir o que foi planejado.	4	1
A prefeitura teve resultados mais significativos e positivos na sua prestação de contas.	5	0
Ocorre um bom acompanhamento nos convênios firmados.	6	0
Os custos obtidos pela prefeitura são facilmente identificados e controlados.	4	2
As despesas da prefeitura diminuíram.	4	2
Ocorre acompanhamento dos contratos firmados pela prefeitura.	5	1

Fonte: dados da pesquisa

É consenso das prefeituras que as informações disponibilizadas pelo controle interno atendem as necessidades contábeis e esta, por sua, vez auxiliam os gestores quanto à tomada de decisão, uma vez que as informações dos relatórios representam confiabilidade e fidedignidade das ações desempenhadas.

Quanto aos desperdícios e erros na gestão dos recursos públicos, das seis prefeituras pesquisadas, cinco afirmaram que através da utilização dos controles internos, os recursos são geridos de forma consciente e eficaz. No entanto, quatro entre as seis prefeituras não consegue perceber nem indicar se existe folga financeira e onde existe tal folga, contradizendo a informação anterior. Como a adoção de controles evita desperdícios e não identifica folga financeiras, se um fator pressupõe outro? A indagação ficou sem resposta por parte dos responsáveis.

A elaboração do PPA ocorre de forma mais precisa conforme afirmação de todas as prefeituras. Mas um fator contrastante é a não identificação das folgas financeiras que compromete a precisão do planejamento e consequentemente a

execução das atividades. Quanto à execução do PPA e os resultados na prestação de contas, a prefeitura do município de Natal não soube responder devido sua avaliação anual não estar finalizada nem suas demonstrações, considerando que o responsável pelo cargo de controlador assumiu a menos de um ano.

Os custos são identificados e controlados por quatro das seis prefeituras, o que atende a Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece marcos e paradigmas para os gestores públicos, com o objetivo de assegurar a responsabilidade na gestão fiscal, através de ações planejadas e transparentes, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Convênios e contratos têm atenção especial em seus acompanhamentos pelas prefeituras, medidas adotadas que geram um reflexo positivo na diminuição das despesas públicas, ocorrida na maioria dos casos em estudo.

5 CONCLUSÃO

As metas do controle interno das prefeituras da região metropolitana de Natal abordam aspectos voltados ao controle social e eficiência da gestão pública, tendo o cumprimento das metas em 37% do total estabelecido, pois das 27 metas estabelecidas, dez foram atingidas. As prefeituras que obtiveram os melhores resultados, quanto ao cumprimento das metas, foram as que utilizaram mais de uma forma de controle quanto ao momento de sua ocorrência, sendo as prefeituras “A”, e “E” utilizando os controles *a priori*, concomitante e *a posteriori*, e a prefeitura “C” utilizando apenas os controles *a priori* e *a posteriori*.

Considerando a formação acadêmica dos responsáveis pela controladoria nas prefeituras, não foi encontrada correlação entre os melhores resultados de desempenho e a sua formação base, pois a prefeitura A tem sua responsável graduada em pedagogia, com pós-graduação em gerência empresarial, a prefeitura “C” tem seu responsável pela controladoria graduado em administração, e a prefeitura “E” a formação do *controller* é em ciências contábeis, com pós-graduação em economia. Há em comum entre duas das três prefeituras, com melhor desempenho, a formação com base nas ciências sociais aplicadas que são áreas afins sendo administração e contabilidade.

Este resultado, diante do expressivo valor dos controles internos para a gestão pública e para a sociedade, apresenta-se ainda pouco relevante dado suas dimensões. Os gestores precisam adaptar a cultura organizacional das prefeituras e seus subordinados ao modelo de gestão voltado não apenas para a eficácia, mas também para a eficiência. Desmitificando o conceito de implantação de controles interno apenas para cumprimento à legislação. Alguns conflitos de informações devem ser sanados a exemplo de uma prefeitura declarar que controla os custos e trabalha com foco ao melhor aproveitamento dos recursos públicos sem identificar se há folgas financeiras em determinados setores.

O controle interno nas prefeituras da região metropolitana do Rio Grande do Norte está ocorrendo, de forma geral, para atender a legalidade e não para contribuir com aspectos gerenciais, como por exemplo, o acompanhamento das políticas públicas. A efetividade do controle interno não ficou evidente na região em estudo.

Uma sugestão para futuras pesquisas é que se repita o estudo na mesma região, para realizar comparações com os resultados obtidos e verificar se houve melhora ou não nas atividades de execução de controle interno desenvolvidos na região metropolitana do Natal. Outra sugestão é a identificação das ações efetivas do controle interno na elaboração e execução do PPA, LOA e LDO, verificando a ação da controladoria nos municípios e seus reflexos junto à sociedade.

REFERÊNCIAS

BRESSER PEREIRA, L. C. **Da administração pública burocrática à gerencial**. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 47, n. 1, jan./abr. 1996.

_____. **A administração pública gerencial**: estratégia e estrutura para um novo Estado. Texto para discussão. Brasília. MARE/ENAP, 1996.

_____. A Reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. **Cadernos MARE da reforma do Estado**. Brasília, v. 1, 1997.

_____. Reflexões sobre a reforma gerencial brasileira de 1995. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 50, n. 4, 1999.

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

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. 2006.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DAVIS, Marcelo David. BLASCHEK, José Roberto de Souza. **Deficiências dos sistemas de controle internos governamentais atuais em função da evolução da economia**. Congresso USP, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GERIGK, Willson; TARIFA, Marcelo Resquestti; ALMEIDA, Lauro Brito; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Controladoria pública municipal na perspectiva dos profissionais do controle externo**. ABCustos Associação Brasileira de Custos. Vol. 2 nº 3 set/dez 2007.

IASC. International Accounting Standards Committee. London: Burgess Science Press, 1994.

JUND, Sérgio. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e questões: estilo ESAF, UnB e outras bancas examinadoras**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. Impetus.

_____. **AFO - administração financeira e orçamentária: teoria e 750 questões**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas: controladoria governamental: em busca do atendimento da lei de responsabilidade fiscal**. Curitiba, Juruá, 2002.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle e reforma administrativa no Brasil**. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 1999.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2004.



Artigo recebido em 12/06/2011 e aceito para publicação em 25/11/2011