

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS SERGIPE  
- FANESE**

**NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO - NPGE  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO-SENSU”  
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E  
CONTABILIDADE PÚBLICA**

**FREDERICO RESENDE DE OLIVEIRA**

**O CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS SERGIPANOS**

**Aracaju  
2010**

**FREDERICO RESENDE DE OLIVEIRA**

## **O CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS SERGIPANOS**

Artigo apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão da FANESE, como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.

Orientador: Mariana Dórea F. Pinto

Coordenador: Sérgio Luiz Elias de Araújo

**Aracaju**

**2010**

**FREDERICO RESENDE DE OLIVEIRA****O CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS SERGIPANOS**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão – NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.**

---

**Mariana Dórea Figueiredo Pinto**

---

**Sérgio Luiz Elias de Araújo**

---

  
**Frederico Resende de Oliveira****Aprovado com média: \_\_\_\_\_****Aracaju (SE), \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2010.**

## RESUMO

As reflexões deste artigo centram-se na análise da situação dos Sistemas de Controle Interno implantados nos municípios do interior do estado de Sergipe. Por meio de pesquisa realizada junto a integrantes dos departamentos/setores de controle interno desses municípios, foi constatado que, embora tais estruturas de controle tenham uma abrangência de 100% das municipalidades sergipanas, há uma série de deficiências e disfunções a serem, respectivamente, supridas e corrigidas para que eles se tornem efetivos elementos de transformação da gestão pública. Pela análise dos dados colhidos verificou-se a existência de falhas no dimensionamento das equipes de controle além de características desfavoráveis à sua atuação na forma de preenchimento dos seus cargos. Verificou-se também que há deficiências nos recursos materiais (instalações físicas, recursos de informática, assessoria, dentre outros) postos à disposição das equipes, além de se considerar insuficiente o acesso a treinamentos específicos da área. Por fim, detectaram-se disfunções importantes na forma de atuação das equipes, as quais, freqüentemente têm servido como revisoras da totalidade das tarefas desempenhadas por outros setores da Administração Pública municipal.

**Palavras-chave:** Sistemas de Controle Interno. Ferramentas de Gestão. Administração Pública Municipal.

## ABSTRACT

The reflections of this article are focused on the analysis of the situation of the implanted Internal Control Systems in the Sergipe's inland cities. By means of survey submitted to employees of the departments/sectors of these cities' internal control, it was evidenced that, although these structures of control covered 100% of the cities, they have a series of deficiencies and mistakes to be, respectively, supplied and corrected so that they become staff elements of the public administration changing. By analysis of the harvested data, it was verified the existence of imperfections in the sizing of the control teams plus not favorable characteristics to its performance in the form of fulfilling its positions. It was also verified that there are deficiencies in the material resources (physical installations, resources of computing, assessorship, amongst others) available for the teams, besides it was considered that area doesn't have enough access to specific training. Finally, important mistakes in the teams performance had been detected, which, frequently have served as revisory of the totality of the tasks played for other counties' Public Administration sectors.

**Key words:** Internal Control Systems. Management Tools. County Public Administration.

**LISTA DE TABELAS**

**TABELA 1** - Dados das Equipes de Controle Interno em Municípios Sergipanos ..... 20

## **LISTA DE GRÁFICOS**

<b>GRÁFICO 1 -</b> Tipo de Sede.....	28
<b>GRÁFICO 2 –</b> N° de Computadores .....	29
<b>GRÁFICO 3 –</b> Assinatura de Periódicos.....	29
<b>GRÁFICO 4 –</b> Consultoria Online.....	30
<b>GRÁFICO 5 –</b> Softwares Especializados.....	30
<b>GRÁFICO 6 –</b> N° de Treinamentos nos Últimos 12 Meses .....	31

## SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>4</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>5</b>
<b>LISTA DE TABELAS .....</b>	<b>6</b>
<b>LISTA DE GRÁFICOS .....</b>	<b>7</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2 ASPECTOS CONCEITUAIS DO CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>10</b>
<b>3 ASPECTOS NORMATIVOS E LEGAIS DO CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>16</b>
<b>4 CONTROLES INTERNOS MUNICIPAIS NO ESTADO DE SERGIPE.....</b>	<b>26</b>
<b>5 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>32</b>
<b>6 CONCLUSÕES .....</b>	<b>35</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>36</b>
<b>ANEXO A – QUESTIONÁRIO APLICADO NAS ENTREVISTAS COM MEMBROS DO CONTROLE INTERNO DOS MUNICÍPIOS.....</b>	<b>37</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A existência de controle interno na esfera pública passou a ser uma realidade no Brasil do final do século XX e início do século XXI. Matricialmente difundido, o instituto passou a povoar todos os poderes constituídos e todas as esferas da federação brasileira.

A obrigação de se instituir Sistemas de Controle Interno foi alçada ao topo do sistema legal brasileiro por meio de dispositivos contidos na Carta de 1988. A partir desse marco, o comando foi recorrentemente replicado nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais, além de ser tratado em diversos outros diplomas.

Mais que uma obrigação legal a ser cumprida pela Administração Pública, a implementação do Sistema de Controle Interno representa uma oportunidade ímpar para que se dê um salto de qualidade na gestão pública. Um sistema de controle plenamente operacional ajuda a garantir a sintonia entre os programas de governo (ou de Diretrizes Estratégicas gestadas no Legislativo, Judiciário e Ministério Público) e a atuação administrativa, minora a possibilidades de erros, dentre outros efeitos benéficos. Uma existência meramente formal, em oposição, mitiga os eventuais benefícios que decorreriam da sua atuação efetiva.

Por meio deste texto, procura-se avaliar as características dos sistemas de controle interno implantados nos municípios sergipanos. Inicialmente procura-se contextualizar o tema conceitualmente, explorando-se diversos aspectos a ele atinentes; em seguida são examinados os aspectos legais e normativos do controle interno, avaliando-se a dimensão jurídica dos modelos, atribuições e prazos de implantação dos sistemas de controle interno, dentre outros tópicos; ato contínuo, são apresentados e avaliados os resultados de pesquisa quantitativa e qualitativa realizada junto a membros dos departamentos/setores de controle interno de 37 municípios sergipanos.

Adotando-se uma postura crítica e reflexiva, procura-se exibir a realidade sergipana nessa seara, indicando suas qualidades, eventuais oportunidades de melhoria, fragilidades e até mesmo eventuais disfunções. Uma visão apropriada do citado quadro é o objetivo maior do texto, embora não seja esperado que se torne um tratado definitivo nem hegemônico do tema.

## 2 ASPECTOS CONCEITUAIS DO CONTROLE INTERNO

Uma compreensão extensiva dos Sistemas de Controle Interno não pode prescindir da discussão acerca de conceitos básicos que constituem o arcabouço teórico desta área do conhecimento humano. Com este norte, procura-se, a seguir, apresentar os aspectos conceituais de alguns dos tópicos que podem ser considerados como blocos fundamentais para a compreensão dos sistemas de controle interno.

Um modo lógico de iniciar a abordagem do tema é tocar no próprio conceito de controle. Em linhas gerais o ato controlar pode ser traduzido pelo cotejamento da atividade realizada, do resultado obtido, do produto confeccionado, ou, de um modo generalizado, de qualquer procedimento efetuado, com padrões previamente estabelecidos. De tal comparação deve resultar uma avaliação acerca da conformidade da ação realizada ou do surgimento de eventuais desvios em relação ao que é esperado. Ressalta-se também que, tão importante quanto a detecção dos desvios frente aos padrões estabelecidos são as análises das suas causas e consequentes ações corretivas.

Uma síntese bastante precisa está contida na definição de controle apresentada por Cruz e Glock (2007, p.20):

O controle caracteriza-se, portanto, 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 se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Etimologicamente, o vocábulo controle é proveniente do francês *CONTRÔLE*. Na França do século XVII, *ROLÉ* originariamente significava um registro de nomes, enquanto *CONTRE-ROLÉ* representava uma segunda lista de registros, a qual era cotejada com a primeira (CRUZ e GLOCK 2007, p.17).

A partir dos conceitos aqui apresentados, percebe-se imediata a conclusão que o controle pode ser empregado nas mais diversas áreas do conhecimento humano. No nível individual, por meio do controle do orçamento doméstico ou das finanças pessoais; no nível

profissional pode ser citada uma infinidade de processos de produção de bens ou de fornecimento de serviços, que, sem o devido controle, não seriam bem sucedidos; ações coletivas também são passíveis de controle e, não raro, podem ter debitado e ele seu sucesso.

Numa primeira tentativa de circunscrever um subconjunto deste vasto universo de atividades, sobre as quais se pode exercer controle, examinar-se-á, a seguir, o controle ligado à esfera pública. Nesta tarefa, considera-se oportuno examinar mais de perto o conceito de *accountability* e um esquema teórico para sistematizar sua classificação.

Trata-se de uma expressão cunhada em língua inglesa para a qual não é possível destinar uma única e taxativa tradução em português. Antes disso, produz melhor resultado interpretar *accountability* como a expressão da idéia de prestações de contas permanentes e transparentes, por parte do setor público, para a sociedade de uma maneira geral.

Dois autores argentinos, Guillermo O'Donnell e Enrique Peruzzotti, propuseram separadamente classificações para a *accountability*, as quais, tomadas em seu conjunto, constituem um esquema teórico que consegue capturar com muita propriedade as diversas formas que o conceito pode assumir.

Tomando-se inicialmente a *Accountability Vertical*, verifica-se, em síntese, que este conceito traduz a relação de punição/recompensa entre representantes e representados: os cidadãos, fazendo uso dos seus votos, podem promover punições ou premiações dos seus mandatários votando a seu favor ou contrariamente, aprovando seu desempenho ou rejeitando seus grupos políticos nos pleitos subseqüentes aos exercícios dos seus respectivos mandatos (O'Donnell, 1998, p.98).

A *Accountability Horizontal*, por seu turno, encerra em si a idéia do controle decorrente da ação da burocracia na regulação das ações do Estado por meio da supervisão das suas ações administrativas (O'Donnell, 1998, p.97).

Em paralelo ao esquema proposto por Guillermo O'Donnell aparece o conceito complementar de *Accountability Social*, o qual foi trabalhado por Enrique Peruzzotti (2005) com bastante propriedade. Este autor define *Accountability Social* como sendo:

[...] um conjunto diverso de iniciativas levadas a cabo por ONGs, movimentos sociais, por associações civis, ou pela mídia independente guiados por uma preocupação comum em melhorar a transparência e a accountability da ação governamental. Tal conjunto de atores e iniciativas inclui diferentes ações destinadas a supervisionar o comportamento de funcionários ou agências públicas, denunciar e expor os casos de violação da lei ou de corrupção por parte das autoridades, e exercer pressão sobre as

agências de controle correspondentes para que ativem os mecanismos de investigação e sanção que correspondam. Este conjunto heterogêneo de atores sociais desenvolve novos recursos que se somam ao repertório clássico de instrumentos eleitorais e legais de controle das ações de governo.

Outra forma de se examinar o controle é atentar para sua classificação como interno ou externo. Esta divisão é bastante simples, uma vez que é o âmbito em que está inserida a estrutura de controle que determina sua classificação. Desta forma, entende-se como controle interno aquele pertencente à organização, enquanto que o oposto é verdadeiro para o controle externo, seu contraponto.

Reduzindo-se um pouco mais o raio de circunscrição do recorte a ser estudado mais de perto neste texto, examinar-se-á, a seguir, o significado do controle interno para a área pública. Uma definição de grande valor didático de Controle Interno na seara pública repousa na Instrução Normativa n.º 16 de 20 de dezembro de 1991 da Secretaria do Tesouro Nacional (CRUZ e GLOCK 2007, p.22), embora tal diploma legal já se encontre revogado. Textualmente a IN STN n.º 16/91 estabelece que controle interno na esfera pública é:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo poder público.

O Controle Interno revela ser, portanto, uma importantíssima ferramenta auxiliar da gestão pública, tendo em vista que, além de salvaguardar os bens e recursos públicos, também tem a função de promover e avaliar a eficiência operacional do setor, além de garantir que sejam cumpridas as determinações legais e regulamentares.

Neste ponto, é importante chamar a atenção para o total entrelaçamento dos conceitos do Controle Interno do Setor Público com a definição de *Accountability Horizontal*. É notável a imensa área de interseção entre os dois conceitos, os quais se sobrepõem de tal forma que torna as duas abordagens totalmente complementares, pois ambos contemplam a ação da burocracia estatal ao controlar o setor público em suas tarefas.

A próxima redução nas fronteiras do objeto de estudo deste texto diz respeito à esfera federativa a ser examinada. Focalizar-se-á o controle interno pertinente à área pública da esfera municipal ao se tratar dos próximos conceitos.

É óbvia a noção de que todas as atividades inerentes à administração municipal devem ser controladas. Deste modo, desde as decisões políticas tomadas em sede da alta administração municipal, passando pela esfera tática até o nível operacional do município precisam ter seu desempenho avaliado por meio do cotejamento com padrões previamente estabelecidos. Aspectos orçamentários, financeiros, atendimento às diversas legislações vigentes, certames licitatórios deflagrados, compras efetivadas, enfim, todos os atos administrativos municipais são passíveis de controle e devem ser objeto das ações do controle interno.

Isto posto, percebe-se como consequência direta que todos os setores da administração municipal oferecem aspectos a serem controlados para garantir um bom grau de cumprimento dos seus objetivos e metas. Desta forma, desde o gabinete do Prefeito, passando pelas diversas pastas em que estiver subdividida a gestão municipal, até departamentos de cunho multidisciplinar devem ser objeto de controle.

A este conjunto de atividades de controle que atinge todos os órgãos, atividades e agentes da esfera municipal dá-se a denominação de Sistema de Controle Interno.

Nas palavras de Cavalheiro e Flores (2007, p.28), um sistema é “[...] um conjunto composto por partes individuais, que têm uma missão em comum, em que cada parte é peça fundamental para o todo.”

De maneira complementar os mesmos autores definem o sistema de controle interno como sendo o:

[...] mecanismo de autocontrole da própria Administração, exercido pelas pessoas e Unidades Administrativas e coordenado por um órgão central, organizado, e em parâmetros gerais, por lei local. Consiste a atuação do sistema de controle, em sua essência, na fiscalização que realizam mutuamente as unidades administrativas, cujas funções se encontram organizadas de tal forma que um processo, decisão ou tarefa não possa ser tomado por um setor sem que outro o acompanhe e/ou revise, desde que sem entraves ao processo.

A definição supracitada é muito oportuna, pois toca num ponto bastante controverso acerca do sistema de controle interno municipal, qual seja a fulanização do controle interno, por meio da qual se esquece que as atividades a ele inerentes devem permear toda a Administração Pública, não sendo atribuições de uma única pessoa ou departamento.

Do exposto até o momento, verifica-se que o exercício do controle interno não é tarefa de uma única pessoa, ou mesmo de uma única secretaria ou departamento. Antes disso, os

trabalhos a ele referentes devem ser desempenhados pela administração pública como um todo. Neste ponto é importante ressaltar, entretanto, que é necessário que exista nos municípios um órgão central de coordenação do controle interno. Este órgão pode variar em tamanho e complexidade, indo desde um simples cargo na estrutura organizacional da municipalidade, até uma unidade administrativa (departamento, seção, divisão, etc.) formalmente organizada e composta por diversos servidores.

Surge aqui um aspecto extremamente importante a ser pontuado: num município não há um responsável pelo Controle Interno Municipal, posto que se trata de tarefa a todos os servidores imputada, porém deve haver um responsável pelo órgão central de coordenação do sistema de controle interno municipal.

Na maioria dos municípios, notadamente naqueles de menor porte, não há órgãos setoriais de controle interno formalmente instituídos, porém, como se trata de uma tarefa que permeia todos os setores da administração municipal, o que existe nestes casos são órgãos setoriais virtuais de controle interno. Não há, contudo, óbices à formalização de órgãos setoriais de controle interno nos municípios brasileiros (CRUZ e GLOCK, 2007, p.26).

A verificação da qualidade do sistema de controle interno de um determinado município também se constitui um tema que gera certa controvérsia, pois é comum o entendimento que se trata de tarefa afeta ao departamento contábil da administração municipal. Ocorre que o aspecto contábil é apenas uma das características contempladas por um sistema de controle interno municipal que seja verdadeiramente funcional. Assim, não é adequado que a aferição do controle interno fique a cargo de um único departamento. Isto estreita a abordagem e produz resultados míopes do funcionamento do sistema de controle interno no município.

Para avaliações consistentes do sistema de controle é necessária a utilização de procedimento específico. Asseveram Cruz e Glock (2007, p.27) que:

A verificação da qualidade do sistema de controle interno como um todo, ou seja, a aferição, através de uma revisão e avaliação regular e independente de como funcionam os procedimentos de controle existentes nas atividades contábeis, financeiras, administrativas, operacionais e técnicas, em todas as áreas da organização, é executada através da atividade de auditoria que, por ser exercida internamente à organização é denominada de auditoria interna. Essa verificação pode ser desenvolvida sob os enfoques contábil, operacional ou de gestão, destacando-se, ainda, o segmento cada vez mais importante de auditoria em informática. Trata-se de um trabalho com predominância preventiva, cujo principal resultado é o fortalecimento do controle interno. Assim, essa tarefa integra o controle interno, sendo este um

dos principais elementos, medindo e avaliando a efetividade dos demais controles como um serviço à Administração. Dessa forma, deve ser executada pelos técnicos da unidade central do sistema de controle interno.

Ante todo o exposto neste tópico, torna-se natural a conclusão que é extremamente benéfico à Administração municipal, a estruturação e operacionalização dos seus respectivos sistemas de controle interno. Podem ser elencados inúmeros benefícios decorrentes da sua adoção (CAVALHEIRO e FLORES, 2007, p.32): desde a salvaguarda dos ativos da municipalidade, passando pela manutenção da confiabilidade dos registros contábeis, pelo alcance da eficiência e da eficácia desejadas pela Administração, abrangendo a garantia de aderência às políticas públicas traçadas, até mesmo a certeza cumprimento das leis e regulamentações são efeitos possíveis de serem obtidos por meio de um sistema de controle interno bem azeitado.

Por fim, registra-se que o contorno final do recorte atinente a este texto reside nos sistemas de controle interno em uso pelos municípios sergipanos, exclusive a capital – Aracaju - tratados a seguir, em tópico específico do texto.

### 3 ASPECTOS NORMATIVOS E LEGAIS DO CONTROLE INTERNO

No que diz respeito aos aspectos normativos e legais do controle interno, é mandatório que as considerações acerca do tema tenham início no nível constitucional. É bastante eloquente o fato de a “Carta Cidadã” de 1988 ter conferido status constitucional ao controle interno, mencionando-o em diversos dos seus artigos. Como está presente na norma matriz do sistema legal brasileiro, o tema impregna uma série de diplomas legais infraconstitucionais a ele afetas.

A menção mais explícita ao controle interno é encontrada no artigo 70 da carta magna, a seguir transscrito:

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.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. [grifo nosso]

Trata-se do marco inicial de estruturação dos sistemas de controle interno dos poderes constituídos, por meio de definição geral dos objetos de sua verificação e do universo que contém sua atuação.

No artigo 74 da Constituição de 1988, encontram-se comandos mais específicos acerca da estruturação e funcionamento dos sistemas de controle interno, a saber:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

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

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

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

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Sobre este tópico da Constituição devem ser traçadas três considerações bastante relevantes:

- a) O *caput* do artigo, ao instar o administrador público a manter sistemas de controle interno nos três poderes constituídos na verdade o faz para que sejam institucionalizados tais sistemas em todas as esferas federativas;
- b) A noção de orçamento-programa encontra-se fortemente vinculada ao controle interno, no inciso I. Elege-se, neste ponto, como tarefa fundamental do controle interno, auxiliar a Administração para que seus atos guardem coerência com os programas de governo e, assim, o controle interno torne-se uma valiosa ferramenta na condução e operacionalização das políticas públicas previamente traçadas;
- c) O inciso II é extremamente feliz ao deslocar o eixo de atuação e ampliar a abrangência do controle interno, elegendo a eficácia e a eficiência como objetos de sua verificação e avaliação. Eleva-se, assim, a feição material sem que sejam olvidados os aspectos formais da atuação do controle. A partir deste inciso, torna-se clara a percepção que também o *caput* do artigo 37 da carta brasileira, ainda que de modo transverso, guarda com ele uma estreita relação de pertinência. O mencionado artigo lista os princípios cuja observância pela Administração Pública tem caráter obrigatório e que, por isso, devem ser verificados sistematicamente pelo controle interno:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

Por fim, é digno de nota que o texto constitucional também dedicou especial atenção aos controles internos dos municípios, os quais foram contemplados em seu artigo 31, listado a seguir:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º - O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei. § 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Com relação à legislação infraconstitucional, esta também trata, em diplomas de variadas espécies, do tema dos controles internos.

A Lei 4.320/64, que é considerada um marco do direito financeiro brasileiro, estabelece o norte legal das finanças públicas no Brasil e é fortemente centrada em questões orçamentárias, as quais correspondem ao tema central de oito dos seus onze títulos. Além dos assuntos ligados à orçamentação pública, a Lei 4320/64 também exerce um papel importante no que diz respeito à orientação da atuação do controle interno na esfera pública.

## TÍTULO VIII Do Controle da Execução Orçamentária CAPÍTULO I

### Disposições Gerais

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.

### CAPÍTULO II

#### Do Controle Interno

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

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

A partir do texto transcrito, percebe-se claramente o foco orçamentário da Lei. O capítulo referente ao controle interno encontrar-se imiscuído no título referente ao controle da execução orçamentária é uma ilustração bastante representativa deste fato. A partir daí, então, verifica-se que os comandos para a atuação do controle interno contidos na Lei 4.320 têm este viés orçamentário: os artigos 76 a 78 dão conta de aspectos mais formais do controle orçamentário, enquanto que o artigo 79 faz referência ao inciso III do artigo 75, para indicar que a fiscalização também deve se preocupar em verificar se a execução orçamentária guarda relação de pertinência com a execução dos programas de governo previamente definidos, contemplando, desta forma, também aspectos materiais da execução orçamentária.

A Lei Complementar 101/2000, que possui o epíteto de Lei de Responsabilidade Fiscal, também pode ser considerada um marco na normatização das finanças públicas brasileiras.

Criada para garantir a transparência e modernizar a gestão pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu um novo rol de atribuições para os controles internos dos poderes constituídos, conforme descrito a seguir.

#### Seção VI

##### Da Fiscalização da Gestão Fiscal

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

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;  
II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;  
V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

§ 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.

Da análise da relação de atribuições acima descrita, resulta a conclusão que o relevo do controle interno aumentou sobremaneira após a edição deste normativo. Embora já fosse razoável esperar que um eficiente controle interno se encarregasse dos aspectos tão materialmente relevantes como os elencados pela Lei de responsabilidade Fiscal, é notório que o fato de estarem consignados num diploma legal tem o condão de lhes aumentar o peso. A Lei Complementar 101/2000, foi, portanto, extremamente benéfica para os controles internos, uma vez que garantiu-lhes forte respaldo legal.

Outro aspecto digno de nota, referente à Lei de Responsabilidade Fiscal, é que, como responsável solidário, o servidor encarregado da unidade de coordenação de controle interno deve assinar o Relatório de Gestão Fiscal, que é uma das peças por ela exigidas. Tal relatório deverá conter informações acerca de pessoal, endividamento, restos a pagar, dentre outros dados (CRUZ e GLOCK, 2007, p.28).

Abrindo um pouco mais o leque das normas que tratam do controle interno, devem ser comentadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público de lavra do Conselho Federal de Contabilidade. De maneira específica, a NBC T 16.8, aprovada pela resolução n.º 1.135/08 do CFC, trata do Controle Interno. Esta norma teve utilização facultativa até 2009 passando a ser obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2010. São pontos de destaque da NBC T 16.8 os itens 2 e 3, que dizem respeito à abrangência de atuação e dos procedimentos que o controle interno deve levar a efeito por meio da sua atuação junto ao setor público.

2. Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

(a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;

- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
  - (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
  - (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
  - (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
  - (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
3. O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:
- (a) a preservação do patrimônio público;
  - (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
  - (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

A NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis também podem ser citadas como uma fonte subsidiária de regulação do controle interno. Apesar de não ser um conjunto de instruções destinadas ao setor público, a NBC T 11 contém em seu corpo uma série de definições que aproveitam ao controle interno, notadamente em sua tarefa de efetivar auditorias internas. Deste modo, instruções acerca de papéis de trabalho, riscos de auditoria, supervisão e controle de qualidade, dentre outras, são definições que se enquadram neste grupo.

A Constituição Estadual de Sergipe, por seu turno trata do Controle Interno em seus artigos 67 e 72, conforme transcrição a seguir:

Art. 67. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e de todas as entidades da Administração direta e indireta quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade, assim como a aplicação das subvenções e renúncias de receitas serão exercidas pela Assembléia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária, no prazo máximo de cento e vinte dias, contados a partir do encerramento do exercício financeiro.

Art. 72. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos planos e programas de governo e dos orçamentos do Estado;

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 estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, e dos direitos e obrigações do Estado;

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

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno darão ciência ao chefe do Poder a que estiverem subordinados, e este ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária, de qualquer irregularidade ou ilegalidade de que tiverem conhecimento.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para apresentar denúncias ao Tribunal de Contas sem a necessidade de lei regulamentadora.

A inspiração destes dois artigos reside na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Trata-se claramente da regulação no plano estadual da matéria tratada nos artigos 70 e 74 da carta brasileira, respectivamente. São pertinentes a eles, com as devidas adaptações exigidas pela mudança de esfera federativa, todos os comentários anteriormente traçados, tendo em vista o alto grau de similaridade entre os textos.

Ainda no âmbito do estado de Sergipe há comandos referentes à implantação do controle interno contidos na Lei Orgânica do seu Tribunal de Contas. Este normativo trata do controle interno em seus artigos 67, 68 e 69, conforme transcrição a seguir:

#### TÍTULO VI DO CONTROLE INTERNO CAPÍTULO ÚNICO

Art. 67. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado e dos Municípios;

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 pública estadual e municipal, 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 do Estado e dos Municípios;

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

Art. 68. No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas, programação trimestral de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios;

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer previstos no art. 31, III, desta lei.

III - determinar à autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de quaisquer das ocorrências referidas no art. 30, “caput”, desta lei.

Art. 69. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência imediata ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 1º Na comunicação ao Tribunal, o dirigente do órgão de controle interno indicará as providências adotadas para:

I - corrigir a ilegalidade ou a irregularidade apurada;

II - ressarcir o eventual dano causado ao Erário;

III - evitar ocorrências semelhantes.

§ 2º Verificada em inspeção, auditoria, ou em julgamento, irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a omissão, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie, nesta lei.

Tais artigos, de uma forma geral, repetem a legislação anteriormente elencada neste texto e aprofundam-se um pouco mais nos aspectos que dizem respeito mais de perto à atuação conjunta do TCE de Sergipe e dos controles internos dos entes federativos sob sua jurisdição.

Em consonância com recorte escolhido para o este texto, examinar-se-á, em seguida, a Resolução n.º 206, de 1º de novembro de 2001, exarada pelo Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, a qual dispõe sobre a implantação do Sistema de Controle Interno no âmbito dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário no âmbito do estado de Sergipe.

Inicialmente cumpre destacar que a resolução em tela estabeleceu como prazo limite para os Poderes do Estado e dos Municípios criarem os seus respectivos sistemas de Controle Interno, o dia 31 de dezembro de 2001. Em seguida é possível dividir a resolução em quatro grandes blocos, a saber:

a) Finalidades dos sistemas de Controle Interno:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução

dos planos e programas de governo e dos orçamentos do Estado e dos Municípios;

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 pública estadual e municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, e dos direitos e haveres do Estado e dos Municípios;

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

b) Atividades de apoio ao controle externo:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas, programação trimestral de auditoria contábil, financeira,

orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios;

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer previstos no art. 31, III, da Lei Complementar Estadual nº 04/90;

III - determinar à autoridade administrativa competente que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de quaisquer das ocorrências referidas no art. 30, “caput”, da lei a que se refere o item anterior.

c) Atribuições inerentes ao acompanhamento das determinações contidas na Lei de responsabilidade fiscal:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos “limites”;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da lei complementar federal citada;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

d) Responsabilidades de comunicação acerca de irregularidades ao Tribunal de Contas, por parte do controle interno:

Art. 4º Os responsáveis pelo Controle Interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência imediata ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 1º Na comunicação ao Tribunal de Contas, o dirigente do órgão de controle interno indicará as providências adotadas para:

I - corrigir a ilegalidade ou a irregularidade apurada;

II - ressarcir o eventual dano causado ao erário;

III - evitar ocorrências semelhantes.

§ 2º Verificadas em inspeção, auditoria, ou em julgamento, irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a omissão, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie, na Lei Complementar nº 04/90.

Percebe-se, portanto, que na verdade trata-se de um roteiro mínimo para a atuação dos sistemas de controle interno no âmbito do estado de Sergipe. Por outro lado, a resolução também representa o conjunto de atribuições do controle interno cujo exercício constitui a expectativa do Tribunal de Contas do Estado para eles.

Por fim, embora detentor de um poder coercitivo notadamente inferior aos normativos até aqui tratados, considera-se digno menção o Manual de Controle Interno dos países de língua portuguesa. Trata-se de documento extremamente recente, tendo vista que foi aprovado por representantes dos Organismos Estratégicos de Controle Interno da Comunidade de Países de Língua Portuguesa (OECI/CPLP), no último dia 8 de dezembro de 2009, em Brasília (DF). O Manual, resultante da atuação de um grupo técnico, formado por representantes de Angola, Brasil, Cabo Verde e Portugal, tem por finalidade reunir um conjunto de princípios e práticas orientadoras da atuação dos Organismos de Controle Interno, a serem adotados de forma conjunta pelos países da CPLP, e sua aprovação se fez por meio da assinatura do Memorando de Brasília, durante a II Conferência dos Organismos Estratégicos de Controle Interno da Comunidade de Países de Língua Portuguesa, realizada em dezembro de 2009.

#### **4 CONTROLES INTERNOS MUNICIPAIS NO ESTADO DE SERGIPE**

Embora seja o menor estado da federação brasileira em extensão territorial, Sergipe não o é, no que diz respeito ao número de municípios em que está dividido. Na verdade, são 75 os municípios sergipanos, e todos eles atendem à Resolução n.º 206, de 1º de novembro de 2001, do Tribunal de Contas do Estado de Sergipe, tendo formalmente instituído os seus respectivos sistemas de controle interno.

Para a avaliação dos sistemas de controle interno implantados nos municípios sergipanos, foram tomados dados de 37 deles, o que corresponde a 49,33% do total. As informações foram colhidas, por meio de entrevistas, diretamente dos servidores integrantes dos departamentos/setores de controle interno dos municípios sergipanos, por ocasião da 1ª Semana de Debates Sociais, mais especificamente da ação de fortalecimento dos Controles Internos, realizada pela Controladoria-Geral da União (Regional Sergipe), em Aracaju, nos dias 30 e 31/05/2009.

A amostra empregada conseguiu abranger municípios de todas as regiões do estado, além de contemplar as diversas faixas de população e extensão territorial das cidades do interior sergipano. Cumpre destacar que a capital do estado, Aracaju, foi propositalmente excluída da verificação levada a efeito, tendo em vista as suas características extremamente peculiares. Trata-se de um sistema de controle interno que destoa fortemente daqueles criados nos municípios do interior, notadamente no que diz respeito ao seu porte. Seus recursos materiais e humanos lhe conferem uma dimensão que difere totalmente das demais localidades. Além disso, a maior possibilidade de acessos a recursos materiais e a treinamentos especializados torna inadequada sua inserção num conjunto contendo os demais municípios, dado o alto grau de heterogeneidade que tal junção geraria.

As entrevistas foram conduzidas com os conjuntos de servidores dos setores de controle interno dos diversos municípios, porém foi gerado apenas um questionário para cada um deles. O roteiro das entrevistas está contido no Anexo deste trabalho.

Os municípios sergipanos integrantes da amostra verificada são a seguir listados:

**TABELA 1 – Dados das Equipes de Controle Interno em Municípios Sergipanos**

N.º	Município	Número de Servidores			% de Servidores		(continua) Tempo Médio no CI (meses)
		Efetivos	Comissionados	Total	Efetivos	Comissionados	
1	Aquidabã	0	1	1	0,00	100,00	5
2	Boquim	1	3	4	25,00	75,00	14
3	Canhoba	0	1	1	0,00	100,00	5
	Canindé do São						
4	Francisco	2	4	6	33,33	66,67	58
5	Divina Pastora	0	3	3	0,00	100,00	5
6	Gararu	0	1	1	0,00	100,00	5
7	General Maynard	0	1	1	0,00	100,00	5
8	Graccho Cardoso	0	1	1	0,00	100,00	18
9	Ilha das Flores	1	2	3	33,33	66,67	28
10	Laranjeiras	4	3	7	57,14	42,86	16
11	Macambira	0	1	1	0,00	100,00	5
12	Itabaiana	0	2	2	0,00	100,00	5
13	Itabaianinha	1	1	2	50,00	50,00	5
14	Itaporanga D'ajuda	1	1	2	50,00	50,00	5
15	Japaratuba	1	1	2	50,00	50,00	50
16	Japoatã	0	2	2	0,00	100,00	5
17	Lagarto	0	4	4	0,00	100,00	12
	Nossa Senhora						
18	Aparecida	1	1	2	50,00	50,00	27
	Nossa Senhora da						
19	Glória	1	0	1	100,00	0,00	84
	Nossa Senhora do						
20	Socorro	3	1	4	75,00	25,00	4
21	Pacatuba	0	1	1	0,00	100,00	5
22	Pedrinhas	0	2	2	0,00	100,00	5
23	Pirambu	0	2	2	0,00	100,00	3
24	Poço Verde	1	1	2	50,00	50,00	5
25	Porto da Folha	5	1	6	83,33	16,67	30
26	Propriá	0	2	2	0,00	100,00	5
27	Riachuelo	1	3	4	25,00	75,00	40
28	Ribeirópolis	0	1	1	0,00	100,00	4
	Santa Luzia do						
29	Itanhi	1	1	2	50,00	50,00	5
	Santa Rosa de						
30	Lima	0	1	1	0,00	100,00	3
	Santo Amaro das						
31	Brotas	1	2	3	33,33	66,67	5
32	São Francisco	0	1	1	0,00	100,00	5

N.º	Município	Número de Servidores			% de Servidores		(conclusão) Tempo Médio no CI (meses)
		Efetivos	Comissionados	Total	Efetivos	Comissionados	
33	São Miguel do Aleixo	1	0	1	100,00	0,00	6
34	Simão Dias	1	1	2	50,00	50,00	5
35	Siriri	0	1	1	0,00	100,00	5
36	Telha	0	1	1	0,00	100,00	5
37	Umbaúba	0	2	2	0,00	100,00	17

**Fonte:** Dados colhidos, por meio de entrevistas, na 1ª Semana de Debates Sociais, mais especificamente da ação de fortalecimento dos Controles Internos, realizada pela Controladoria-Geral da União (Regional Sergipe), em Aracaju, nos dias 30 e 31/05/2009

Embora todos os municípios verificados tenham sistemas de controle interno formalmente implantados, é unânime que em tais Administrações Municipais não foi implantada uma carreira própria de controle interno municipal com, por exemplo, cargos de técnico de controle interno ou similar.

No que tange aos recursos materiais disponíveis nos municípios, ressalta-se inicialmente que todos eles possuem acesso à Internet, sendo esta a segunda e última unanimidade verificada por meio dos dados colhidos.

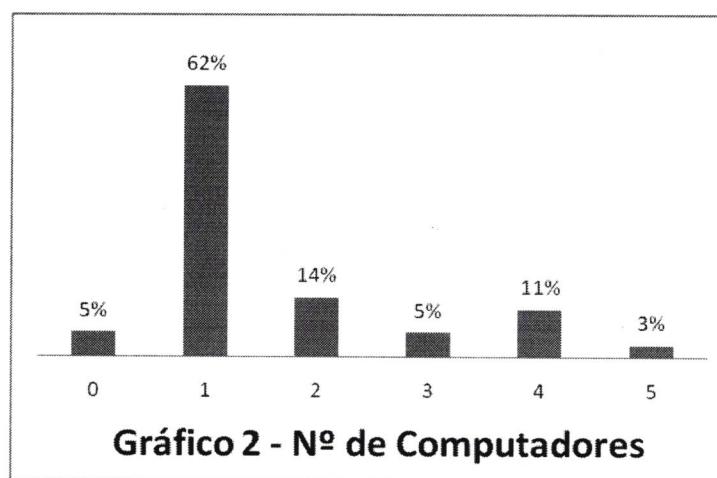
Os demais recursos materiais destinados ao funcionamento dos controles internos dos municípios sergipanos têm suas situações descritas a seguir:

- a) Sede – foi verificado, neste ponto, se o departamento/setor de controle interno dispõe de sede própria ou compartilha sala(s) com os demais setores da Administração Municipal. O resultado obtido encontra-se a seguir ilustrado em gráfico:



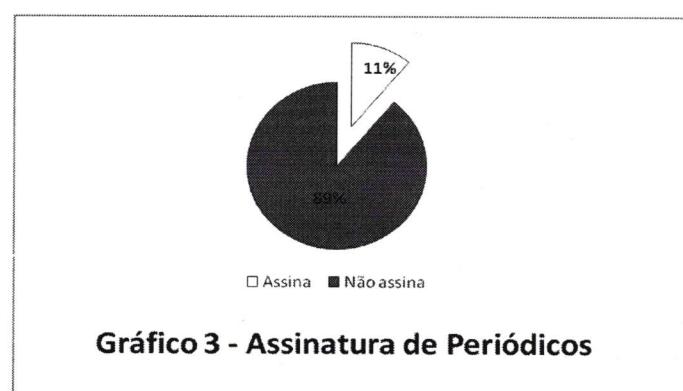
**Fonte:** Dados colhidos, por meio de entrevistas, na 1ª Semana de Debates Sociais, mais especificamente da ação de fortalecimento dos Controles Internos, realizada pela Controladoria-Geral da União (Regional Sergipe), em Aracaju, nos dias 30 e 31/05/2009

- b) Computadores – por ser o item mais representativo da informatização dos departamentos/setores de controle interno municipais, a presença de microcomputadores foi escolhida como seu indicador. O gráfico a seguir ilustra o perfil de distribuição encontrado.



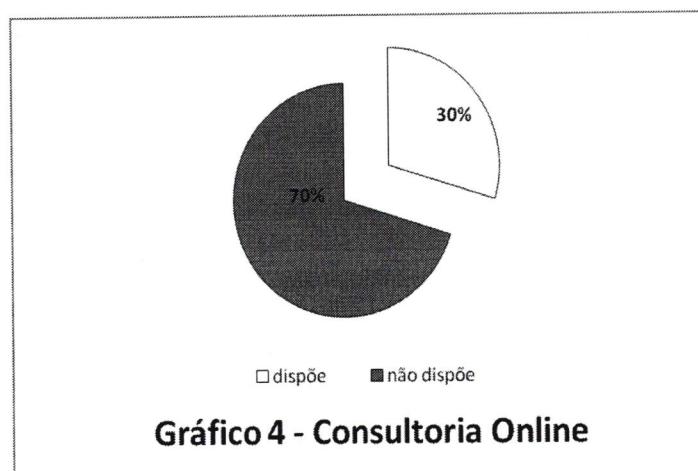
Fonte: Dados colhidos, por meio de entrevistas, na 1ª Semana de Debates Sociais, mais especificamente da ação de fortalecimento dos Controles Internos, realizada pela Controladoria-Geral da União (Regional Sergipe), em Aracaju, nos dias 30 e 31/05/2009

- c) Assinatura de periódicos – procurou-se quantificar, nesse tópico, o acesso sistemático a periódicos especializados nos temas afetos ao trabalho inerente ao controle interno. Assim, buscou-se descobrir se as Administrações Municipais estão instrumentalizadas por publicações que tratasse de aspectos contábeis, legais, administrativos, dentre outros. A distribuição encontrada foi a seguinte:



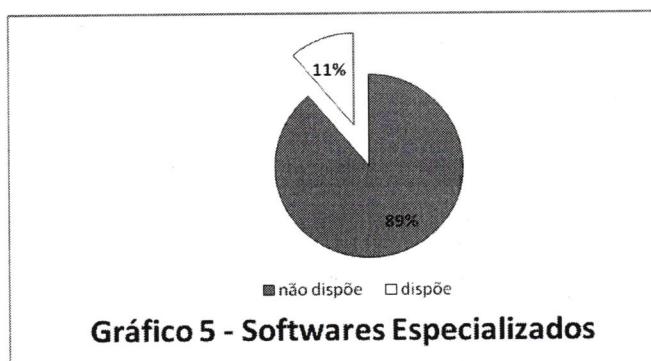
Fonte: Dados colhidos, por meio de entrevistas, na 1ª Semana de Debates Sociais, mais especificamente da ação de fortalecimento dos Controles Internos, realizada pela Controladoria-Geral da União (Regional Sergipe), em Aracaju, nos dias 30 e 31/05/2009

- d) Consultoria online – de maneira similar ao item anterior, procurou avaliar a disponibilidade de acesso a consultorias online, por parte dos controles internos, como meio de suporte aos seus trabalhos, tendo sido encontrada a situação descrita pelo gráfico a seguir:



Fonte: Dados colhidos, por meio de entrevistas, na 1ª Semana de Debates Sociais, mais especificamente da ação de fortalecimento dos Controles Internos, realizada pela Controladoria-Geral da União (Regional Sergipe), em Aracaju, nos dias 30 e 31/05/2009

- e) Softwares especializados – o último item avaliado, no que tange aos recursos materiais postos à disposição dos departamentos/setores de controle interno nos municípios sergipanos, foram os softwares especializados. A indagação proposta teve o objetivo de constatar a presença de programas de computador para auxiliar o trabalho do controle interno nas diversas áreas de sua atuação: controle de estoque, inventários, contabilidade, auditoria, dentre outras. A expressão do resultado obtido é sintetizada no gráfico a seguir:



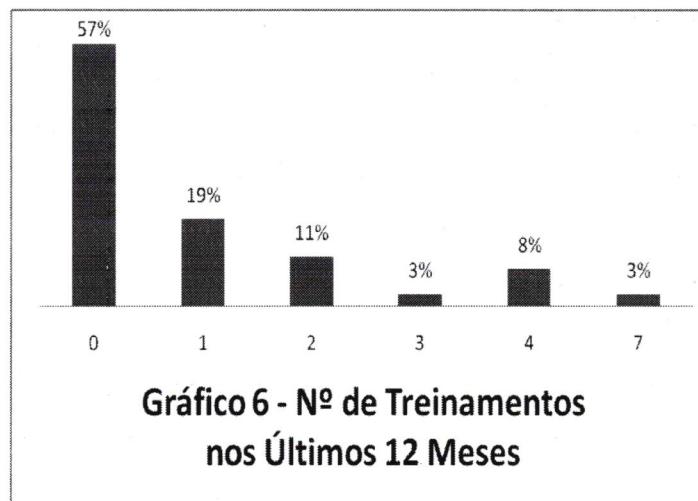
Fonte: Dados colhidos, por meio de entrevistas, na 1ª Semana de Debates Sociais, mais especificamente da ação de fortalecimento dos Controles Internos, realizada pela Controladoria-Geral da União (Regional Sergipe), em Aracaju, nos dias 30 e 31/05/2009

Com relação às ações de controle desenvolvidas pelos departamentos/setores de controle interno municipais, procurou-se aquilarar o percentual deles que têm atuação numa série de áreas previamente definidas. Assim sendo, foi verificado que 62% dos departamentos atuam sobre as contratações de pessoal pela Administração Municipal; embora 86% dos controles internos verifiquem a formalização, execução e prestação de contas de convênios, apenas 78% examinam o andamento de programas federais (execução continuada) em seus municípios; 92% tratam das despesas das municipalidades, por outro lado somente 73% ocupam-se das receitas municipais; por fim registra-se que 89% têm atuação junto às licitações e contratos administrativos firmados pelos municípios.

É bastante importante ressaltar o aspecto qualitativo da atuação do controle interno, tendo em vista que foi recorrente a menção, por parte dos seus servidores, de que não trabalham por amostragem e sim por censo. Assim sendo, revisam 100% dos empenhos efetuados, das minutas de editais de licitação, das prestações de contas de convênios, dentre outras atividades.

Quanto ao registro sistemático e gerencial das atividades desenvolvidas no âmbito dos controles internos municipais, observou-se que 65% deles produzem relatórios atinentes às suas atividades.

O último aspecto abordado, na coleta de dados levada a efeito, diz respeito ao treinamento das equipes de controle interno dos municípios sergipanos. Indagados acerca do número de treinamentos disponibilizados no período compreendido nos últimos doze meses (junho/2008 a maio/2009), observou-se o quadro a seguir descrito:



**Fonte:** Dados colhidos, por meio de entrevistas, na 1ª Semana de Debates Sociais, mais especificamente da ação de fortalecimento dos Controles Internos, realizada pela Controladoria-Geral da União (Regional Sergipe), em Aracaju, nos dias 30 e 31/05/2009

## 5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente cumpre exaltar o fato que o estado de Sergipe possui sistemas de controle internos implantados em 100% dos seus 75 municípios. Ainda que oriundo de uma exigência legal, este fato demonstra que já foram dados passos no sentido de tornar o controle interno uma efetiva ferramenta de gestão a serviço da Administração Pública municipal.

Ante os dados apresentados, entretanto, torna-se forçoso analisar as restrições e até mesmo as disfunções que, de uma forma geral, permeiam os controles internos dos municípios sergipanos.

Via de regra, a quantidade de servidores que integram os quadros municipais de controle é pequena (média de 2,27 servidores), o que não é condizente com as tarefas que compõem o vasto arco de atuação do controle. Em 14 dos 37 municípios analisados a quantidade de servidores alocados chega ao limite de apenas uma pessoa, configurando uma má prática administrativa, tendo em vista, nestes casos, as eventuais paralisações das atividades nos afastamentos dos titulares.

A qualidade do provimento também é um ponto decisivamente importante na atuação do controle interno. Enquanto servidores empossados em decorrência de aprovação em concursos públicos tendem a representar escolhas tecnicamente mais isentas, o oposto se dá nas nomeações em cargos de comissão. Neste sentido, o quadro sergipano não é favorável, pois, apenas em 2 dos 37 municípios verificados o quadro do controle é composto exclusivamente por efetivos; além desses, em apenas mais 3 municípios os servidores efetivos representam a maioria dos integrantes do setor e em 20 municípios da amostra sequer há servidores efetivos na composição das equipes.

A ausência de servidores efetivos nos controles municipais traduz uma forte tendência a freqüentes quebras de continuidade nas atividades do setor, com consequentes perdas de memória administrativa.

Outro aspecto vinculado aos recursos humanos dos controles municipais diz respeito à experiência dos servidores. Embora os dados colhidos não sejam capazes de elucidar se os servidores possuem experiências anteriores em controles internos de outros municípios, verifica-se que a permanência média nas atuais cidades é de 14 meses. Trata-se de um lapso temporal exíguo, notadamente para o tipo de atividade desenvolvida pelo controle, a qual

demandava experiência e conhecimento das peculiaridades das respectivas Administrações Municipais. Além disso, é interessante observar que existe uma correlação qualitativa entre o preenchimento dos cargos por meio de provimentos em comissão e a baixa experiência das equipes. Ocorre que os dados foram colhidos em maio de 2009 (exatos 5 meses de administração dos prefeitos eleitos em 2008) e em 20 dos 37 municípios integrantes da amostra, coincidentemente, as equipes totalizam 5 meses de atuação no controle.

Um último tópico digno de nota, no quesito recursos humanos, diz respeito aos treinamentos disponibilizados às equipes do controle interno. Observa-se, a partir dos dados colhidos, que a média de treinamentos realizados para os servidores foi de apenas 1 evento de junho/2008 a maio/2009. Além disso, reputa-se como grave o fato que em 57% dos municípios analisados não foi realizado nenhum evento.

Quando se focaliza o aspecto dos recursos materiais disponibilizados para os departamentos/setores de controle interno nos municípios sergipanos, a exemplo dos recursos humanos, percebe-se um quadro igualmente desfavorável: menos de 20% dos municípios destinou uma sede própria ao controle; cerca de 90% não assina periódicos da sua área de atuação nem dispõe de softwares especializados nos temas afetos ao controle e aproximadamente 70% não dispõe de consultoria online como ferramenta auxiliar.

Os computadores destinados ao controle também podem ser considerados como um fator limitante a sua atuação, tendo em vista que, na grande maioria os municípios (62%) há apenas 1 equipamento disponível para a equipe e que em 5% deles, sequer existem computadores para o controle.

Embora haja grandes oportunidades de melhoria na atuação do controle, nos aspectos relacionados aos recursos materiais e humanos, estas podem ser efetivadas pelo correto suprimento dos insumos deficitários. A mais influente disfunção na atuação do controle, entretanto, requer solução mais elaborada. Decorrente da forma incorreta de atuação, sua resolução vincula-se a uma mudança de olhar sobre a função do controle. Verifica-se claramente, nos municípios sergipanos, um erro de interpretação acerca da forma de operar do controle, pois, uma vez que passam a revisar 100% de uma determinada atividade, os setores de controle tornam-se, efetivamente, subdepartamentos de contabilidade, subassessorias jurídicas, ou até mesmo subcomissões de licitação.

Perde-se assim a idéia de que controle é uma atividade de toda a Administração e não de apenas um departamento, e o controle interno passa a atuar como uma espécie de muleta

para os outros setores da municipalidade ou até mesmo como uma panacéia para a prevenção e correção de eventuais erros e desvios.

Um último aspecto considerado como prejudicial à atuação do controle repousa na ausência de relatos sistematizados da sua atuação. Ocorre que 35% dos controles municipais verificados não produzem relatórios de suas atividades. Longe de ser considerada uma exigência formal, a produção de relatos ajuda a sistematizar a própria atuação do controle além de lhe servir como memória administrativa. Sua ausência denota falta de direcionamento e de avaliação da atuação do controle.

## 6 CONCLUSÕES

O controle interno da Administração Pública já deu os primeiros passos na estrada que o conduzirá ao patamar de uma ferramenta de gestão útil e disseminada. Louvável é, pois, o fato que existe tal estrada, representada pelos aspectos conceituais da moderna Administração Pública que geraram um correspondente arcabouço legal, o qual tem início na própria Constituição brasileira, passa por diversas leis complementares e ordinárias e chega até normativos mais operacionais.

Em Sergipe, um aspecto visível da trajetória dos controles internos é a implantação de estruturas formais em 100% dos seus municípios. Tais progressos, entretanto, não devem impedir que seja feita uma constante e isenta avaliação do quadro, inclusive detectando, medindo e solucionando eventuais disfunções nos departamentos de controle interno.

Os obstáculos à ação do controle interno revestem-se das mais diversas formas, indo desde a falta ou inadequação dos recursos materiais e humanos e chegando até mesmo à sua forma de atuação. É necessário salientar que a solução para os diversos problemas descritos passa, forçosamente, por uma decisão política da alta Administração Municipal de ter o controle interno simplesmente como um apêndice formal ou de torná-lo uma efetiva ferramenta de melhoria da gestão. Um administrador municipal verdadeiramente comprometido com a qualidade da sua administração tem no controle interno um aliado: provê-lhe os meios materiais e humanos, direciona-lhe corretamente a atuação e, por meio do controle, tem sempre fotografias acuradas da qualidade da sua gestão.

Da mesma forma que os progressos até então alcançados não devem colorir a visão que se tem do controle, os obstáculos que se apresentam não devem turvá-la. É necessário, especialmente para a alta Administração Municipal, que se tenha em mente uma visão crítica e autocritica da atuação do controle interno para que se possa definir claramente seus objetivos, medir com eficiência seu desempenho e corrigir com presteza seus desvios de rumo.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101**. Brasília, DF, 04 de maio de 2000.

BRASIL. **Lei n.º 4.320**. Brasília, DF, 17 de março de 1988.

BRASIL. **NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**

BRASIL. Resolução **CFC Nº. 1.135/08**, Brasília, DF, 21 de novembro de 2008.

CAVALHEIRO, Jader B., FLORES, Paulo C. **A organização do sistema de controle interno municipal**, 4<sup>a</sup> ed. Gravataí: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 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. 200 p.

O'DONNELL, Guilhermo. **Accountability Horizontal e Novas Poliarquias**. *Lua Nova*, 44. 1998. p. 27-52.

PERUZZOTTI, Enrique. **La política de accountability social en América Latina**. Documento de Trabajo. Universidad Torcuato Di Tella, Buenos Aires. 2005.

SERGIPE. **Constituição do Estado de Sergipe**, Aracaju, SE, 05 de outubro de 1989.

SERGIPE. **Lei Complementar Estadual n.º 04**, Aracaju, SE, 12 de novembro de 1990.

SERGIPE. **RESOLUÇÃO Nº 206**, Aracaju, SE, 1º de novembro de 2001.

**ANEXO A – QUESTIONÁRIO APLICADO NAS ENTREVISTAS COM MEMBROS  
DO CONTROLE INTERNO DOS MUNICÍPIOS**

**QUESTIONÁRIO – CONTROLE INTERNO**

Município: \_\_\_\_\_

Prefeito: \_\_\_\_\_

Reeleito ( ) sim ( ) não

Partido: \_\_\_\_\_

O prefeito atual é do mesmo partido da gestão anterior?

( ) Sim ( ) Não ( ) Não se aplica – prefeito foi reeleito

Escritório de Contabilidade : \_\_\_\_\_

O município possui Controle Interno instituído? ( ) Sim ( ) Não  
(se a resposta for negativa, não será mais necessário responder o questionário)

Complete a tabela a seguir com os dados dos servidores do controle interno do município:

Nome do Servidor	Tempo no CI	Status
		( ) efetivo ( ) comissionado
		( ) efetivo ( ) comissionado
		( ) efetivo ( ) comissionado
		( ) efetivo ( ) comissionado
		( ) efetivo ( ) comissionado
		( ) efetivo ( ) comissionado
		( ) efetivo ( ) comissionado

Há uma carreira própria para os servidores do controle interno municipal, como "Auditor de Controle Interno", "Técnico de Controle Interno" ou algo similar? ( ) Sim ( ) Não

Marque os itens a seguir, de acordo com a estrutura do controle interno do município:

( ) Sede própria ( ) Sede compartilhada ( ) Acesso à Internet

( ) Computadores - n.º \_\_\_\_\_ ( ) Assinatura de periódicos ( ) Software especializado  
( ) Consultoria online ( ) Veículo

O controle interno atua com relação às licitações e contratos? ( ) sim ( ) não

O controle interno atua com relação às contratações de pessoal? ( ) sim ( ) não

O controle interno atua com relação à despesa pública? ( ) sim ( ) não

O controle interno atua com relação à receita pública? ( ) sim ( ) não

O controle interno atua quanto à prestação de contas de convênios? ( ) sim ( ) não

O controle interno junto aos programas federais (PETI, PSF, Merenda Escolar, etc.) ou estaduais? ( ) sim ( ) não

O controle interno emite relatórios relativo às suas atividades? ( ) sim ( ) não

O controle interno participou de quantos treinamentos nos últimos 12 meses?

R: \_\_\_\_\_