

O CONTROLE INTERNO MUNICIPAL SOB A ÓTICA DO CONTROLE EXTERNO

MARCIO ROBERTO PICCOLI
FURB
marcio.piccoli@unoesc.edu.br

RUBIANA SUELEN BALESTRIN
UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA
rubianabalestrin@hotmail.com

O CONTROLE INTERNO MUNICIPAL SOB A ÓTICA DO CONTROLE EXTERNO

1 INTRODUÇÃO

O controle das contas públicas é realizado de várias formas, variando de acordo com o sistema político e as peculiaridades sociais e culturais de cada País.

A realidade atual da administração pública brasileira é marcada pela exigência cada vez maior da sociedade, de uma boa aplicação dos recursos públicos, elevando o nível de preocupação dos administradores quanto à existência de um controle mais eficiente nas entidades públicas.

Neste contexto, a sociedade é parte legítima na ação de fiscalizar a gestão dos recursos públicos, juntamente, com a participação de órgãos responsáveis por verificar as contas públicas de forma mais profunda, amparados em legislações específicas, como dispõe a Constituição Federal de 1988, art. 31.

Nessa ótica de fiscalização, a Constituição Federal em seus artigos 71, 72 e 73, instituiu o Controle Externo, sob responsabilidade do Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas. No seu artigo 74, a Carta Magna define a abrangência e o funcionamento do Controle Interno, afirmando que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno.

Assim, é fundamental que o município, em suas ações, observe rigorosamente os preceitos constitucionais, especialmente aqueles relativos à Administração Pública. Além disso, há que atentar também para as normas legais que tratam de matérias relacionadas à gestão e ao controle interno: Lei n.º 4.320/64; Decreto-Lei 200/67; Lei Complementar n.º 101/00: art. 54, parágrafo único, e art. 59; Lei n.º 10.180/01; Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Está última (NBCASP), aprovada em novembro de 2008, contempla a NBC T 16.8 – Controle Interno, a qual veio de encontro à internacionalização das normas contábeis, tornando-se obrigatória para os fatos ocorridos a partir de janeiro de 2010. A Norma estabelece referencial para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, com o intuito de minimizar riscos e dar credibilidade e ênfase às informações do setor contábil, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade.

Como se percebe, o controle interno vem ao longo do tempo ganhando importância a partir da evolução das normativas aqui apresentadas, bem como estudos sobre o tema já realizados.

Thomé e Tinoco (2005) tiveram como objetivo verificar a efetividade do uso do controle interno em vinte prefeituras, localizadas no Estado do Paraná. Já, Cavalcante, Peter e Machado (2011) buscaram a partir de seus estudos identificar o perfil dos órgãos de controle interno dos municípios do Estado do Ceará, o desempenho e a divulgação de suas ações aos *stakeholders*. Santos e Muraro (2008) procuraram identificar a relação do controle interno com a Lei de Responsabilidade Fiscal. O estudo avalia a estruturação de procedimentos nas áreas de orçamento, contabilidade, patrimônio e do setor de controle interno nos municípios do Corede Produção do Rio Grande do Sul, estabelecendo como parâmetro o advento da LRF para identificar as principais mudanças ocorridas na gestão municipal.

Sousa e Colares (2012) tiveram como objetivo definir, demonstrar a funcionalidade e as formas de controle que existem na administração pública, bem como a responsabilidade dos atores envolvidos no processo de gestão. Ainda em 2012, Souza, Kühl e Ribeiro abordaram se as normas legais no que tange a administração pública estão sendo cumpridas nos Municípios do Estado do Paraná, mais especificamente no que concerne a implantação e desenvolvimento do controle interno.

Tendo em vista uma lacuna de pesquisa sobre o tema e considerando a importância do controle interno para a fiscalização das ações do poder público, o propósito norteador da

presente pesquisa é: Quais os apontamentos e observações realizadas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina em relação à atuação dos controles internos dos Municípios de Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste? Para responder a este questionamento, o objetivo do estudo é identificar a partir das prestações de contas dos anos de 2009 a 2011, elaboradas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, quais os apontamentos e observações relação aos Controles Internos dos municípios de Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste.

A pesquisa justifica-se pela relevância dada ao controle do gasto e do patrimônio público, os quais são elementos de fiscalização e monitoramento exercidos pelo controle interno de cada ente. Por outro lado, o estudo justifica-se por preencher uma lacuna de pesquisa ainda não abordada em estudos anteriores focado nos pareceres e opiniões dos Tribunais de Contas.

Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste são cidades circunvizinhas e juntas formam uma grande área urbana na região do Meio Oeste de Santa Catarina, com 54 mil habitantes (IBGE 2011), organizando em conjunto diversos serviços públicos como abastecimento de água, tratamento de esgoto e transporte público.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica abordará os principais conceitos relativos a controle interno e controle externo, características, funcionalidades e objetivos. Inicia-se pela abordagem do controle interno na administração pública, seguindo-se com o controle interno na visão do Tribunal de Contas de Santa Catarina – TCE/SC, e posteriormente, estudos anteriores realizados no Brasil.

2.1 O Controle Interno na Administração Pública

A regulamentação do tema Controle que instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços das esferas de Governo, dividindo o controle, na Administração Pública, em interno e externo, teve sua origem na Lei 4.320/64, que define o controle da execução orçamentária no artigo 75, e seguintes até o artigo 82.

A Constituição Federal preconiza ainda em seu Art. 31, que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, com o auxílio do Tribunal de Contas, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei.

Segundo Cruz e Glock (2003, p.19), o ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar. O controle caracteriza-se por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, contida em um documento ou em outro meio, que expresse uma ação, uma situação ou um resultado, com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determina legislação e norma.

Estas atividades, exercidas pelos diversos segmentos da estrutura organizacional, constituem os chamados Controles Internos.

Destaca-se como conceito de controle interno, o anunciado pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA (apud ATTIE 2010, p.148)

“O controle interno compreende o plano de organização e conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificara exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

Trata-se de uma conceituação bastante abrangente, em que, de imediato, constata-se que o controle interno não se refere apenas aos enfoques diretamente relacionados às funções

de contabilidade e finanças, mas a todos os aspectos que envolvem as operações de uma organização.

Para Cruz e Glock (2003, p.21), o controle interno da atividade administrativa, de modo amplo, envolve a vigilância de todos os atos e fatos administrativos do gestor público. Assim, a contratação de prestadores de serviços, a admissão de servidores, a lotação de pessoal, o recebimento de uma receita ou a efetivação de uma despesa, tudo interessa ao controle interno.

Nesse sentido, nem os atos ou fatos políticos escapam ao controle interno, posto que sua repercussão possa causar sérios problemas à autoridade responsável e forte impacto na gestão pública, com profundo reflexo socioeconômico; pode, enfim, melhorar ou tumultuar seriamente o cotidiano de uma sociedade.

Assim sendo, se faz necessário que existam políticas administrativas definidas e que estas sejam cumpridas, assim como devem os sistemas de informações contábeis, operacionais e gerenciais serem eficientes e confiáveis, sendo estes aspectos igualmente objeto do controle interno, além do fiel cumprimento à legislação.

Assim, Flores e Cavalheiro (2007, p.31) definem:

Os objetivos específicos do controle devem ser identificados ou desenvolvidos para cada atividade da organização, bem como apropriados, abrangentes, razoáveis e integrados aos seus objetivos gerais. Em geral os objetivos dos sistemas de controle interno são:

- a) a salvaguarda dos ativos da organização;
- b) a confiabilidade dos registros contábeis;
- c) a eficiência e a eficácia nas operações mediante a aplicação das melhores práticas gerenciais;
- d) a aderência às políticas;
- e) o cumprimento das leis e regulamentações; e
- f) a mensuração dos indicadores de desempenho da organização, tanto em processos, na sua missão, como financeiros.

Portanto, o controle interno é executado a fim de ter o conhecimento do todo, de modo a permitir a análise ou a interferência no mesmo.

O Tribunal de Contas de Santa Catarina (2010, p. 294) pressupõem que as atividades de controle interno sejam realizadas através da estrutura da própria Administração Pública criada para tanto, coordenadas ou supervisionadas por um órgão central. Assim, o Controle Interno é exercido em cada setor. Por outro lado, um sistema de controle interno pressupõe atuação integrada em todos os setores, conforme descreve o Art. 74 da Carga Magna.

Para o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (2012, p. 23), o conceito de Sistema, é um misto de partes individuais que possuem uma finalidade comum, onde cada uma destas partes, tem sua importância para o todo. Assim sendo, o Sistema de Controle Interno é a junção de todas as ações de controle exercidas por cada unidade da administração.

Attie (2010, p. 152), afirma que um sistema de controle interno bem desenvolvido deve incluir o controle sobre o enfoque contábil, operacional, gerencial, de prevenção, quanto a legalidade e qualidade de informações.

De modo simples, pode-se afirmar que sistema de controle interno compreende um conjunto de normas e procedimentos coordenados entre si, visando à vigilância dos atos e fatos administrativos para que os mesmos sejam praticados de acordo com as disposições legais e regulamentares vigentes e não se afastem dos objetivos planejados.

É oportuno mencionar ainda que a expressão "sistema de controle interno" foi muito bem definida pela IFAC – Federação Internacional de Contadores, que, ao publicar as Normas Internacionais de Auditoria (NIA 400) – Avaliações de Risco e Controle Interno, se

posicionando no sentido de que o termo “sistema” são todas as políticas e procedimentos adotados pela administração com o intuito de atingir o seu objetivo.

Assim, a atuação do Sistema de Controle Interno é realizada antes, durante e depois dos atos e fatos administrativos, com o objetivo de acompanhar o planejamento realizado, garantir a legitimidade frente aos princípios constitucionais, verificar a adequação às melhores práticas de gestão e, portanto garantir que os dados contábeis sejam confiáveis.

2.2 O Controle Interno na visão do Tribunal de Contas de Santa Catarina – TCE/SC

Anterior da Constituição Federal 1988, no TCE/SC, pouco se tinha em termos de controle interno. Após a promulgação da Constituição Federal e por força do artigo 74, passou-se a dar maior evidência a esta atividade interna municipal.

Para o Tribunal de Contas de Santa Catarina, o sistema de controle interno é tratado no Título IV, artigos 128 a 132, do Regimento Interno – Resolução nº TC – 06/2001, de 03 de dezembro de 2001, que além de listar a finalidade do sistema de controle interno, também impõem a realização de outras atividades, tais como: organizar e executar auditorias, alertar as autoridades competentes para a instauração de tomadas de contas especiais, quando couber, comunicar o Tribunal de contas sobre as providências adotadas face à correção de ilegalidades e irregularidades, como também o ressarcimento de eventual dano causado ao erário.

Assim, quanto ao TCE/SC a primeira regulamentação de que se tem notícia, no intento de adequar à estrutura administrativa interna ao que determinam as Cartas Constitucionais Federal e Estadual, foi a Lei Complementar Estadual n. 202, de 2000 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas), arts. 60 a 64 e 119, com a redação da LC n. 246, de 2003 e o Regimento Interno do Tribunal de Contas (Resolução n. TC-06/2001), e alterações posteriores, que criaram e regulamentaram o Controle Interno no estado de Santa Catarina.

Além da legislação já citada, que exige a imediata instituição, implantação e manutenção do sistema de controle interno da Administração Municipal, vale ressaltar que o mesmo deve ser efetivado mediante Lei específica criada em cada Município.

Para o Tribunal de Contas de Santa Catarina, § 3º, do art. 5º, da Resolução no TC-16/94, alterada pela Resolução no TC-11/04, os relatórios de controle interno devem conter no mínimo os seguintes aspectos:

Quadro 1. Informações mínimas que devem constar nos relatórios de controle interno para o TCE/SC

Especificação	Legislação
Acompanhamento dos limites constitucionais com ensino e saúde.	Constituição Federal, arts. 212 e 77 do ADCT (CFRB/88).
Regularidade dos registros contábeis e na elaboração do Balanço Anual.	Lei no 4.320/64, arts. 83 85 e 101BRASIL, 2010.
Acompanhamento do limite de gastos com pessoal.	Lei Complementar no 101/00, art. 20 (BRASIL, 2010b).
Informações sobre as audiências públicas.	Lei Complementar no 101/00, art. 9o, § 4o (BRASIL, 2010b).
Informações sobre audiências públicas para discutir os projetos de leis relativos à Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária.	Lei Complementar no 101/00, art. 48, parágrafo único (BRASIL, 2010b).
Necessidade e efetiva edição de atos, limitando empenhos ao final de um bimestre.	Lei Complementar no 101/00, art. 9o (BRASIL, 2010b).
Informações sobre a remessa de dados do e-Sfinge até o último bimestre.	Resolução no TC-11/04 (SANTA CATARINA, 2010f).
Relato sobre a regularidade ou não nos procedimentos ocorridos nos setores da administração pública do Município.	Constituição Federal, art. 74, inciso IV (CFRB/88).

Fonte: Ciclo de Estudos TCE/SC XII. 2010, p. 304.

Assim, como já exposto, os embasamentos jurídicos do sistema de controle interno, no âmbito municipal, estão firmados nos arts. 31 e 74 da Constituição Federal de 1988, e no art. 113 da Constituição Estadual, ou seja, a execução do sistema de controle interno no ambiente municipal deve estar consoante à Lei de iniciativa do poder executivo, com observância as demais legislações Estaduais e Federais.

Para o Tribunal de Contas de Santa Catarina (2010, p. 21), a falta de uma unidade exclusiva ou de um agente público habilitado para responder pelo desempenho de coordenador do sistema de controle interno no Poder Executivo e no Poder Legislativo dos Municípios caracteriza grave violação às normas constitucionais estabelecidas.

A constatação da omissão no curso de qualquer fiscalização ou no exame da prestação de contas, sujeita ao responsável às sanções estabelecidas no art. 70 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas, como por exemplo, o pagamento de multa.

Em relação à atuação dos controles internos dos Municípios de Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste, constatou-se à existência de Lei Municipal específica, onde encontramos as seguintes informações extraídas dos Relatórios do TCE/SC, conforme informações quadro 2.

Quadro 2. Lista de Município em Análise X Lei Instituidora do Controle Interno Municipal

Município	Lei Instituidora
Joaçaba	79/2003, de 11/12/2003
Luzerna	034, de 30/12/2003
Herval do Oeste	150, de 06/06/2003

Fonte: Dados da Pesquisa.

Depreende-se do quadro acima, que os municípios em análise constituíram seus Controles Internos no ano de 2003, dentro do limite legal estipulado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, que de acordo com o art. 119 da Lei Complementar nº 202/2000, alterado pela Lei Complementar nº 246/2003, estabeleceu como prazo final para funcionamento do sistema de controle interno de forma integrada nos respectivos poderes o ano de 2003.

2.4 Estudos Relacionados

Estudos realizados sobre o tema no Brasil, dizem respeito ao desempenho e atividades realizadas pelo controle interno, não sendo abordados aspectos de fiscalização e apontamentos realizados pelo controle externo, objeto de nosso estudo.

Thomé e Tinoco (2005) aplicaram uma pesquisa exploratória em vinte prefeituras, localizadas no Estado do Paraná com o intuito de verificar a efetividade do uso do controle interno. O trabalho se desenvolveu a partir da investigação de municípios com população superior a 100.000 habitantes, tendo concluído que somente 30% dos municípios possuíam órgãos de controle interno, e que destes, 67% ainda não haviam designado uma pessoa responsável pelos trabalhos da unidade. Revelaram ainda, que na maioria dos municípios o controle interno não estava atuando como ferramenta de auxílio à gestão, e nem a legislação estava sendo atendida.

Santos e Muraro (2008) procuraram identificar a relação do controle interno com a Lei de Responsabilidade Fiscal. O estudo avaliou a estruturação de procedimentos nas áreas de orçamento, contabilidade, patrimônio e do setor de controle interno nos municípios do Corede Produção do Rio Grande do Sul, estabelecendo como parâmetro o advento da LRF para identificar as principais mudanças ocorridas na gestão municipal. O estudo revelou através da utilização de um checklist e de uma análise estatística, que em 30% da amostra selecionada ocorreram os maiores índices de carência na implantação de controles na área contábil e de patrimônio, no entanto a expressiva maioria dos procedimentos avaliados foram implementados após a LRF.

Já, Cavalcante, Peter e Machado (2011) buscaram a partir de seus estudos identificar o perfil dos órgãos de controle interno dos municípios do Estado do Ceará, o desempenho e a divulgação de suas ações aos *stakeholders*. Esse estudo analisou as características e delineou o perfil dos órgãos de controle interno dos municípios daquele estado. Uma pesquisa de campo foi realizada e teve como população alvo os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. Um questionário foi à estratégia adotada como método para a Coleta de dados, além da utilização de pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. O estudo concluiu que as unidades de controle presentes nos municípios integrantes da amostra estudada não possuíam autonomia, pois, na maioria dos casos, eram unidades integrantes de secretaria ou órgão, fato que reduzia de forma significativa a atuação do controle, dificultando a adoção de medidas que visassem a melhor aplicação dos recursos públicos.

Sousa e Colares (2012) realizaram um estudo bibliográfico e tiveram como objetivo definir e demonstrar a funcionalidade e as formas de controle que existem na administração pública, bem como a responsabilidade dos atores envolvidos no processo de gestão. Identificaram que o controle interno e externo é o conjunto de procedimentos adotados pela administração pública a fim de atingir seus objetivos. Asseguraram ainda que é uma ferramenta técnica indispensável a fim de identificar fraudes, erros e falhas que possam ocorrer durante a execução da despesa orçamentária, ou seja, ferramenta auxiliar na garantia da boa aplicação do recurso público.

Ainda em 2012, Souza, Kühn e Ribeiro tiveram como pesquisa, Controle Interno na Administração Pública Municipal: Uma Amostragem da Implantação no Estado do Paraná. Utilizando-se de um método exploratório abordaram se as normas legais no que tange a administração pública estão sendo cumpridas nos Municípios do Estado do Paraná, mais especificamente no que concerne a implantação e desenvolvimento do controle interno. Constataram que a implantação do departamento de controle interno não é uma prática comum. Asseveraram ainda que não há uma cobrança formal por parte do Tribunal de Contas do Estado do Paraná para que os municípios implantem o departamento de controle interno.

3 METODOLOGIA

Considerando os objetivos propostos, a pesquisa é do tipo descritiva. De acordo com Gil (2007, p. 42), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis.

Gil (2007, p. 43) propõe que ao analisarmos os fatos do ponto de vista empírico, para que possamos confrontar a visão teórica com os dados da realidade, torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo da pesquisa.

Neste contexto, quanto ao tipo da pesquisa, o estudo pode ser classificado como documental, tendo em vista a natureza das fontes utilizadas, ou seja, relatórios das prestações de contas elaboradas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina.

Quanto à abordagem, nossa pesquisa classifica-se como qualitativa. Os dados receberão tratamento qualitativo, por não se utilizar de instrumentos estatísticos. Para Richardson (1999, p. 80) “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

O acesso aos dados utilizados nesta pesquisa se deu a partir da coleta feita na internet, na página do Tribunal de Contas de Santa Catarina, acessando o link: <http://www.tce.sc.gov.br/web/>, disponibilizado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina denominado de Portal do Cidadão, onde a população em geral pode acessar de forma rápida e clara todas as informações de interesse público: <http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br/sic/>. Ali,

estão listados todos os municípios do estado de SC e seus respectivos relatórios de Prestações de Contas.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Com base no referencial teórico apresentado nos itens anteriores, observa-se que o Controle Interno deve funcionar como guardião do patrimônio público, vigiando as ações da administração que venham a ocasionar perda, desperdício ou desvio do propósito da administração pública que é o interesse público.

Desta forma, a entidade deverá emitir relatórios consistentes e circunstanciados que propiciem aos gestores uma visão gerencial e de planejamento das ações, metas e objetivos a serem alcançados.

O TCE/SC desenvolveu o Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão (Sistema E-Sfinge), que é um instrumento destinado ao aperfeiçoamento da gestão do controle externo.

É através do E-Sfinge que as unidades da Administração Pública, no âmbito estadual e municipal, prestam dados e informações requeridas pelo Tribunal de Contas. Essa prestação de contas se dá por meio da rede mundial de computadores.

Assim, os municípios devem remeter os dados relativos ao planejamento (PPA, LDO, LOA e alterações), execução orçamentária (receitas e despesas), registros contábeis, gestão fiscal, atos jurídicos (incluindo-se informações sobre as licitações, contratos e convênios), atos de pessoal (concursos, nomeações, aposentadorias, férias, licenças, etc.), entre outras informações através do Sistema E-Sfinge.

A partir do exercício de 2005, a obrigatoriedade da remessa do Relatório de Controle Interno, ao Tribunal de Contas, passou a ser bimestral, coincidindo a distribuição dos meses que compunham esses períodos com o exercício financeiro, conforme disposto no art. 2º, parágrafo 5º da Resolução TC nº - 11/2004, de 06/12/2004, que alterou o art. 5º e respectivos parágrafos, da Resolução nº TC -16/94.

Observou-se que todos os três municípios deixaram de cumprir em tempo hábil o envio do relatório em algum período dentre àqueles em análise, conforme segue dados do quadro 3.

Quadro 3. Atraso em dias na entrega das remessas dos Relatórios de Controles Internos.

Período		Joaçaba	Luzerna	Herval do Oeste
2009	1º Bim (jan/fev)	-	-	07
	2º Bim (mar/abr)	-	-	30
	3º Bim (maio/jun)	-	-	-
	4º Bim (jul/ago)	-	-	55
	5º Bim (set/out)	-	-	-
	6º Bim (nov/dez)	-	-	-
2010	1º Bim (jan/fev)	09	-	-
	2º Bim (mar/abr)	01	-	15
	3º Bim (maio/jun)	01	-	-
	4º Bim (jul/ago)	-	-	-
	5º Bim (set/out)	-	-	-
	6º Bim (nov/dez)	03	-	-
2011	1º Bim (jan/fev)	06	-	-
	2º Bim (mar/abr)	02	-	02
	3º Bim (maio/jun)	-	-	-
	4º Bim (jul/ago)	05	-	-
	5º Bim (set/out)	08	01	-
	6º Bim (nov/dez)	-	-	-
Total em Dias		35	01	109

Fonte: Dados da Pesquisa.

Percebe-se que o Município de Joaçaba apresentou atraso nas remessas dos Relatórios de Controle Interno referentes aos 1º, 2º, 3º e 6º bimestres do ano de 2010 e referentes aos 1º, 2º, 4º e 5º bimestres do ano de 2011, em desacordo aos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 202/2000 c/c artigo 5º, § 3º da Resolução nº TC - 16/94, alterada pela Resolução nº TC - 11/2004.

Verifica-se ainda que o Município de Luzerna cumpriu os prazos de envio em todos os anos analisados, exceto no 5º bimestre de 2011 onde o atraso foi de apenas 01 dia. Já o município de Herval do Oeste, foi que apresentou maior atraso no cumprimento da Legislação quanto ao prazo de envio das remessas ao Tribunal de Contas. Totalizou 109 dias de atraso dentre os 03(três) exercícios pesquisados, com especial atenção ao ano de 2009, onde três dos seis bimestres foram entregues fora do prazo

No decorrer da análise dos Relatórios de Prestações de contas dos anos de 2009, 2010 e 2011, elaboradas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, observou-se que todos os municípios possuem alguma restrição apontada pelo Controle Externo, sendo Restrições de Ordem Legal, Regulamentar e de Ordem Constitucional.

Para uma análise mais objetiva subdividimos a análise por município, passando a detalhar as restrições apontadas a partir da análise dos quadros 4, 5 e 6.

O TCE/SC apresentou nos Relatórios de Prestações de contas do Município de Joaçaba apontamentos de Restrições de Ordem Legal, em todos os anos em análise, sendo o ano de 2011 o exercício com maior número de apontamentos. Observou-se que o município apresentou dificuldades em relação a divergências de valores em várias demonstrações, dentre as quais: Anexo 11, 14 e 15, bem como divergências de valor apurada entre a variação do saldo Patrimonial Financeiro e o Resultado da Execução Orçamentária – Superávit, este último repetiu-se pelo exercício de 2010 e 2011.

O ano de 2009 foi o exercício em que Joaçaba apresentou inconsistência referente ao Anexo 8, bem como aos Anexos 14 e 15. Ainda neste período, houve um apontamento de natureza Regulamentar, pois remeteu os Relatórios de Controle Interno sem evidenciar os atos e fatos contábeis e sem a indicação das possíveis falhas, irregularidades ou ilegalidades.

Quadro 4. Restrições apuradas pelo Relatório de Prestação de Contas do TCE/SC Ref. Joaçaba.

RESTRICÇÕES DE ORDEM LEGAL	2009	2010	2011
Divergência de Valor Anexo 08	X	-	-
Divergência de Valor Anexo 11	-	-	X
Divergência de Valor Anexo 14	X	-	X
Divergência de Valor Anexo 15	X	-	X
Variação do saldo Patrimonial Financeiro e o Resultado da Execução Orçamentária – Superávit	-	X	X

RESTRICÇÕES DE ORDEM REGULAMENTAR	2009	2010	2011
Relatórios de Controle Interno sem evidenciar os atos e fatos contábeis e possíveis falhas, irregularidades ou ilegalidades.	X	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na Prestação de contas do Município de Luzerna encontramos Restrição de Ordem Legal no ano de 2009 em relação a divergência de valor entre os saldos das contas “Bancos Conta Movimento” e “Bancos Conta Vinculada”, registrados no Balanço Financeiro de 2008 e o saldo destas contas na abertura em 2009, estando em desacordo com as normas gerais de escrituração contidas na Lei nº 4.320/64, artigo 85, além de apresentar data divergente daquela informada através do Sistema e-Sfinge com relação à remessa (retorno) do Legislativo ao Poder Executivo da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Ainda em 2009, Luzerna teve um apontamento de natureza Regulamentar quanto ausência de informações nos Relatórios de Controle Interno sobre as Audiências Públicas para discussão e avaliação das metas fiscais do 3º quadrimestre de 2008 e do 2º quadrimestre de 2009, bem como acerca da divulgação, local e quantidade de pessoas, previstas no artigo 9º, § 4º e artigo 48, parágrafo único da Lei Complementar 101/2000, denotando deficiência no sistema de controle interno, em desacordo ao disposto no artigo 4º da Resolução TC 16/94.

Com relação aos exercícios seguintes, 2010 e 2011, Luzerna apresentou restrições de Ordem Legal quanto a inconsistências contábeis, onde se evidenciou divergência entre a variação do saldo patrimonial financeiro e o resultado da execução orçamentária – Déficit, e ainda entre o saldo da Dívida Ativa apurada a partir da Demonstração das Variações Patrimoniais – Anexo 15, e o constante do Balanço Patrimonial – Anexo 14, da Lei nº 4.320/64.

Quadro 5. Restrições apuradas pelo Relatório de Prestação de Contas do TCE/SC Ref. Luzerna.

RESTRICÇÕES DE ORDEM LEGAL	2009	2010	2011
Divergência de valor entre saldos contas “Bancos Conta Movimento” e “Bancos Conta Vinculada” Balanço Financeiro 2008/2009.	X	-	-
Divergência de data referente à remessa (retorno) do Legislativo ao Poder Executivo da Lei de Diretrizes Orçamentárias.	X	-	-
Divergência de Valor Anexo 11	-	-	X
Divergência de Valor Anexo 14	-	X	-
Divergência de Valor Anexo 15	-	X	-
Divergência saldo patrimonial financeiro e o resultado da execução orçamentária – Déficit	-	X	-

RESTRICÇÕES DE ORDEM REGULAMENTAR	2009	2010	2011
Ausência de informações nos Relatórios de Controle Interno sobre as Audiências Públicas metas fiscais do 3º quadrimestre de 2008 e do 2º quadrimestre de 2009, bem como acerca da divulgação, local e quantidade de pessoas.	X	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa.

Apresentamos no quadro 06, os apontamentos identificados nas prestações de contas do Município de Herval do Oeste em relação aos três períodos analisados.

O Município apresentou Déficit de execução orçamentária e financeira, descumprimento quanto ao percentual mínimo a ser aplicado em educação básica, divergências de valor em relação à Transferências Financeiras recebidas e concedidas, desacordo de valor em relação aos anexos 02, 11, 14 e 15, realização de Abertura de Crédito Adicional Suplementar através de superávit financeiro do FUNDEB do exercício anterior inexistente e ainda, ausência de remessa de informações, por meio documental, relativa ao Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente – FIA. O Município ainda deixou de apresentar a Remessa de Relatório Circunstanciado do ano de 2009, bem como Parecer do Conselho do FUNDEB.

Destaca-se que no ano de 2010, Herval do Oeste auferiu apontamento de Ordem Constitucional, ao deixar de apresentar Decreto para anulação de créditos orçamentários. Restrição de mesma natureza de seu no ano de 2009 por realizar abertura de Créditos Adicionais Suplementares por conta de transposição, remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa específica.

Quadro 6. Restrições apuradas pelo Relatório de Prestação de Contas do TCE/SC Ref. Herval do Oeste.

RESTRICÇÕES DE ORDEM LEGAL	2009	2010	2011
Déficit de execução orçamentária e financeira	X	X	X
Deixar de Aplicar o Percentual Mínimo no FUNDEB	-	X	X
Divergência de valor em relação à Transferências Financeiras recebidas e concedidas	-	X	X
Abertura de Crédito Adicional Suplementar através de superávit financeiro do FUNDEB do exercício anterior inexistente	-	-	X
Ausência de remessa de informações, por meio documental, relativa ao Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente – FIA	-	-	X
Ausência de Relatório Circunstanciado do ano de 2009	X	-	-
Ausência de Parecer do Conselho do FUNDEB	X	-	-
Divergência de Valor Anexo 02	X	-	-
Divergência de Valor Anexo 11	-	-	X
Divergência de Valor Anexo 13	-	X	-
Divergência de Valor Anexo 14	-	-	X
Divergência de Valor Anexo 15	-	-	X
Divergência saldo patrimonial financeiro e o resultado da execução orçamentária – Déficit	-	X	X
RESTRICÇÕES DE ORDEM CONSTITUCIONAL			
Ausência de Decreto de Anulação e Suplementação de Créditos Orçamentários	X	X	-

Fonte: Dados da Pesquisa.

A partir da análise individual dos dados, conforme demonstrado pelos quadros 4, 5 e 6, elaboramos um quadro resumo, bem como um gráfico que melhor ilustra a posição em conjunto dos municípios em análise, em relação a todas as restrições apontadas pelo TCE/SC, bem como uma linha de tendência destes dados.

Quadro 7. Resumo das Restrições apontadas pelo TCE/SC

	2009	2010	2011
Joaçaba	04	01	04
Luzerna	03	03	01
Herval do Oeste	05	06	09

Fonte: Dados da Pesquisa

A partir da análise do quadro 7, Joaçaba apresentou uma melhora nos relatórios em relação ao ano de 2009 para 2010, mas em 2011 voltou a apresentar restrições. Mostrando uma tendência equilibrada quanto a sua progressão em relação aos apontamentos feitos pelo TCE/SC.

O município de Luzerna mostrou que têm trabalhado para evitar a possível reincidência e novos apontamentos, visto que se manteve contínua em 2009 e 2010 e apresentou melhora em 2011. Quanto ao município de Herval do Oeste, a pesquisa mostrou que os apontamentos cresceram de um ano para outro, de 05 apontamentos em 2009 para 09 em 2011.

Constatou-se ainda, a partir da análise dos dados extraídos dos Relatórios de Prestações de Contas emitidos pelo TCE/SC, que os três municípios receberam parecer favorável pela aprovação das respectivas Prestações de Contas. Por outro lado, receberam nos exercícios de 2010 e 2011 pareceres com ressalva, bem como recomendações ao Controle Interno a fim de adotar providências para a correção e prevenção das falhas apontadas quanto às divergências já apresentadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito norteador da presente pesquisa foi investigar quais os apontamentos e observações realizadas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina em relação à atuação dos controles internos dos Municípios de Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste, através das prestações de contas dos anos de 2009 a 2011.

A partir da leitura e análise dos dados, constatou-se que o Controle Interno, de todos os municípios, deixou de cumprir em tempo hábil o envio da remessa do Relatório de Controle Interno, ao Tribunal de Contas em algum período dentre os analisados, com especial atenção ao município de Herval do Oeste, que foi o que apresentou maior atraso em dias na entrega das remessas ao Tribunal de Contas.

O estudo apontou ainda, que o Controle Externo realizou observações quanto à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, sendo que as de Ordem Legal foram as que mais sofreram evidência em seus pareceres.

O município de Herval do Oeste teve destaque, nos exercícios em análise, por não ter apresentado melhora quanto às restrições apontadas pelo TCE/SC, aumentando o número de restrições de um ano para outro. O município de Luzerna apresentou uma modesta melhora, visto que em 2011 recebeu apenas 01 (um) apontamento por parte do Controle externo. Já o município de Joaçaba manteve-se equilibrada, tendo em 2010, apresentado uma sensível melhora ao passar de 04 apontamentos (2009) para apenas 01 (2010), apresentando em 2011 novamente 04 observações.

Importante destacar que apesar de Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste dividirem vários serviços públicos, serem municípios circunvizinhos entre outras afinidades, percebe-se que as evidenciações quanto as Prestações de Contas mostraram-se distintas.

Senso assim, somente com um efetivo sistema de controle interno é que se chegará a aplicação das legislações sobre o assunto exigindo planejamento, cumprimento de diretrizes e metas, com eficiência e eficácia, se não do contrário, apenas se deliberarão, quando averiguadas, questões amiúde e de forma esparsa, produzindo apenas o ressarcimento de parte do dano causado ao Tesouro, em razão da impossibilidade de se detectar erros e irregularidades em tempo hábil.

Contudo, esclarecemos que os dados aqui apresentados não podem ser generalizados a todos os municípios de Santa Catarina e Brasil, sendo necessário o desenvolvimento de novas pesquisas para concluir essa afirmação.

Como contribuição a futuros estudos podem ser destacados pontos como a necessidade de investigar os procedimentos adotados pelos Municípios a fim medidas sugeridas pelo TCE/SC, a fim de que nos próximos exercícios esses apontamentos não venham a ocorrer.

Por ser uma pesquisa inédita de levantamento de dados a partir das prestações de contas dos gestores, tem-se como objetivo contribuir para que outras pesquisas sobre o tema possam ser realizadas, demonstrando a importância, relevância e a fragilidade dos controles internos públicos municipais. O estudo contribui ainda para a evidenciação das contas públicas focado na transparência das ações dos gestores sob o olhar dos controles externos.

6 REFERÊNCIA

ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL, **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.
Acesso em: 29 maio 2013.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04 maio 2000. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 01 Jun 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04 maio 1964 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 10 Jun 2013.

BRASIL. Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 de agosto de 2008. Disponível em:<<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 11 Jun. 2013.

CAVALCANTE, Danival Sousa, PETER, Maria Glória Arrais, MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Organização dos Órgãos de Controle Interno Municipal no Estado do Ceará: Um Estudo na Região Metropolitana de Fortaleza. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. São Paulo, v.4, n.1, p.24-43, 2011. Disponível em: <<http://website.acep.org.br>>. Acessado em: 16 Jun. 2013.

CONSELHO Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 –Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em 13 Jun 2013.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios: Orientação para a Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas**. São Paulo: Atlas, 2003.

DARÓS, Leandro Luís, PEREIRA Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. 2012. **Anais**. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>. Acessado em: 16 Jun. 2013.

FILHO, Antônio José. **A Importância do Controle Interno na Administração Pública**. 2008. Disponível em: http://www.ufpi.br/subsiteFiles/parnaiba/arquivos/files/rd-ed1ano1-artigo6_antoniofilho.PDF Acessado em 03/06/2013

FINK, Roberto Carlos. **O Sistema de Controle Interno nos Municípios e as Condicionantes para o seu Efetivo Funcionamento**. Porto Alegre. 2008

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2007.

KLANN, Roberto Carlos, MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil. 2012. **Anais**. Disponível em: <www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/.../2012_EnAPG398.pdf>. Acessado em: 16 Jun. 2013.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MINAS GERAIS. **Cartilha de Orientações sobre Controle Interno**. 2012. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br>>. Acesso em: 10 Jun. 2013.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina**. 1989. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1989, publicado no Diário da Constituinte nº. 039-A, nova edição com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nºs. 01, de 1999 a 64, de 2012. Disponível em: <http://www.alesc.sc.gov.br/portal/legislacao/docs/constituicaoEstadual/CESC_2013_-_63_e_64_emds.pdf>. Acesso em: 11 Jun. 2013.

SANTA CATARINA. Lei Complementar n.202, de 15 de dezembro de 2000. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 15 Dez. 2000. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/files/file/biblioteca/LEI_ORGANICA_CONSOLIDADA.pdf>. Acesso em: 10 Jun. 2013.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. Regimento Interno. Resolução nº TC 06/2001 de 28 de dezembro de 2001. Institui o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Diário Oficial do Estado de Santa Catarina**, Florianópolis, SC, 28 Dez. 2001. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/regimento_interno_consolidado.pdf> Acesso em: 10 Jun. 2013.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. **Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal**. XII. 2010, Florianópolis, SC. 2010. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/files/file/publicacoes/apostila_xii_ciclo_2010_site.pdf> Acesso em: 10 Jun. 2013

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos, MURARO Mirna. A Influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos Procedimentos de Controle Interno: Uma Análise nos Municípios Gaúchos do Corede Produção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18º, 2008. Gramado. RS. **Anais**. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/303.pdf>. Acesso em: 16 Jun. 2013.

SILVA, Adão Cravem da. **Plano de Contas para Prefeitura Municipais**. Porto Alegre: Saraiva, 1973.

SOUSA, Lyndon Johnson Nonato de, COLARES, Mirela Cavalcante. Controle Interno Governamental. In: CIEGESI - CONFERÊNCIA INTERNACIONAL DE ESTRATÉGIA EM GESTÃO, EDUCAÇÃO E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO. **Anais Eletrônicos da I Ciegese / I Encontro Científico do PNAP/UEG**. Goiânia, GO. 2012. Disponível em:

<<http://www.prp.ueg.br/revista/index.php/ciegesi/article/view/772>>. Acessado em: 16 Jun. 2013.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio, THOMÉ, Valmir Alberto. A Existência do Controle Interno Como Auxílio À Governança para Gerar Informações aos *Stakeholders* das Entidades Públicas: A Realidade em 20 Prefeituras do Estado do Paraná. **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 5. 2005, São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/253.pdf>>. Acesso em: 16 Jun. 2013.