

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
NÍVEL MESTRADO

MICHELE PATRICIA RONCALIO

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UM
ESTUDO SOBRE A ORGANIZAÇÃO E A ATUAÇÃO DE ÓRGÃOS CENTRAIS DE
CONTROLE INTERNO DE MUNICÍPIOS CATARINENSES COM MAIS DE 50.000
HABITANTES, FRENTE ÀS FUNÇÕES ESTABELECIDAS NA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL**

FLORIANÓPOLIS
2009

MICHELE PATRICIA RONCALIO

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO SOBRE A ORGANIZAÇÃO E A ATUAÇÃO DE ÓRGÃOS CENTRAIS DE CONTROLE INTERNO DE MUNICÍPIOS CATARINENSES COM MAIS DE 50.000 HABITANTES, FRENTE ÀS FUNÇÕES ESTABELECIDAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação – Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade, Área de Concentração em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton.

FLORIANÓPOLIS
2009

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária da
Universidade Federal de Santa Catarina

R769c Roncalio, Michele Patricia

Controle interno na administração pública municipal [dissertação] : um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na Constituição Federal / Michele Patricia Roncalio ; orientador, Luiz Alberton. - Florianópolis, SC, 2009.
195 f.: grafs., tabs.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Administração pública - Santa Catarina - Municípios. 3. Controle interno. I. Alberton, Luiz. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDU 657



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

ATA DA DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
MESTRE EM CONTABILIDADE

Área de Concentração: Controladoria

Realizada em: 20/08/2009

Candidato: Michele Patrícia Roncalio

Nº. da Portaria: II/PPGC/2009

Banca Examinadora:

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton

Membros: Prof. Df. Yalmor Slomski Prof.

Dr. Rogério João Lunkes

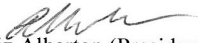
Título da Dissertação de Mestrado: Controle Interno na Administração Pública Municipal: um estudo sobre a organização e atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas pela Constituição Federal.


Local: Sala 206 do prédio da pós-graduação do Centro Sócio-Econômico


Horário: 14:00 horas


Em sessão pública, após exposição de cerca de **50 minutos**, o candidato foi argüido oralmente pelos membros da banca examinadora, demonstrando suficiência de conhecimento e capacidade de sistematização no tema de sua Dissertação de Mestrado, recebendo **parecer favorável** da Comissão Examinadora; cumprindo parte dos requisitos solicitados para obtenção do título de Mestre em Contabilidade, de acordo com o Artigo 46 do Regulamento dos Cursos de Pós-Graduação da UFSC. Na forma regulamentar, foi lavrada a presente ata que é assinada pelos membros da banca e pelo candidato.

Florianópolis, 20 de agosto de 2009.


Prof. Dr. Luiz Alberton (Presidente)
Depto. de Ciências Contábeis /
PPGC Universidade Federal de
Santa Catarina


Prof. Dr. Valmor Slomski (Membro Titular)
Depto. de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e
Contabilidade Universidade de São Paulo


Prof. Dr. Rogério João Lunkes (Membro Titular)
Depto. de Ciências Contábeis / PPGC
Universidade Federal de Santa Catarina


Candidato: Michele Patrícia Roncalio

Dedico este trabalho a quem sempre me dedica carinho e amor.

À minha mãe Beatriz e ao meu pai João (*in memoriam*) e toda minha querida família, base de minha educação, ensinando-me valores como dignidade, honestidade e persistência.

Ao meu amor Edair, que me faz feliz e me encoraja, vencendo comigo mais uma etapa de minha vida.

Aos meus amigos especiais, que me apóiam e sempre estarão ao meu lado.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus que me deu capacidade, sabedoria e persistência.

Ao carinho de minha querida família. Minha querida mãe e meu estimado pai (*In memoriam*), base de minha educação e de meus valores, meus irmãos e seus companheiros, principalmente ao apoio da minha irmã-amiga Solange, meus sobrinhos, afilhados e enteado.

Ao meu amor, Edair do Amaral, não só por sua compreensão, mas, principalmente, por seu apoio, incentivo, amor e carinho e por acreditar em mim.

Aos meus queridos amigos, pelo apoio e compreensão em momentos de ausência, em especial aos amigos Carlos Eduardo e Greice, João e Luciana, Simone e Túlio, Fernando Pereira, Adriano Mendes, Shandi, Waleska, Luciane, entre outros que fazem e sempre farão parte da minha vida. Estendo também esse agradecimento a minha sogra, Dona Izadir, e minha cunhada, Vanessa.

À minha chefe e amiga Sidirlei, pelo seu apoio, compreensão e por apostar na minha capacidade.

Ao Professor Luiz Alberton, pela orientação e incentivo no desenvolvimento deste trabalho.

Aos Professores do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, pelo conhecimento repassado com competência, dedicação e disciplina, e à Equipe do Programa, com especial carinho a Maura Miranda, por sua dedicação.

Aos colegas do Mestrado, em especial a Turma de 2007.

Aos responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno e da contabilidade das prefeituras catarinenses pesquisadas que disponibilizaram um pouco de seu tempo e conhecimento, possibilitando o desenvolvimento desta pesquisa.

Aos colegas do Departamento Estadual de Infra-Estrutura e da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

E a todos aqueles que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para a realização deste trabalho e para o meu crescimento pessoal, acadêmico e profissional.

RESUMO

RONCALIO, Michele Patricia. **Controle interno na administração pública municipal**: um estudo sobre a organização e atuação dos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas pela Constituição Federal. 2009. 191 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis-SC, 2009.

Desde a década de 1960 a administração pública brasileira tem a obrigação legal de manter um sistema de controle interno que possibilite o acompanhamento e a fiscalização dos recursos públicos, sendo ainda mais enfatizada com a promulgação da Constituição Federal de 1988 que, além de exigir sua implantação nos três Poderes, reiterou a necessidade de manutenção do sistema de controle interno aos municípios e especificou a atuação na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Sendo assim, a presente pesquisa tem por objetivo verificar a organização e a atuação dos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 e outras legislações aplicáveis. Logo, utilizando-se de uma amostra intencional, totalizando dezenove municípios catarinenses, efetuou-se um levantamento-descritivo, com informações qualitativas-quantitativas, coletadas por meio de entrevista semi-estruturada e análise documental. As entrevistas foram realizadas no período de junho a setembro de 2008, com visitas aos responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno dos municípios pesquisados, e os principais documentos analisados foram os pareceres do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, com objetivo de reduzir vieses nas manifestações dos entrevistados. No que se refere à organização dos órgãos centrais de controle interno pesquisados, além de outros aspectos, verificou-se que há municípios em que o órgão de controle vincula-se a uma secretaria municipal, com possibilidade de atuação limitada. Quanto à nomenclatura, verificou-se diversidade, mas grande parte dos órgãos visitados intitula-se controladoria, e possui abrangência e atuação limitadas e baixo número de colaboradores envolvidos, revelando-se pouca compreensão do assunto. Para verificação da atuação desses órgãos centrais de controle interno, buscaram-se informações sobre a interação com o Tribunal de Contas e com órgãos e setores estratégicos da estrutura administrativa do município, sobre as principais atividades desenvolvidas e seus enfoques, bem como a atuação em atividades específicas. As atividades declaradas pelos entrevistados foram analisadas enquadrando-as às fiscalizações e controles nas áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e os enfoques aos princípios constitucionais da administração pública. Desta forma, verificou-se que muitos dos órgãos de controle interno não atuavam em todas as áreas de competência atribuídas pelo artigo 70 da Constituição Federal e as principais deficiências identificadas referem-se às áreas contábil e patrimonial.

Palavras-Chaves: Controle Interno. Administração Pública. Municípios. Funções de Controle.

ABSTRACT

RONCALIO, Michele Patricia. **Internal control in municipal public administration:** a study on the organization and duties of core departments of internal control in municipalities in the state of Santa Catarina which have over 50,000 inhabitants, as regards the duties defined by the Brazilian Federal Constitution. 2009. 184 pp. Master's Thesis (Master's Degree in Accounting) – Department of Post-Graduate Studies in Accounting, Federal University of Santa Catarina. Florianópolis-SC, Brazil, 2009.

Since the 1960s, Brazilian public administration has had the legal duty to maintain a system of internal control which can monitor and supervise public resources. Even greater emphasis was placed on such duty after the enactment of the Federal Constitution of 1988, which not only ensured the implementation of this system in the Three Powers but also reinforced the need to maintain it upon the scope of the municipalities. The aforementioned Constitution also specified the role of accounting, financial, budgetary, operational and equity check. Taking these factors into consideration, this study aims to investigate the organization and performance of the core departments of municipal internal control, as regards the duties defined by the Federal Constitution and the other applicable legislation. A descriptive report was made with an intentional sample composed of nineteen municipalities from the Brazilian state of Santa Catarina whose population exceeds fifty thousand inhabitants. Quantitative and qualitative data were collected by means of semi-structured interviews and document analysis. The interviews were conducted between June and September 2008, when the researcher visited the people in charge with the main departments of internal control of the municipalities comprising the intentional sample. The reports by the Brazilian Court of Auditors of the State of Santa Catarina were main documents under analysis, in order to avoid bias from the interviewees' answers. One of the conclusions of this study, as regards the organization of the researched core departments of internal control, is that there are municipalities where the control department is legally linked to a municipal secretary and has limited power of action. The study has also observed a wide range of different terms that are used to refer to control departments. However, many of the departments under study are referred to as controlling offices and have limited scope and power of action as well as a small staff with limited expert knowledge. All the heads of the researched control departments were checked to have a degree in either Accounting or Law. In order to verify the performance of those main departments of internal control, information was searched on the interaction between the Brazilian Court of Audits and the departments and strategic sectors of the municipality's administrative structure, on the main activities developed and their aims, as well as on their performance in specific activities. The activities reported by the interviewees were analyzed and associated with controls and check devices in the following areas: accounting, financial, budgetary, operations and equity, and focus was placed on the intrinsic principles of public administration. Thus, several internal control departments were observed not to operate in all the competencies assigned by article 70 of the Federal Constitution and that the main deficiencies identified refer to the accounting and equity areas.

Keyword: Internal Control. Public Administration. Municipalities. Controlling Functions.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – O papel da controladoria no processo de gestão.....	27
Figura 2 – O sistema de controle interno.....	33
Figura 3 –Cubo de COSO Report (<i>Internal Control - Integrated Framework</i>).....	39
Figura 4 –Cubo de COSO ERM (<i>Enterprise Risk Management – Integrated Framework</i>).....	42
Figura 5 – A metodologia de controle CoCo (<i>Criteria of Control Committee</i>).....	44
Figura 6 – Estrutura geral do CobiT® (<i>Control Objectives for Information and Related Technology</i>).....	47
Figura 7 – Monitoramento do controle interno pela auditoria.....	54
Figura 8 – Evolução da legislação federal sobre o controle interno na administração pública.....	60
Figura 9 – Influência dos princípios constitucionais da administração pública nas competências do sistema de controle interno.....	78

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Nomenclatura dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008.....	115
Gráfico 2 – Vinculação dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008.....	118
Gráfico 3 – Unidades de atuação dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008.....	119
Gráfico 4 – Recursos humanos lotado nos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses– ano-base 2008.....	120
Gráfico 5 – Formação superior dos chefes dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses - ano-base 2008.....	125
Gráfico 6 – Ano de implantação do sistema controle interno nas maiores prefeituras catarinenses.....	127

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Componentes do COSO Report (<i>Internal Control - Integrated Framework</i>)	40
Quadro 2 – Componentes inclusos pelo COSO ERM (<i>Enterprise Risk Management – Integrated Framework</i>) em complemento ao COSO Report.....	43
Quadro 3 – Domínios e processos do CobiT® (<i>Control Objectives for Information and Related Technology</i>)	49
Quadro 4 – Principais diferenças entre atuação dos auditores externos e internos.....	53
Quadro 5 – Componentes do controle interno aplicados ao setor público.....	61
Quadro 6 – Funções e finalidades do sistema de controle interno a ser implantado e mantido pela administração pública, segundo a legislação brasileira em vigor.....	66
Quadro 7 – Municípios catarinenses com população residente superior a 50.000 habitantes – ano-base 2000.....	83
Quadro 8 – Calendário de entrevistas nos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses e entrevistados.....	85
Quadro 9 – Descrição dos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, segundo o Censo IBGE de 2000	112
Quadro 10 – Subdivisões dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008.....	116
Quadro 11 – Agentes de controle interno em unidades descentralizadas das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008.	121
Quadro 12 – Vínculo e formação dos chefes dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008.....	126
Quadro 13 – Interação dos órgãos centrais de controle interno, das maiores prefeituras catarinenses, com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – ano-base 2008.....	129
Quadro 14 – Conteúdo de Relatórios de Controle Interno de municípios catarinenses, encaminhados bimestralmente ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – ano-base 2008.....	133

Quadro 15 – Interação dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses, com órgãos da Estrutura do Poder Executivo Municipal – ano-base 2008.....	138
Quadro 16 – Principais atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses, segundo informações dos responsáveis em 2008.....	145
Quadro 17 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno em áreas específicas na administração municipal.....	149
Quadro 18 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno segundo as funções instituídas pela Constituição Federal de 1988.....	153

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Número de municípios, população residente, por situação do domicílio de Santa Catarina segundo classes de tamanho da população dos municípios - Brasil – 2000.....	18
Tabela 2 – Vínculo dos servidores lotados nos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008, quantitativo e percentual...	123
Tabela 3 – Atividades desenvolvidas pelos Órgãos Centrais de Controle Interno...	164
Tabela 4 – Apontamentos do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, referente às prestações de contas de 2007, dos maiores municípios catarinenses.....	177

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA	14
1.2	OBJETIVOS.....	15
1.3	JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA	16
1.4	DELIMITAÇÃO E ABRANGÊNCIA DA PESQUISA	18
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	19
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1	CONTROLADORIA	21
2.1.1	Enfoques da Controladoria.....	22
2.1.2	Funções da Controladoria.....	24
2.2	CONTROLE INTERNO	29
2.2.1	Metodologias de Controle Interno.....	37
2.2.2	Monitoramento por meio da auditoria	49
2.3	CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	57
2.3.1	Competências do Controle Interno na Administração Pública Municipal	63
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	80
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	80
3.2	SELEÇÃO DA AMOSTRA	82
3.3	COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	83
3.4	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	87
4	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	88
4.1	CARACTERÍSTICAS DOS MUNICÍPIOS PESQUISADOS	88
4.2	ORGANIZAÇÃO DOS ÓRGÃOS CENTRAIS DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICIPIOS CATARINENSES COM MAIS DE 50.000 HABITANTES.....	112
4.3	ATUAÇÃO DOS ÓRGÃOS CENTRAIS DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICIPIOS CATARINENSES COM MAIS DE 50.000 HABITANTES.....	128
4.3.1	Interação dos órgãos centrais de controle interno com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e com áreas do Poder Executivo Municipal.	128
4.3.2	Atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno e seu enquadramento às funções instituídas pelo artigo 70 da Constituição Federal.....	144
4.4	APONTAMENTOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA	169
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	182
	REFERÊNCIAS	187

1 INTRODUÇÃO

Neste primeiro capítulo descrevem-se as motivações e os objetivos da presente pesquisa, baseando-se na problemática desse estudo e delimitando-se sua abrangência.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA

Desde a década de 1960, com a edição da Lei Federal n. 4.320/1964, a administração pública brasileira tem a obrigação legal de manter um sistema de controle interno que possibilite o acompanhamento e a fiscalização da aplicação dos recursos públicos para geração do bem comum. Esta necessidade foi ainda mais enfatizada com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a sanção da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, sendo expostas as atribuições dos órgãos de controle, com atuação em toda estrutura vinculada aos Poderes de cada um dos entes federados.

Integrante da administração das entidades, ao se caracterizar como etapa contínua do processo decisório, a importância do controle interno se dá pelo acompanhamento da eficácia e eficiência das operações, da fidedignidade das informações contábeis e financeiras e da conformidade dos atos com as leis e normas estabelecidas. Logo, o controle interno de qualquer organização, pública ou privada, deve atuar de forma preventiva, concomitante e subsequente, fiscalizando e detectando não conformidades e falhas para que, em tempo hábil, sejam tomadas medidas que evitem, reduzam ou corrijam atos e fatos que possam comprometer o alcance das metas e objetivos daquela organização.

Considerando a legislação brasileira e os entendimentos expostos por diversos autores no que tange ao controle das organizações, entende-se que a avaliação dos processos com o objetivo de tornar mais ágil e completa a interligação entre as áreas da administração, para melhoria das informações repassadas aos usuários (em termos de tempestividade, completeza, clareza e certeza) e para verificação da legalidade dos atos, devem ser preocupações do controle interno na administração pública.

No que tange aos municípios, a Carta Magna de 1988, ainda estabelece, em seu artigo 31, que a fiscalização desses entes federados deva ser exercida tanto pelo controle externo como pelo sistema de controle interno a ser implementado e mantido pelo Poder Executivo Municipal, integrando-se ao Poder Legislativo.

Com a função de atuar no acompanhamento e fiscalização das áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, na administração pública, o controle interno na administração pública municipal tem, portanto, como objetivo o acompanhamento e controle dos gastos, a proteção dos ativos, a probidade dos administradores, a eficiência, eficácia e efetividade dos processos e procedimentos e, inclusive por meio da verificação geral das contas e consistência dos registros contábeis, o alerta sobre eventuais desvios em metas e objetivos estabelecidos e/ou instituídos e a sugestão de medidas para sua prevenção e correção.

Para tanto, é imperativo que esse sistema de controle interno municipal se remeta à observância dos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência no desenvolvimento de suas funções e, conseqüentemente, no planejamento, na execução e no controle das atividades.

Sendo assim, dados os preceitos legais e os entendimentos da literatura sobre o tema, esta pesquisa busca responder a seguinte problemática: **Como se organizam e atuam os órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas pela Constituição Federal e outras legislações aplicáveis?**

1.2 OBJETIVOS

Esta pesquisa tem como objetivo geral verificar a organização e a atuação dos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 e outras legislações aplicáveis.

Para sua concretização, destacam-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar, na Constituição Federal e outras legislações aplicáveis, quais as funções a serem exercidas pelos órgãos centrais de controle interno municipais, visando à observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência;
- Identificar, junto aos responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, a organização e a vinculação desses órgãos na estrutura de cada prefeitura;

- Identificar, junto aos responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, o enfoque e as principais atividades desenvolvidas por esses órgãos;
- Enquadrar as atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno dos municípios pesquisados às funções estabelecidas pela Constituição Federal e outras legislações aplicáveis, comparando-as e analisando a observância dos princípios constitucionais de administração pública;
- Demonstrar os apontamentos do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina em análises de prestações de contas dos municípios pesquisados, confrontando-os às atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno municipais.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

Como exposto, a exigência de implantação de controles internos para a administração de entes públicos brasileiros não é recente. Além da fiscalização e acompanhamento das atividades, das metas e objetivos, comparando o planejado com o executado, a eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos e na consecução dos serviços destinados à sociedade, é necessário que estes controles internos sejam capazes de avaliar e responder a riscos inerentes. Para tanto, faz-se necessária a existência de uma central de sistema de controle interno, responsável pela implantação de rotinas e procedimentos que garantam a execução desses acompanhamentos, fiscalização e controles em todas as unidades do ente ao qual pertence.

Com base nisso, muitos autores vêm demonstrando em seus trabalhos a importância da implantação de sistemas controle interno na União, suas entidades ou órgãos, citam-se Mileski (2003), Moraes (2003), Davis e Blaschek (2006) e Abunahman (2006), entre outros.

Ao tratar especificamente de controle interno municipal, alguns autores demonstram, ainda, os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal e a necessidade de sua estruturação, como Santos e Muraro (2008) e Peixe (2008). Outros são mais abrangentes e apresentam orientações para implantação e organização dos órgãos centrais de controle interno, apresentando orientações, manuais e situações a serem observadas dadas as particularidades, citam-se Cruz e Glock (2007), Cavalheiro e Flores (2007), Botelho (2008), Castro (2008), entre outros.

Há, ainda, autores que tratam da integração do controle interno municipal e o controle externo, essa perspectiva está exposta em trabalhos como de Diniz *et. al* (2004), Revorêdo e Silva (2005) e Ribeiro Filho *et. al* (2008).

Poucos autores tratam especificamente sobre como se organizam, sua vinculação e abrangência e as atividades desenvolvidas pelos órgãos de controle interno de municípios. Nessa situação enquadram-se o artigo de Cavalcante, Peter e Machado (2008), que traça um perfil dos órgãos de controle interno de municípios da região metropolitana de Fortaleza, Estado do Ceará, sem efetuar análises sobre as atividades desenvolvidas por este órgão, e a dissertação de Thomé (2005) que, ao analisar a administração dos vinte maiores municípios do Estado do Paraná, identifica rotinas de controle utilizadas nas entidades públicas municipais, sem se ater a existência de órgãos centrais do sistema de controle interno.

Logo, a principal motivação desta pesquisa ocorreu pela inexistência de trabalhos que tratem da organização e das atividades desenvolvidas por órgãos centrais de controle interno, enquadrando-as às funções e finalidades estabelecidas pelos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 e os princípios norteadores da administração pública. Entende-se que os preceitos descritos na Carta Magna absorvem integralmente as funções e finalidades estabelecidas em demais legislações brasileiras.

Dessa forma, entende-se que esse trabalho possui relevância científica relacionada ao seu tema, problema e objetivos.

Outro aspecto que precisa ser considerado é o papel do controle interno público para o aperfeiçoamento do controle dos gastos e das aplicações de recursos por parte da sociedade brasileira. Para Roncalio *et. al* (2009, p. 3521), “reconhece-se que a participação da população na condução e no acompanhamento da atuação dos governantes é crescente no aspecto qualitativo” e, complementarmente os autores expõem que, “pelo fato da administração municipal estar mais próxima da população a ser atendida, é nesta esfera que ocorre, de forma mais contínua, a cobrança da sociedade na aplicação dos recursos transferidos ao setor público”.

Sendo assim, esse trabalho possui relevância profissional e social, pois visa além de contribuir para o aperfeiçoamento da estruturação, organização, e desenvolvimento das atividades de órgãos de controle interno, para o exercício das funções de controle externo quando do enquadramento das atividades às funções de controle público e, ainda, contribuir para o fortalecimento do controle social na medida em que explica o que deve e demonstra o que é acompanhado pelos órgãos de controle interno e externo pesquisados.

Além disso, por ser servidora pública do Estado de Santa Catarina, sendo seu cargo efetivo de Contadora da Fazenda Estadual, agente de controle interno do Poder Executivo Estadual, e ocupante do cargo na administração geral da maior autarquia estadual, há interesse de cunho pessoal no desenvolvimento dessa pesquisa, enquadrando-se às experiências profissionais da pesquisadora.

Por último, cabe mencionar, que este trabalho aplica-se à Área de Concentração em Controladoria do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, enquadrando-se na Linha de Pesquisa de Controle de Gestão e Avaliação de Desempenho.

1.4 DELIMITAÇÃO E ABRANGÊNCIA DA PESQUISA

Atualmente no Brasil existem 5.564 municípios com extensão territorial e população diversificadas. O Estado de Santa Catarina possui 293 municípios e esta diversidade entre tais entes não é diferente. Segundo o Censo de 2000, realizado pelo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE, o estado catarinense possuía 5.356.360 habitantes distribuídos nos municípios conforme tabela:

Tabela 1 - Número de municípios, população residente, por situação do domicílio de Santa Catarina segundo classes de tamanho da população dos municípios - Brasil – 2000.

Unidade da Federação e classes de tamanho da população dos municípios (habitantes)	Número de municípios	População residente		
		Total	Urbana	Rural
Santa Catarina	293	5.356.360	4.217.931	1.138.429
Até 5.000	106	334.758	109.495	225.263
De 5.001 até 10.000	76	541.436	257.940	283.496
De 10.001 até 20.000	61	837.174	551.094	286.080
De 20.001 até 50.000	31	1.014.125	851.033	163.092
De 50.001 até 100.000	9	587.787	510.632	77.165
De 100.001 até 500.000	10	2.041.080	1.937.737	103.343
Mais de 500.000	-	-	-	-

Fonte: Adaptado IBGE (2000).

Em extensão territorial, o Estado de Santa Catarina ocupa 95.346,181 quilômetros quadrados, segundo Resolução IBGE n. 05, de 10 de outubro de 2002, e o município com maior área territorial é Mafra, ocupando 1.404,206 quilômetros quadrados, com uma população de apenas 49.940 habitantes naquele Censo, e Bombinhas em área territorial é o

menor município de Santa Catarina, ocupando 34,489 quilômetros quadrados, com 8.716 habitantes. Balneário Camboriú ocupa apenas 46,489 quilômetros quadrados, mas sua população, divulgada pelo mesmo Censo, era de 73.455 habitantes (IBGE, 2002).

A Lei de Responsabilidade Fiscal é mais flexível em algumas exigências para municípios com população inferior a 50.000 habitantes. No artigo 63, faculta-se a esses municípios com população inferior a 50.000 habitantes, a comprovação e entrega semestral do Relatório de Gestão Fiscal ao invés de quadrimestralmente, bem como a entrega semestral de alguns demonstrativos que compõem o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, de periodicidade bimestral. Em uma alteração recente, por meio da Lei Complementar n. 131/2009, a LRF também estabeleceu um prazo mais extenso, quatro anos, para que esses municípios pequenos liberem em seus sítios eletrônicos oficiais informações pormenorizadas, em tempo real, sobre a execução orçamentária e financeira e adotem sistema integrado de administração financeira e controle.

Com base nestas informações, considerando uma população de 293 municípios catarinenses, esta pesquisa limitou-se a coletar informações sobre a organização e atuação dos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, segundo dados populacionais do Censo realizado pelo IBGE no ano de 2000. Conforme demonstrado na Tabela 1, estes dezenove municípios abrigavam 2.628.867 habitantes, ou seja, aproximadamente metade dos habitantes catarinenses.

Ressalta-se que a opção pela utilização dos dados do Censo de 2000, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ocorreu por ser esta uma base de dados fidedigna e este ser o Censo Demográfico disponível quando do início desta pesquisa.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A introdução, disposta neste primeiro capítulo, apresenta a contextualização do tema e problema, os objetivos geral e específicos, a justificativa da pesquisa e sua delimitação.

O segundo capítulo ocupa-se com a fundamentação teórica do trabalho, no qual são abordados pontos centrais, como conceitos fundamentais, objetivos e classificações da controladoria, dos controles internos e da auditoria, diferenciando-os. Tratam-se da abrangência, das funções e atividades de competência do controle interno na administração pública, sobretudo na gestão municipal, na visão de organismos internacionais, autores diversos e dadas as exigências da legislação brasileira.

O capítulo três é dedicado aos procedimentos metodológicos utilizados quanto aos objetivos, problemática e procedimentos da pesquisa e os instrumentos de coleta de dados. Na metodologia também é possível observar as limitações do presente estudo.

No quarto capítulo são descritos e analisados os dados coletados pela presente pesquisa. Sendo assim, além das principais características dos municípios pesquisados, neste capítulo são expostas as diferentes formas de organização dos órgãos centrais de controle interno dos municípios catarinenses com mais de cinquenta mil habitantes, comparando-as, as atividades desenvolvidas, declaradas pelos entrevistados, enquadrando-as às funções estabelecidas pela Carta Magna de 1988, e a confrontação dessas atividades com os apontamentos efetuados pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina quando da análise daquele órgão sobre as contas dos municípios que compõem a amostra desta pesquisa.

No último capítulo, expõem-se as conclusões, considerações finais e sugestões para pesquisas futuras, seguidas pelas referências exploradas na realização deste estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são abordados os fundamentos teóricos no que se refere às áreas relacionadas na presente pesquisa: Controladoria, Controle Interno e metodologias reconhecidas, Auditoria Interna para culminar no entendimento da abrangência, responsabilidades e atuação do Controle Interno na Administração Pública Brasileira.

2.1 CONTROLADORIA

Segundo Pereira (1999, p. 38), “sob o enfoque da Teoria dos Sistemas, a empresa caracteriza-se como um sistema aberto e essencialmente dinâmico, isto é, como um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente”. Substituindo o termo empresa, reconhece-se que cada organização é um sistema aberto, em contato com o ambiente em que está inserida, sendo que seus elementos organizam-se em subsistemas que devem estar em constante interação para cumprir com seus objetivos. Subsistemas desconectados, avançando para lados opostos, podem levar a inutilidade e desmonte da organização.

Entende-se que deve haver uma figura, seja um órgão, um dirigente ou uma unidade, que seja responsável pela interação de toda a estrutura da organização. É onde a Controladoria se encaixa, planejando, coordenando e controlando os diversos subsistemas da organização para continuidade e excelência dela como um todo.

Corroborando com este entendimento, Mosimann e Fisch (1999, p. 116), enfatizam que “à Controladoria cabe a responsabilidade de fazer com que as áreas mantenham a interligação na busca de objetivos comuns, que são resultados”.

Figueiredo e Cagianó (2004, p. 26) entendem que “a missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”. Borinelli (2006), por sua vez, ao explicar a importância da Controladoria afirma que, para assegurarem a sobrevivência e continuidade, as organizações devem cumprir sua missão por meio do atendimento às demandas da sociedade. Para isto, a organização deve trilhar etapas que possibilitem essa busca por sua missão, na qual o elemento imprescindível para as decisões acertadas é a informação precisa, de responsabilidade da Controladoria.

Assim, a Controladoria possui o papel de integrar todas as áreas da organização e instigá-las a caminhar em busca do cumprimento da missão da organização e, conseqüentemente, garantir sua continuidade.

Ao longo dos anos, diversos autores buscam conceituar o termo Controladoria, mas não há uma definição precisa na literatura. Porém, entende-se que todos os conceitos apresentam a visão ampla a ser detida pela Controladoria e destacam sua atuação no sentido de atender a missão da organização em sua amplitude. Esta missão da organização representa o “fim mais amplo para o qual ela foi constituída, caracterizando e direcionando seu modo de atuação” (BEUREN, 1998, p. 37).

Neste sentido, Paulo e Melo (2002, p. 03) defendem que “a Controladoria apresenta-se como instrumento que pode garantir o cumprimento da missão e dos objetivos da empresa”.

Por sua vez, destacando o papel informativo da Controladoria, Nakagawa (1993) explica que a Controladoria organiza e transmite dados relevantes, exerce força e influência, induzindo os gestores a tomarem decisões consistentes com a missão e os objetivos da organização.

2.1.1 Enfoques da Controladoria

Devido a sua amplitude, a controladoria não se restringe a um método, técnica ou modelo. Mosimann e Fisch (1999) tratam-na sob dois enfoques: [1] como um órgão administrativo, tendo sua missão, suas funções e princípios definidos no modelo de gestão da organização, e [2] como área de conhecimento, em que seus fundamentos, conceitos, princípios e métodos advêm de outras ciências.

Esta divisão também vem sendo defendida por vários outros autores, como Almeida, Parisi e Pereira (1999), Villas Boas (2000), Peleias (2002) e Slomski (2003).

a) Como área do conhecimento.

Almeida, Parisi e Pereira (1999) salientam que a Controladoria é a área responsável em estabelecer as bases teóricas e conceituais a fim de modelar, construir e manter os sistemas de informações, garantindo que as necessidades informativas dos usuários sejam supridas adequadamente.

Slomski (2003, p.373) corrobora com esta conceituação quando explica que a Controladoria como ramo do conhecimento é “responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual para a apuração do resultado econômico de uma entidade”.

Portanto, neste enfoque do conhecimento, “a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão contábil, financeira, econômica e administrativa” (VILLAS BOAS, 2000, p. 63).

Essas doutrinas e conhecimentos são oriundos de várias outras ciências que, segundo Mosimann e Fisch (1999), são a Administração, a Economia, a Psicologia, a Estatística e, principalmente, a Contabilidade, pois se baseia nas gestões econômica, financeira e patrimonial das organizações, com o objetivo de orientá-las para a eficácia.

Por sua vez, Peleias (2002), cita, ainda, a área de sistemas e explica que ao se reportar a outras áreas de conhecimento para desempenhar suas funções, a Controladoria pode estabelecer as bases teóricas necessárias para atuação na organização.

Neste contexto, o enfoque do conhecimento dá suporte à atuação da Controladoria como órgão administrativo, principal enfoque deste trabalho.

b) Como órgão administrativo.

Com uma percepção mais prática sobre controladoria, visando sua atuação nas organizações, no enfoque administrativo são abrangidas todas as áreas da organização.

Para Villas Boas (2000, p.61), a Controladoria é:

[...] um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções relacionadas com o Planejamento Estratégico, Tático e Operacional, o Orçamento Empresarial e o Sistema de Custos para avaliação e controle das operações e dos produtos, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial.

Mosimann e Fisch (1999, p. 88) defendem que, sob este enfoque administrativo, a Controladoria deva coordenar os esforços das diversas áreas com a finalidade de “garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial”.

Peleias (2002, p.13) concorda com este entendimento quando define Controladoria como “uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre

eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão”. O autor ainda cita formas de decisão em relação à organização, dentre elas, “critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações e atividades”, todas com o intuito de assegurar a eficácia nas diversas áreas organizacionais da organização.

2.1.2 Funções da Controladoria

Além de diferentes formas de conceituação da Controladoria, também se apresentam diferenças quando do tratamento das funções da Controladoria pelos diversos autores.

Kanitz (1976) define que, dentro uma organização, a controladoria tem a função de implantar e dirigir os sistemas de:

- **informação:** conjunto dos sistemas contábeis e financeiros da organização;
- **motivação:** efeitos dos sistemas de controle sobre as pessoas atingidas;
- **coordenação:** assessoria prestada à direção da organização;
- **avaliação:** interpretação dos resultados;
- **planejamento:** verificação da consistência e da viabilidade dos planos; e
- **acompanhamento:** verificação da evolução dos planos traçados.

Para Wilson e Colford (*apud* FIGUEIREDO, 1995), a controladoria possui cinco funções principais, quais sejam:

- **planejamento:** estabelecimento e manutenção de um plano operacional integrado com os objetivos da organização, analisando-o e divulgando-o;
- **controle:** desenvolvimento, teste e revisão dos padrões utilizados para medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões;
- **informação:** preparação, análise e interpretação dos resultados financeiros e outros dados, envolvendo a avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da organização como um todo a fim de que possam ser úteis aos processo de decisão e aos usuários externos;
- **contabilidade:** estabelecimento e manutenção dos sistemas contábeis, inclusive de custos, registrando todas as transações e preparando as demonstrações financeiras externas;

- **outras funções:** administração e supervisão das atividades que impactam no desempenho da organização, inclusive no envolvimento com auditores internos e externos e autoridades fiscais, desenvolvimento e manutenção de instruções, procedimentos e sistemas, coordenação e conservação de registros.

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 375), definem que as funções da controladoria são:

- Subsidiar o processo de gestão, para que a organização ajuste seu processo de gestão ao ambiente em que se insere;
- Apoiar a avaliação de desempenho, analisando o desempenho econômico das áreas, de seus gestores e da organização como um todo;
- Apoiar a avaliação de resultado, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões;
- Gerir os sistemas de informações, definindo a base de dados responsável pela organização das informações necessárias à gestão;
- Atender aos agentes do mercado, analisando e mensurando o impacto das legislações na organização.

Com base nos diversos autores que tratam sobre as funções da Controladoria, Moura e Beuren (2003), resumidamente, explicam que a função da Controladoria é fazer com que os recursos sejam aplicados na otimização dos resultados da organização.

Por sua vez, Borinelli (2006), ao tratar em sua Tese de Doutorado sobre a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria, apresentou as seguintes funções básicas da Controladoria: a) função contábil; b) função gerencial-estratégica; c) função de custos; d) função tributária; e) função de proteção e controle de ativos; f) função de controle interno; g) função de controle de riscos; h) função de gestão da informação; i) outras funções envolvendo a auditoria e a tesouraria.

Como se demonstra, as funções da controladoria, apresentadas pelos diversos autores, complementam-se e assemelham-se no sentido em que destacam que a finalidade da controladoria é a coordenação, a direção e o acompanhamento da organização como um todo para otimização dos processos e, conseqüentemente, dos resultados.

Neste sentido, entende-se que a controladoria fundamenta-se no processo de gestão, conhecido também como processo decisório, composto pelo tripé planejamento, execução e controle, apoiando-se na coordenação do sistema de informação da organização.

Corroborando com esta concepção, Abunahman (2006, p. 11) defende que, tanto a função da Administração, quanto a função da Controladoria, “define-se em planejamento, execução e controle, visando atingir os objetivos da instituição”.

Na etapa do planejamento a Controladoria contribui com a gestão quando avalia os impactos das diversas alternativas, disponibilizando informações e instrumentos, além de agir unindo esforços para coordenar o planejamento operacional.

A contribuição da Controladoria para a execução ocorre por meio do fornecimento de informações que possibilitam a comparação do desempenho da organização com o padrão estabelecido.

No controle, a contribuição é por meio de subsídio de informações para a comparação da atuação dos gestores e de suas áreas de responsabilidade (PELEIAS, 2002). O controle da atuação dos gestores e das áreas deve ser efetuado tanto na comparação com os padrões e metas estabelecidos, no respeito ao disposto nas legislações e normas, como na verificação da eficácia dos processos.

Moura e Beuren (2003, p. 56) defendem “que a Controladoria contribuirá para o processo de gestão empresarial exercendo suporte por meio de um sistema de informações eficaz e sinérgico entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da empresa”. Percebe-se que esta conceituação da relação da Controladoria com o processo de gestão é mais tímida, pois trata a Controladoria apenas como órgão de suporte ao processo, e não como um órgão participativo ou coordenador do processo de gestão.

Borinelli (2006, p. 143) é mais amplo ao tratar da relação da Controladoria com o processo de gestão, enfatizando que “a função da Controladoria diz respeito a coordenar os processos de planejamento e controle, mas não elaborar planos”, ou seja, demonstra que a Controladoria, além de fornecer subsídios informacionais ao processo de gestão, também é participante ativa na tomada de decisão, comprometendo-se com os rumos da organização.

Esta visão de participação ativa no processo de gestão por parte da Controladoria também é defendida por Mosimann e Fisch (1999), quando relatam que no planejamento a Controladoria deve exercer a coordenação e participar da escolha da melhor alternativa quando do planejamento global, buscando a eficácia da organização. Para tanto, os autores ainda expõem os princípios norteadores para atuação da Controladoria nessa etapa do planejamento:

- viabilidade econômica dos planos, frente às condições ambientais vigentes à época do planejamento;

- objetividade: os planos têm de ter potencial para produzir o melhor resultado econômico;
- imparcialidade: no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa; e
- visão generalista: conhecimento do impacto, em termos econômicos, que o resultado de cada área traz para o resultado global da empresa. (MOSIMANN e FISCH, 1999, 118-119).

Na etapa do controle, os autores citados defendem que a Controladoria deve avaliar se cada uma das áreas da organização está atingindo as metas planejadas e sendo eficaz. Para tanto é essencial o acompanhamento e, quando necessário, que sejam ajustados os sistemas de informações e de controle por ela administrados, bem como avaliados os desvios ocorridos entre o planejamento e a execução de todas as áreas da organização.

Perante as exposições acima, a Figura 1 demonstra o entendimento sobre a participação da Controladoria, enquanto órgão administrativo, no processo de gestão das organizações.

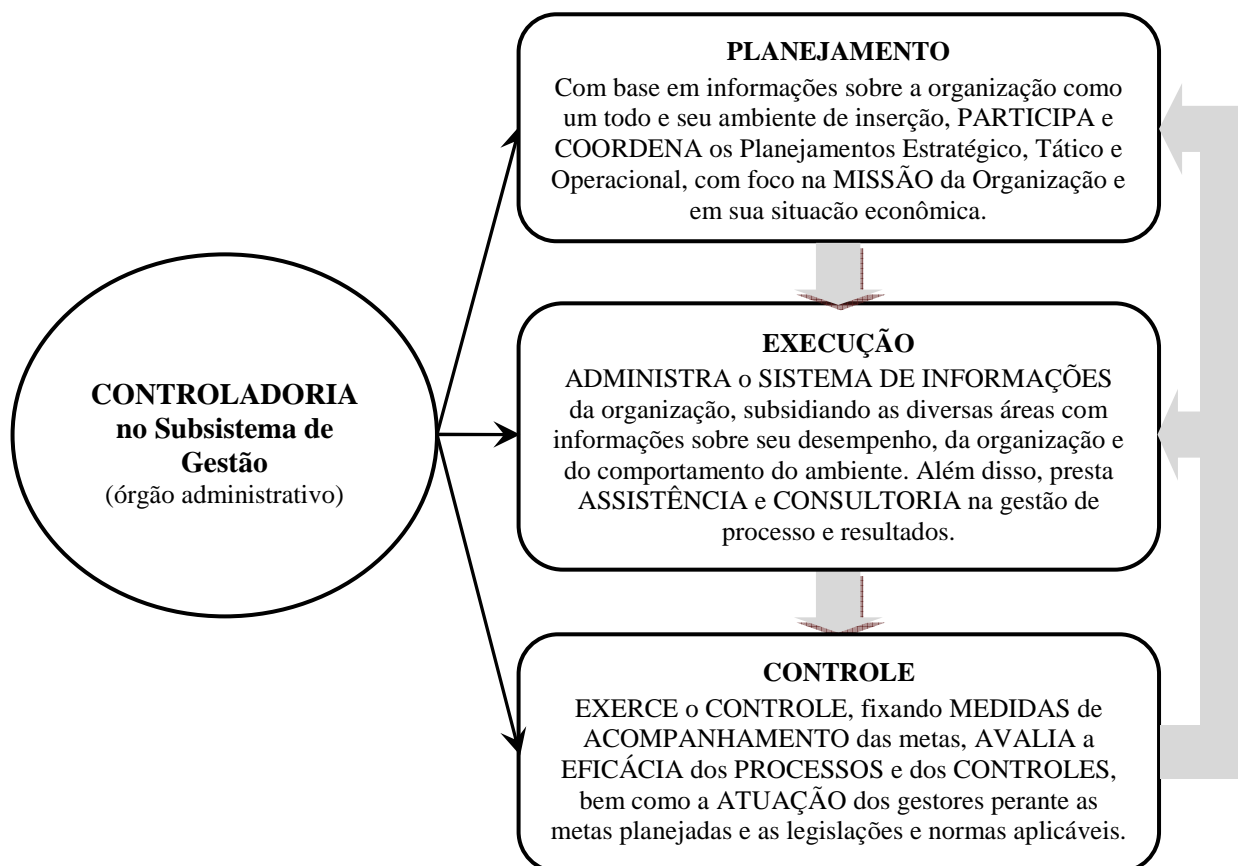


Figura 1 – O papel da controladoria no processo de gestão

Fonte: Elaborada pela autora

Cabe ressaltar que as conceituações, funções e atuações da Controladoria, bem como este entendimento sobre o papel da Controladoria no processo de gestão, aplicam-se tanto para organizações privadas como para organizações públicas e do terceiro setor, haja vista que cada uma destas organizações tem sua missão pré-estabelecida no modelo de gestão (empresas), no estatuto social (empresas e entidades do terceiro setor) ou pela legislação que as criou (órgãos e entidades públicas).

Este entendimento é compartilhado por Slomski (2005, p.15) quando aduz que o papel da Controladoria é desenvolver mecanismos para o “atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, é o algo mais procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade”.

A controladoria, no processo administrativo, possui a atribuição de orientar a gestão de recursos, no atingimento de metas e objetivos, coordenar a normatização, a prestação de contas, a auditoria interna de todos os setores da gestão, seja ela pública ou privada (PEIXE, 2008).

Ou seja, enquanto nas empresas privadas o atingimento do ótimo e a otimização dos recursos é a maximização dos lucros, na área pública a otimização dos recursos é a elevação, a melhoria de serviços prestados à população com os recursos disponibilizados por ela, observados os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Para Thomé (2005, p. 12), a Controladoria governamental “irá oferecer a sociedade segurança na aplicação dos recursos públicos, bem como constante aferição da qualidade dos serviços prestados”.

Salienta-se que alguns autores, principalmente quando abordam a Controladoria na área pública, como Cavalheiro e Flores (2007) e Ribeiro Filho *et. al* (2008), confundem as definições e a atuação da Controladoria com aquelas dadas ao Controle Interno e até mesmo a interação entre Controladoria, Controle Interno e Auditoria Interna.

Conforme abordado, o controle é uma etapa do processo de gestão na qual a Controladoria tem participação efetiva enquanto, como se aborda adiante, a auditoria interna monitora o controle interno.

Inclusive, ao tratar da Controladoria Geral da União, o artigo 17 da Lei Federal n. 10.683, de 28 de maio de 2003, estabelece que, assim como outras, o controle interno e a auditoria são funções da Controladoria, a saber:

A Controladoria-Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e

providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao **controle interno, à auditoria pública**, às atividades de ouvidoria-geral e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal. (BRASIL, 2003, s/n, sem grifo no original).

Bianchi (2005, p. 73) concorda com esta concepção quando explica que a Controladoria “tem como uma de suas atribuições a manutenção do sistema de controles internos”, ou seja, esta é uma das competências de uma Controladoria e não apenas a única, caso contrário trata-se de um órgão de controle interno.

Explica-se que o foco do presente trabalho não se atém a esta diferenciação entre Controladoria, Controle Interno e Auditoria Interna, porém, para cumprimento de seus objetivos, a seguir são abordados estes dois últimos temas.

2.2 CONTROLE INTERNO

Controlar significa manter uma contínua verificação dos procedimentos adotados, com o objetivo de ajustar quaisquer desvios em confronto com os padrões, metas, programas estabelecidos anteriormente, ou seja, efetuar uma análise comparativa constante entre o que foi planejado com o executado. Estes conceitos são enfatizados por Fayol (1989, p.130) quando trata:

O controle consiste em verificar se tudo corre de acordo com o programa adotado, com as ordens dadas e com os princípios admitidos. Tem por objetivo assinalar as faltas e os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição. Aplica-se a tudo; às coisas, às pessoas, aos atos.

O controle mede o grau de desempenho atingido, o quanto se chegou próximo do resultado almejado, determina o que os gestores devem fazer caso sejam detectadas divergências. Cruz e Glock (2007, p. 20) explicam que o controle caracteriza-se:

[...] por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada 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.

Cabe ressaltar que o processo de controle pode ocorrer tanto em âmbito interno como externo.

a) O controle externo

Exercido por entidades e usuários externos à organização e pode ser caracterizado pela fiscalização do governo sobre empresas privadas e pessoas físicas, pela fiscalização e controle dos Tribunais de Contas e dos Ministérios Públicos sobre os órgãos e entidades governamentais e todos aqueles que são responsáveis por recursos públicos, o controle da sociedade sobre as diversas entidades e, inclusive, as auditorias externas contratadas pelas empresas.

Explica-se que os auditores externos, geralmente, não avaliam diretamente as operações e resultados da entidade para determinar se os sistemas, procedimentos e controles são adequados, se há informações adequadas para a tomada de decisão e se estas são utilizadas, se os bens e recursos públicos estão devidamente protegidos, mas, preferencialmente, avaliam se o controle interno está adequado e se esse é suficiente para atender tais demandas.

b) O controle interno

Foco deste trabalho, o controle interno é uma etapa do processo de gestão ou decisório, como apresentado no item anterior, exercido por membros da organização em todas as áreas.

Nesta perspectiva do processo de gestão, Taylor (*apud* Wagner III e Hollembeck, 2003) identificou que as funções essenciais da administração baseavam-se no planejamento das atividades e objetivos de desempenho, na organização dos recursos para implementação dos planos da entidade e no controle dos esforços pela comparação entre resultados e objetivos.

Souza *et. al* (2007) explica que o controle interno integra a administração com o objetivo de auxiliá-la diante de seus objetivos. Já Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 92) expõem que o controle interno “fornece informações para a execução dos planos, além de influenciar o comportamento das pessoas, visando o cumprimento dos objetivos e metas”.

Sendo assim, reforça-se o conceito de que cabe ao controle comparar o ocorrido com as metas pré-estabelecidas objetivando, pela correção de desvios, falhas e, quando necessário, pela responsabilização dos envolvidos, assegurar o resultado esperado.

Sob um enfoque mais econômico, Cruz e Glock (2007, p. 19) corroboram com este entendimento ao explicar que o controle está intimamente ligado ao planejamento, pois o ato de controlar “dá retorno ao processo de planejamento e visa garantir que, através da aplicação

dos recursos disponíveis, algum resultado seja obtido, seja na forma de produto ou de serviço”.

Mosimann e Fisch (1999), por sua vez, explicam que a avaliação da eficácia da organização e de suas áreas por meio do controle não se dá apenas em termos monetários.

Logo, entende-se que, a avaliação dos processos para tornar mais ágil e completa a interligação entre as áreas, para melhoria das informações repassadas aos usuários (em termos de tempestividade, completeza, clareza e certeza) e a verificação da legalidade dos atos, devem ser preocupações do controle.

Outra visão é dada por Anthony e Govindarajan (2001) que defendem que o controle seja um sistema composto por quatro elementos cooperativos: [1] detector: capaz de identificar e reagir ao aparecimento de situações e ocorrências no processo sob controle; [2] avaliador: capaz de determinar a importância das ocorrências, às vezes por comparação com padrões; [3] executante: capaz de alterar o comportamento do processo quando o avaliador identifica ocorrências relevantes; [4] comunicação: capaz de interligar, com informações, os elementos detector e avaliador e avaliador e executante.

Enfatizando as informações contábeis no processo de controle, Migliavacca (2004, p. 17) define controle interno como:

[...] o planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção.

Para o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA (*apud* ATTIE, 2007, p. 197):

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

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade corrobora com esta conceituação, quando, por meio da Resolução n. 820/1997, define:

11.2.5.1 O sistema contábil e de controle internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e

tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional. (CFC, 2006, p. 204)

De uma maneira mais ampla, mas concordado com essas definições, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO (COSO, 2008) define controle interno como processo, efetuado pelo conselho de administração, pela administração ou por outras pessoas, concebido para fornecer uma segurança razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias:

- Eficiência e eficácia das operações;
- Fidedignidade das informações financeiras;
- Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis àquela entidade.

Neste sentido, Cavalheiro e Flores (2007, p. 17) entendem que o “controle interno é orientado para realizar a auto-avaliação da administração (com suas limitações usuais); abrange preocupações de ordem gerencial (eficiência e contributividade), programática (eficácia e convergência) e administrativo-legal (conformidade)”.

Logo, o controle interno além de diagnosticar a gestão da organização no que se refere ao seu desempenho, observando sua capacidade, também deve verificar se seus processos e atuações observam a legislação, as normas e a cultura do ambiente em que a organização está inserida, contribuindo para sua continuidade tanto economicamente quanto legalmente.

Com referências aos enfoques dados ao controle interno, observadas as áreas de abrangência do controle, o AICPA (*apud* ATTIE, 2007) explica que os controles internos podem ser classificados como administrativos ou contábeis.

De Sá (2002) explica que os controles contábeis são aqueles diretamente relacionados ao patrimônio e aos registros e demonstrações contábeis, enquanto isso controles administrativos são “concernentes basicamente à “eficiência operacional” e à “vigilância gerencial”, e que só indiretamente são referidos aos registros contábeis” (DE SÁ, 2002, p. 106).

Este entendimento é compartilhado por Lima e Castro (2003) que explicam que o controle interno administrativo foca-se no plano da organização e todos os métodos e procedimentos que se referem à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas e que, normalmente, relacionam-se de maneira indireta com os registros contábeis. Enquanto isso, o controle interno contábil “compreende o plano da organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a salvaguarda de ativos e a fidedignidade dos registros financeiros” (LIMA e CASTRO; 2003, p.64).

Quanto ao objetivo destes tipos de controle, Silva (2002) explica que o controle administrativo visa auxiliar o processo decisório na medida em que deve acompanhar as operações, intervindo em sua realização com o objetivo de assegurar a continuidade de programas e projetos, enquanto que o controle contábil, denominado também como controle financeiro, busca demonstrar, estimular e vigiar as atividades durante determinado período.

Por sua vez, ao tratar especificamente do controle das atividades, Roncalio *et. al* (2009, p 3525) expõem que “o controle das atividades permite, por meio da observação das ocorrências, identificar procedimentos falhos ou desnecessários, buscando ajustes para que as atividades sejam produzidas com eficácia, eficiência e economicidade”.

Na Figura 2 apresenta-se a complementação dessa classificação de controles internos dada pela AICPA com o entendimento de controle interno emitido pelo COSO e pelos demais autores.

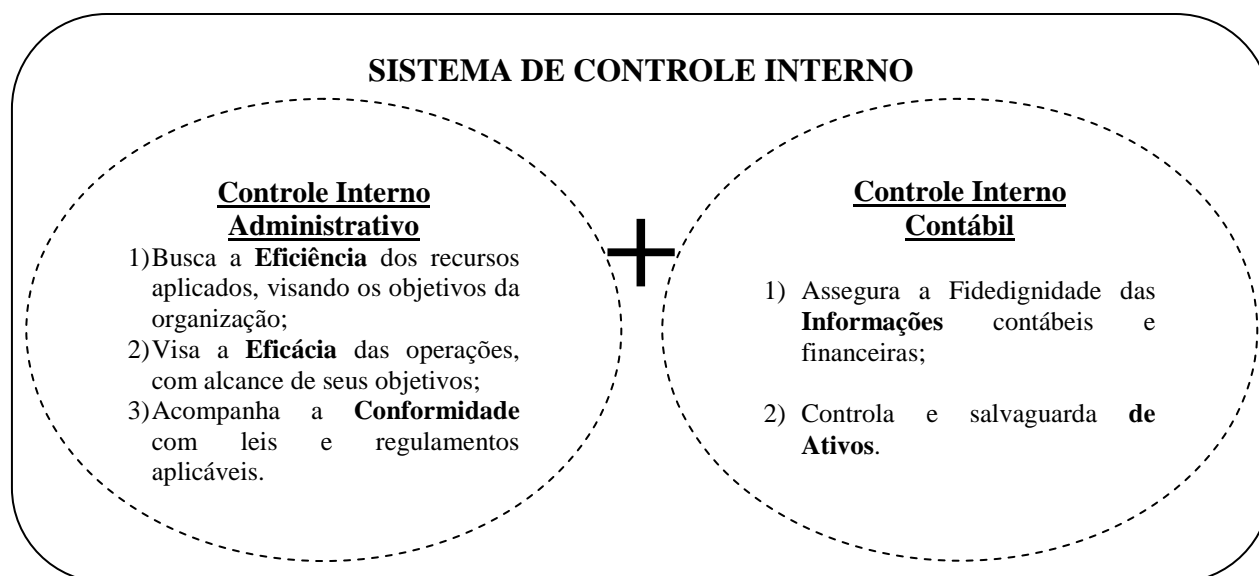


Figura 2 – O sistema de controle interno

Fonte: Elaborada pela autora a partir de AICPA (*apud* ATTIE, 2007) e COSO (2008)

Dada essa representação, conclui-se que os controles administrativos abrangem o acompanhamento, a avaliação e as correções para que sejam atingidas a eficiência e a eficácia das operações, bem como sua conformidade legal, enquanto o controle contábil abrange mecanismos que garantam a fidedignidade das informações financeiras e econômicas, bem como, o controle e a salvaguarda dos ativos da organização.

Outro enfoque é dado por Migliavacca (2004, p. 18) que conceitua:

Controles administrativos incluem, mas não se limitam, ao planejamento organizacional, procedimentos e registros que se referem aos processos de decisão ligados à autorização de transações pela administração. Essa autorização sendo uma função gerencial associada diretamente à responsabilidade de atingir os objetivos da organização, e sendo o ponto inicial para estabelecer controles contábeis sobre as transações.

Com relação ao controle interno contábil, o autor enfatiza que tal controle deve ser desenhado para verificar se as transações contábeis que estão sendo efetuadas: a) estão de acordo com as autorizações administrativas; b) possibilitam a preparação de relatórios e demonstrativos financeiros, em conformidade com os princípios geralmente aceitos e outros critérios específicos à organização; c) mantém controles sobre os ativos da entidade e se o acesso a esses ativos é permitido de acordo com a autorização administrativa; d) são comparadas periodicamente, no caso de ativos, com sua existência física. (MIGLIAVACCA, 2004).

Estabelecendo outro enfoque, Silva, Nascimento e Ott (2007, p. 03) concordam com a concepção de Migliavacca (2004) e tratam o controle em diferentes dimensões, quais sejam: “[1] dimensão de controle de gestão, que envolve todo o processo de gestão, como o planejamento estratégico e operacional, execução e controle; [2] dimensão de dados e informações, que inclui o controle contábil, de custos, fiscal e de ativos; e [3] dimensão de controles e procedimentos internos, no qual está incluso o sistema de controle interno”.

Esse entendimento vai ao encontro da conceituação de controle interno representada na Figura 2, pois os autores explicam que as duas primeiras dimensões (controle de gestão e controle de dados e informações) sozinhas não garantem que todas as informações sejam íntegras. Para tanto, são necessários mecanismos que padronizem as operações e o comportamento dos membros da organização, o que ocorre na dimensão de controles e procedimentos internos, que buscam a integridade das informações sobre as atividades da organização.

Por sua vez, Lunkes e Schnorrenberger (2009) também abrem essa classificação em três categorias:

[1] controles organizacionais e estruturais, que visam assegurar a definição de autoridade e atribuir responsabilidades àqueles que controlam ativos, efetuam operações e registros nos sistemas de informações;

[2] avaliação de riscos e sistemas de informações, busca a identificação de riscos potenciais e as formas de preveni-los, minimizá-los ou administrá-los, com base em sistemas de informações já utilizados ou projetando-os; e

[3] controles de métodos e procedimentos, ligados à necessidade de regulamentação e padronização de procedimentos e rotinas de trabalho.

Cabe ressaltar que, conforme relata Mosimann e Fisch (1999), apesar de ser a última etapa do processo de gestão, o controle não ocorre por último. Reforçando, Peleias (2002) explica que se trata de uma etapa contínua e recorrente, como pode ser visualizado na Figura 1 apresentada anteriormente, no controle são avaliadas as aderências entre o planejamento e a execução, em que se analisam os desvios – identificando as causas externas ou internas, direcionam-se as ações corretivas – dado o cenário futuro, com a finalidade de alcançar os objetivos da organização.

Desta forma, quanto a sua tempestividade e quanto a sua presença em cada uma das etapas do processo de gestão, os controles internos devem ser executados de maneira prévia (ou “*a priori*”), concomitante (ou sucessiva) e subsequente (ou “*a posteriori*”).

Denominando-os também como controles preventivos, Migliavacca (2004, p. 50) comenta que os controles prévios têm por objetivo prevenir ocorrências antes do fato, bem como seus efeitos desagradáveis e destaca “quando inseridos dentro de um sistema, os controles preventivos evitam que os erros ocorram, evitando também os custos para corrigi-los”.

Davis e Blaschek (2006, p. 04) concordam com a conceituação anterior quando defendem que “no controle a priori, as ações de controle e avaliação acontecem antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir o sucesso de atos indesejáveis como erros, desperdícios ou irregularidades”.

Segundo Botelho (2008), este tipo de controle ocorre por meio da projeção dos dados reais e da comparação dos resultados prováveis com aqueles que se deseja alcançar.

Castro (2008) defende que a técnica a ser utilizada nesta fase é a contabilidade. Por sua vez, Mosimann e Fisch (1999) expõem que o modelo de gestão, os planos estratégicos e operacionais, sobretudo o plano orçamentário, são instrumentos para os controles prévios ou pré-controles. Migliavacca (2004) cita, ainda, que os controles prévios baseiam-se em alternativas como a segregação de funções, a adoção de sistema adequado de autorizações a fim de prevenir o mau uso dos recursos da organização, adoção de documentos e controles adequados para o processamento das transações, controles físicos de ativos.

Para a administração pública, Botelho (2008) explica que a forma mais eficaz de controle prévio é a emissão de instruções normativas que disciplinem os procedimentos, meios e técnicas a serem adotadas. Silva (*apud* PEIXE, 2008, p. 111) concorda com este entendimento, porém é mais amplo, destacando que esta fase do controle na administração pública é exercida “por intermédio da promulgação de leis, elaboração de contratos, instruções e regulamentos que disciplinam as atividades”.

Os controles concomitantes buscam verificar os atos em conjunto com as ações, ou seja, objetivam detectar erros, desperdícios ou irregularidades no momento em que ocorrem, permitindo medidas tempestivas para correção.

Mosimann e Fisch (1999, p. 76) defendem esta concepção quando explicam que o controle concomitante “refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas ao mesmo tempo da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, ajustando-se o desempenho ainda em curso a fim de alcançar um objetivo” e, complementam, reconhecendo que os padrões da atividade são os instrumentos a serem adotados nesta fase.

Castro (2008) ao destacar que esta fase do controle é efetuada no decorrer das ações praticadas com a finalidade de garantir sua execução, defende que a técnica a ser utilizada para os controles concomitantes é a fiscalização.

Adotando esta concepção para administração pública, entende-se que o controle concomitante “é exercido através da vigilância sobre o trabalho administrativo” (SILVA *apud* PEIXE, 2008, p. 112). Neste sentido, destacam-se o acompanhamento da execução orçamentária e financeira, tanto na execução de despesas como na realização de receitas, com vistas ao equilíbrio, o controle físico e documental de ativos, a celebração de contratos e convênios, a análise de demonstrações e relatórios contábeis, a fiscalização dos serviços prestados a sociedade, entre outros atos que buscam a correção de erros, irregularidades e desvios em tempo hábil.

Os controles subseqüentes, ou “*a posteriori*”, são realizados após a execução dos atos e ocorrência de fatos e buscam verificar se os resultados ocorreram da forma planejada. Ao detectar erros, desvios ou irregularidades realizam-se ações corretivas posteriores. Davis e Blaschek (2006, p. 04) explicam que,

o controle *a posteriori* aprecia o ato após a sua consumação, não permite qualquer ação corretiva relativamente ao desempenho completado, embora funcione como um mecanismo motivador, uma vez que uma variação desfavorável, informada por meio de relatórios gerenciais, leva o gestor a implementar ações para corrigir o desempenho de sua área ou da organização, no futuro.

De uma maneira distinta, Migliavacca (2004, p.51) denomina-os de controles de detecção e, além de explicar que seu objetivo é detectar as ocorrências após o fato, explica que são estes os “controles destinados a detectar erros e anormalidades que ocorreram durante o processamento dos dados”, medindo a eficiência dos controles prévios.

Para Peixe (2008), esta fase do controle visa rever os atos praticados com a finalidade de corrigi-los, desfazê-los ou confirmá-los.

Complementarmente, Castro (2008) defende que os objetivos dos controles subsequentes são a avaliação da eficiência e da eficácia das ações, a certificação da veracidade dos números e a comprovação do cumprimento das normas. O autor defende, ainda, que a técnica a ser utilizada nesta fase de controle é a auditoria.

Sendo assim, para a administração pública, Peixe (2008) entende que os procedimentos a serem adotados para os controles subsequentes são: tomada de contas dos responsáveis pela aplicação e guarda dos recursos do Estado, acompanhamento das prestações de contas, emissão de pareceres de auditoria e de relatórios de gestão.

Dada essa classificação do controle interno, conforme a tempestividade de sua atuação, com verificações e avaliações permanentes (antes, durante e depois) para prevenção e correção de desvios, não-conformidades, bem como para adaptações, considerando a interferência de fatos internos e externos às organizações, pode-se afirmar que controles internos bem estruturados colaboram sobremaneira para o sucesso das organizações, sejam públicas, privadas ou do terceiro setor.

Cabe ressaltar, que os controles internos de cada organização devem ser adequados às suas necessidades e particularidades, porém devem seguir pré-requisitos para que se materializem como controle direcionado a preservar e garantir o alcance dos objetivos da organização. Com base nisto, a seguir são apresentadas algumas metodologias de controle interno divulgadas por organismos internacionais.

2.2.1 Metodologias de Controle Interno

Neste subitem são apresentadas as propostas metodológicas de controle interno desenvolvidas por organismos considerados como referência no assunto. Nesta perspectiva são apresentadas as propostas do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO, dos Estados Unidos, do *Canadian Institute of Chartered Accountants* -

CICA, do Canadá, e da *The Information Systems Audit and Control Foundation - ISACF*, do Reino Unido.

2.2.1.1 Metodologias desenvolvidas pelo COSO: *COSO Report* e *COSO ERM (Enterprise Risk Management)*

Em 1985, nos Estados Unidos, foi criada a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros – Comissão *Tradeway*), uma iniciativa independente do setor privado, com a finalidade de estudar os fatores causais que podem conduzir a relatórios financeiros fraudulentos, tendo como seu primeiro objeto de estudo os controles internos (COSO, 2008).

Patrocinada pelas cinco principais associações profissionais da área financeira, com sede nos Estados Unidos, a saber: a saber:

- a) *American Institute of Certified Accounts Public - AICPA* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados);
- b) *American Accounting Association - AAA* (Associação Americana de Contadores);
- c) *FEI - Financial Executives Internacional* (Executivos Financeiros Internacional);
- d) *The Insitute of Internal Auditors - IIA* (Instituto dos Auditores Internos);
- e) *Institute of Management Accountants - IMA* (Instituto dos Contadores Gerenciais), totalmente independente das patrocinadoras, a instituição é integrada por representantes da indústria, dos contadores (públicos independentes e ligados a contabilidade pública), de empresas de investimentos e da Bolsa de Valores de Nova York, que já desenvolveu recomendações para as empresas públicas e seus auditores independentes, para a *Securities and Exchange Commission - SEC* (Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos) e outros reguladores, e para instituições educacionais (COSO, 2008).

Seu primeiro presidente foi James C. Tradeway Jr., de onde originou o nome *Tradeway Commission*. Segundo Oliveira e Linhares (2006), posteriormente esta Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como COSO - *The Comitee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

Em 1992 foi publicado o primeiro trabalho da Comissão *Tradeway*, sob o título *Internal Control - Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado), o protocolo COSO I, também denominado *The COSO Report*, que, segundo Davis e Blaschek

(2006), defende que os controles internos devem fornecer proteção contra riscos e, como esses riscos mudam, as organizações devem monitorá-los e adequar seus controles internos.

Conforme apresentado anteriormente, o COSO (2008) entende o controle interno como um processo desenvolvido para fornecer uma segurança razoável quanto à eficiência e eficácia das operações, fidedignidade das informações financeiras e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

Para tanto o *Internal Control - Integrated Framework*, ou *COSO Report*, elaborou uma estrutura conceitual desmembrando o controle interno em cinco componentes inter-relacionados, apresentados na Figura 3, que, segundo Barbosa, Pugliese e Spechio (1999), objetivam analisar e melhorar a efetividade dos controles internos, subsidiando a administração e demais usuários para que sejam avaliados os sistemas de controle interno.

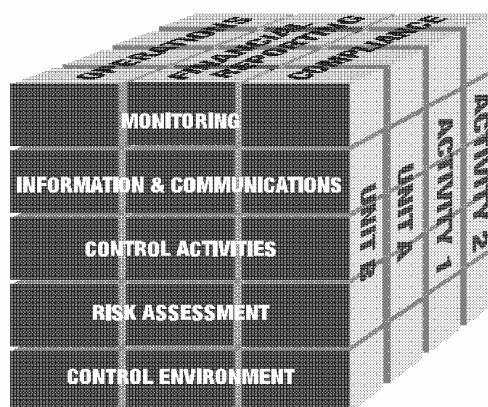


Figura 3 –Cubo de COSO Report (*Internal Control - Integrated Framework*)

Fonte: IIA (2005)

A Figura 3 demonstra que, para ter influência sobre as operações, informações financeiras e conformidade, o controle interno deve atuar em todas as unidades e atividades respeitando e se pautando:

- [1] no ambiente de controle;
- [2] na avaliação de risco;
- [3] nas atividades de controle;
- [4] na informação e comunicação; e
- [5] no monitoramento.

A seguir, no Quadro 1, esses componentes são abordadas individualmente.

Componentes de Controle	Descrição
Ambiente de Controle	Base para os demais componentes de controle, determinando disciplina e estrutura este componente deve influenciar a consciência das pessoas da organização quanto à cultura de controle, adequada designação de autoridade e responsabilidades e alocação de recursos, baseando-se em fatores de ética, integridade, formas de conduta, políticas de recursos humanos, estrutura da organização, atuação e atenção da alta administração.
Avaliação de Risco	Nesta etapa devem ser considerados três fatores: a) os objetivos da organização; b) a identificação e a análise de riscos na informação financeira; e c) a avaliação de risco de fraude. A identificação e análise de riscos (internos e externos) são relevantes ao alcance dos objetivos da organização, portanto, nesta avaliação, devem ser observados: a severidade, a frequência com que estes ocorrem, o grau de impacto, determinando, a partir daí, como a organização administrará tais riscos.
Atividades de Controle	Políticas e procedimentos que asseguram que os planos e direcionamento indicados pela administração sejam atingidos e ocorram em toda a organização, em todos os níveis, em todas as funções, incluindo a segurança física e lógica dos sistemas. Ajudam a assegurar a adoção de medidas contra os riscos avaliados anteriormente.
Informação e Comunicação	Independente do tamanho, todas as organizações devem identificar, capturar e comunicar informações pertinentes em tempo hábil permitindo às pessoas a realização de atividades e cumprimento de suas responsabilidades. Este papel é cumprido pelo sistema de informações que produzem relatórios contendo dados e informações operacionais, financeiras e de conformidade que possibilitam a condução e o controle da organização. Estas informações são geradas tanto de maneira interna como externamente e que assim também são divulgadas. Os sistemas de informações das organizações devem permitir o fluxo adequado em toda a organização, dos níveis hierárquicos inferiores para os superiores e vice-versa e com órgãos externos. A comunicação envolve, ainda, o fornecimento de entendimento claro dos papéis e responsabilidades que cabem aos controles internos sobre a elaboração e apresentação de relatórios financeiros.
Monitoramento	Responsável para verificar e avaliar a efetividade dos controles internos, o monitoramento inclui: a) acompanhamento; b) avaliações; e c) relato de deficiências. O acompanhamento contínuo deve ser efetuado nas operações, nas atividades regulares de gerenciamento e supervisão e em outras atividades decorrentes da realização de tarefas por parte das pessoas da organização, pode ser efetuado, também, por avaliações pontuais e temporárias, revisões eventuais e auditoria interna. Quando constatadas ineficiências, irregularidades ou erros, tais eventos devem ser informados ao supervisor responsável ou, dependendo da situação, à alta administração. Este componente envolve a avaliação de desempenho e de tempestividade dos controles internos, bem como suas ações corretivas e de adequação quando constatadas.

Quadro 1 – Componentes do COSO Report (*Internal Control - Integrated Framework*)

Fonte: Elaborado pela autora a partir de Boynton, Johnson e Kell (2002), Moraes (2003) e IIA (2005).

Após a exposição e a descrição de cada um dos componentes de controle interno defendidos pelo *COSO Report*, é possível compreender que a integração entre os componentes, apresentada na Figura 3, englobando todas as unidades e atividades da organização, demonstra a essencialidade de cada um destes para cumprimento das categorias a serem observadas pelo controle interno: eficiência e eficácia nas operações, fidedignidade

das informações e conformidade com leis e regulamentos. Afinal, esta estrutura integrada permite que sejam atingidos os processos de gestão e operacional das organizações.

Ressalta-se que a estrutura dos cinco componentes elaborada e divulgada pelo COSO, em 1992, vem sendo difundida no mundo, principalmente após a veiculação de inúmeros escândalos empresariais de corrupção, fraudes, desvios éticos, entre outros, em que o poder público americano forçou-se a adotar medidas para aumentar as ações contra fraudes corporativas, econômica, financeira e empresarial, culminando na promulgação, em 2002, nos Estados Unidos, da Lei *Sarbanes-Oxley (SOX)* que reforça a necessidade de utilização de metodologias de controles internos para combater fraudes.

Corroborando com este entendimento, Oliveira e Linhares (2006, p. 07) destacam que o *COSO Report* é “o mais usado e recomendado pelas companhias em fase de implantação da Lei Sarbanes-Oxley”, reconhecendo a utilização da metodologia também por empresas brasileiras.

Além disso, no que se refere ao controle em organizações públicas, a INTOSAI, ao atualizar os *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector* (Padrões de Controles Internos para o Setor Público), adotou os componentes do *COSO Report* (INTOSAI, 2004).

Porém, devido à preocupação do mercado com o gerenciamento de risco o COSO reconheceu que seria necessário um aperfeiçoamento da metodologia *COSO Report*.

Sendo assim, em 2001, em parceria com a *PricewaterhouseCooper*, a comissão iniciou novos estudos com o objetivo de fornecer conceitos e práticas a fim de auxiliar as organizações a desenvolverem programas eficazes para identificar, medir, priorizar e responder aos riscos (AAA, 2002).

Com base nisso, em 2004 o COSO divulgou o documento *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), conhecido como *ERM* ou *COSO II*.

Este novo modelo, conforme pode ser visualizado na Figura 4, mantém a estrutura integrada, ampliando seu alcance aos controles internos e oferece um foco mais extenso no que se refere ao gerenciamento de risco nas organizações.

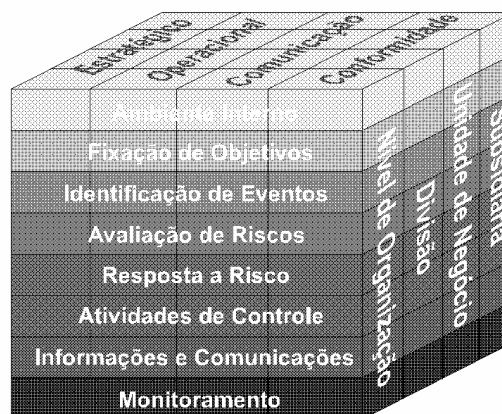


Figura 4 –Cubo de COSO ERM (Enterprise Risk Management – Integrated Framework)

Fonte: COSO (2007)

O *ERM* defende, de uma maneira mais ampla, que, para alcance dos objetivos estabelecidos na missão e na visão da organização, a estrutura de gerenciamento de riscos deve orientar-se em quatro categorias:

- [1] Estratégias, em que as metas devem estar alinhadas com a missão;
- [2] Operações, priorizando a utilização eficaz e eficiente dos recursos;
- [3] Comunicação, por meio de relatórios confiáveis com informações de decisões e resultados; e
- [4] Conformidade, onde as leis e regulamentos aplicáveis àquela organização devem ser cumpridos (COSO, 2007).

Buscando atender as quatro categorias, nas fileiras horizontais do cubo demonstrado na Figura 3, além dos cinco componentes do *COSO Report*, o *COSO ERM* inclui mais três componentes, quais sejam: Fixação de Objetivos; Identificação de Eventos; e Resposta ao Risco.

Sendo assim, para que possam ser visualizadas as inter-relações dos componentes do *COSO ERM*, o Quadro 2, complementando o Quadro 1, descreve os três componentes inclusos pelo *COSO ERM*.

Componentes de Controle	Descrição
Fixação de Objetivos	Os objetivos são fixados no âmbito estratégico, portanto devem estar alinhados com a missão da organização e estabelecer uma base para os objetivos operacionais, de comunicação e cumprimento de normas. Este componente é pré-requisito à identificação de eventos, à avaliação de riscos e às respostas ao risco, pois, é necessário que objetivos existam para que sejam identificadas e avaliadas as circunstâncias e as causas que afetariam a sua realização, àquelas que seriam toleráveis e, para aquelas que não são toleráveis pela organização, para que sejam adotadas medidas necessárias para administrar tais riscos.
Identificação de Eventos	Faz-se necessário que sejam identificados os eventos que se ocorrerem afetarão a organização e, identificar ainda, se estes eventos representam oportunidades (que devem ser canalizadas ao processo de fixação de estratégias e objetivos) ou se podem ter algum efeito adverso para que a organização implemente sua estratégia e alcance seus objetivos (riscos). Para a identificação de eventos devem ser considerados internos e externos a organização (incidentes e ocorrências).
Resposta ao Risco	Após uma avaliação de riscos pertinente e eficaz, é necessário que se determine como tais riscos serão respondidos, incluindo as alternativas de evitá-los, reduzi-los, compartilhá-los ou aceitá-los. Nesta etapa, ao considerar a resposta ao risco, a administração o efeito sobre a probabilidade de sua ocorrência e seu impacto, assim como os custos e benefícios dessa resposta, selecionando uma resposta que mantenha os riscos residuais dentro de das tolerâncias desejadas.

Quadro 2 – Componentes inclusos pelo COSO ERM (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*) em complemento ao COSO Report

Fonte: Elaborado pela autora a partir de COSO (2007).

Como pode ser visualizado na Figura 4, com os entendimentos demonstrados nos Quadros 1 e 2, cada componente aplica-se a todas as quatro categorias a serem alcançadas pelo controle (Estratégia, Operações, Comunicação e Conformidade) e deve englobar toda estrutura e todas as unidades de uma organização.

Entende-se que os conceitos e componentes do COSO ERM podem ser aplicados em todas as organizações, independente de seu tamanho, sua atuação, sua localização, porém reconhece-se que cada organização possa implementar os componentes distintamente, pois o ambiente de controle e a fixação de objetivos são a base para os demais componentes.

2.2.1.2 Metodologia desenvolvida pelo CICA: Guidance on Assessing Control (The CoCo Principles)

Desenvolvida em junho de 1997 pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* – CICA (Instituto Canadense de Contadores), por meio da *Criteria of Control Committee* – CoCo (Comissão de Critérios de Controle), o trabalho *Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles* (Orientações sobre Avaliação de Controle – Os Princípios do CoCo) busca

auxiliar a administração das organizações na avaliação e implementação de um ambiente de controle que possibilite o alcance dos objetivos operacionais e estratégicos da organização (CICA, 1997).

Nessa metodologia defende-se que o controle interno envolve os recursos, sistemas, processos, planejamento, aprendizado contínuo, indicadores de desempenho e cultura organizacional que, em conjunto, possibilitam que as pessoas atinjam os objetivos da organização à qual pertencem (CICA, 1997).

Baseando-se nos apontamentos da metodologia *COSO Report*, o foco da avaliação do CoCo são os objetivos da organização e os riscos a eles relacionados (MORAES, 2003), porém essa metodologia de controle interno baseia-se no comportamento das pessoas da organização.

Barbosa, Pugliese e Specchio (1999, p. 15-16) defendem que o “controle torna-se um conceito mais amplo que apenas o cuidado com as demonstrações financeiras, *compliance* e segurança dos ativos”, pois, além das informações financeiras disponibilizadas ao público externo por meio das demonstrações, a metodologia CoCo preocupa-se com as informações disponibilizadas e utilizadas internamente.

Dessa forma, em um ambiente organizacional em que as pessoas compreendem o controle interno e o gerenciamento de riscos, visualiza-se um maior comprometimento com as atividades, fazendo com que a avaliação das tarefas e dos processos seja desenvolvida por elas próprias, por meio de auto-avaliações internas, adequando as tarefas e processos às mudanças e melhorando a forma de realizá-los.

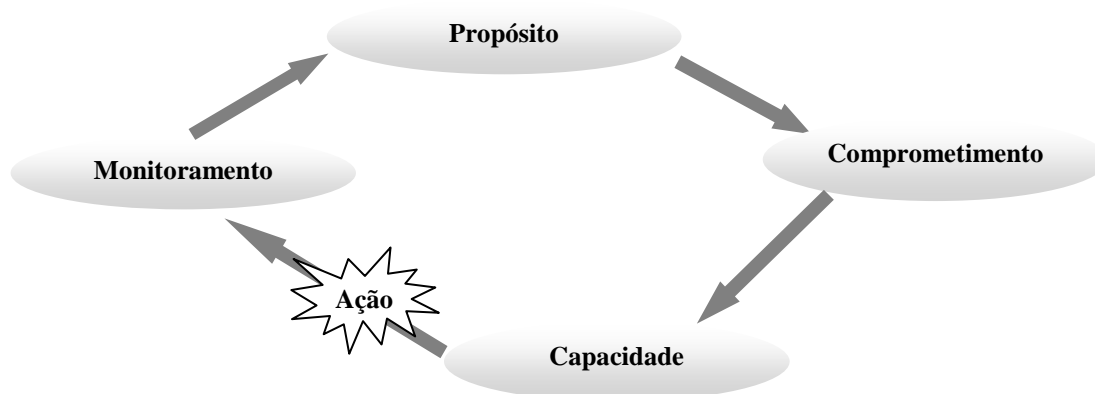


Figura 5 – A metodologia de controle CoCo (*Criteria of Control Committee*)

Fonte: Barbosa, Pugliese e Specchio (1999).

Corroborando com este entendimento, Moraes (2003, p. 33) defende que, conforme demonstrado na Figura 5, o conceito básico da metodologia CoCo é que:

[...] para realizar uma tarefa as pessoas devem compreender seu propósito (o objetivo a ser atingido), possuir capacidade necessária (informação, recursos e habilidades). Além disso, a pessoa necessitará de um senso de comprometimento para realizar bem a tarefa ao longo do tempo, devendo monitorar sua performance e o ambiente externo para que possa aprender como melhor realizá-la e quais as mudanças que devem ser feitas e isso vale não só para um indivíduo mas para um grupo de trabalho.

Para Cocurullo (2003), na metodologia CoCo a responsabilidade dos controles internos passa a ser da alta administração que deve se reportar ao Conselho de Administração, informando as conclusões sobre a avaliação do ambiente de controle, se alinham-se aos objetivos da organização, se os resultados são satisfatórios, bem como indicar os planos de ação para o aperfeiçoamento dos controles.

Sendo assim, com uma estrutura baseada nas pessoas da organização, entende-se que a metodologia CoCo também possui alguns componentes para seu funcionamento, quais sejam:

- [1] ambiente de controle;
- [2] cultura e comportamento das pessoas;
- [3] fixação de objetivos;
- [4] identificação de tarefas, processos e riscos;
- [5] informação interna e externa;
- [6] procedimentos de controle;
- [7] avaliação; e
- [8] monitoramento.

Portanto esta metodologia CoCo assemelha-se às metodologias desenvolvidas pelo COSO quando também se fundamenta em componentes anteriormente abordados naquelas.

2.2.1.3 Metodologia desenvolvida pela ISACF: CobiT® (*Control Objectives for Information and Related Technology*)

Considerando as bases conceituais da metodologia COSO, aplicando-as a área da Tecnologia da Informação (TI), foi editada pela *The Information Systems Audit and Control Foundation* - ISACF (Fundação de Auditoria e Controle de Sistemas de Informação), do

Reino Unido, a metodologia *Control Objectives for Information and Related Technology* - CobiT® (Objetivos de Controle de Informações e Tecnologias Relacionadas).

A primeira edição do CobiT® ocorreu em 1996, na qual se focava no controle e na análise dos sistemas de informação. Em 1998 foi publicada a segunda edição que adicionou o guia prático de implementação e execução da metodologia. A edição atual, datada de 2000, coordenada pela *IT Governance Institute* - ITGI, inclui recomendações de gerenciamento de ambientes de TI observando o modelo de maturidade de governança (FAGUNDES, 2004).

A metodologia CobiT® aborda o controle interno como um conjunto de processos, que inclui políticas, procedimentos, práticas e estruturas organizacionais, concebidas para fornecer uma garantia razoável de que:

- [1] os objetivos da organização sejam alcançados; e
- [2] que eventos indesejáveis sejam prevenidos ou detectados e corrigidos (ITGI, 2007).

Desta forma, tal metodologia busca proporcionar aos gestores dos processos meios para que possam cumprir com eficiência e eficácia suas responsabilidades de controle sobre os sistemas de informação, avaliando, prevenindo e corrigindo riscos que possam interferir nos processos.

Orientada aos negócios, a metodologia CobiT® é projetada para atender as necessidades de prestadores de serviços de TI, usuários internos e externos e auditores, mas o mais importante é proporcionar uma orientação completa para a gestão dos processos organizacionais. Para tanto, tal metodologia baseia-se no princípio de que para fornecer as informações necessárias para que a organização atinja aos seus objetivos, a organização deve investir na gestão e no controle dos recursos (ITGI, 2007).

Para esta gestão e controle de recursos, como demonstrado na Figura 6, são envolvidos quatro domínios:

- [1] Planejamento e Organização: fornece a direção das informações a serem entregues e os serviços a serem prestados;
- [2] Aquisição e Implementação: providencia as informações e as envia para serem convertidas em serviços;
- [3] Entrega e Suporte: recebe as informações e as torna utilizáveis aos usuários; e
- [4] Monitoramento e Avaliação: acompanha todos os processos para garantir que a direção seja seguida e a necessidade seja atendida.

Cada um destes domínios agrupam processos para atingir aos seus objetivos, totalizando a abrangência de 34 processos, em que cada processo desmembra-se em atividades e tarefas da organização (ITGI, 2007).

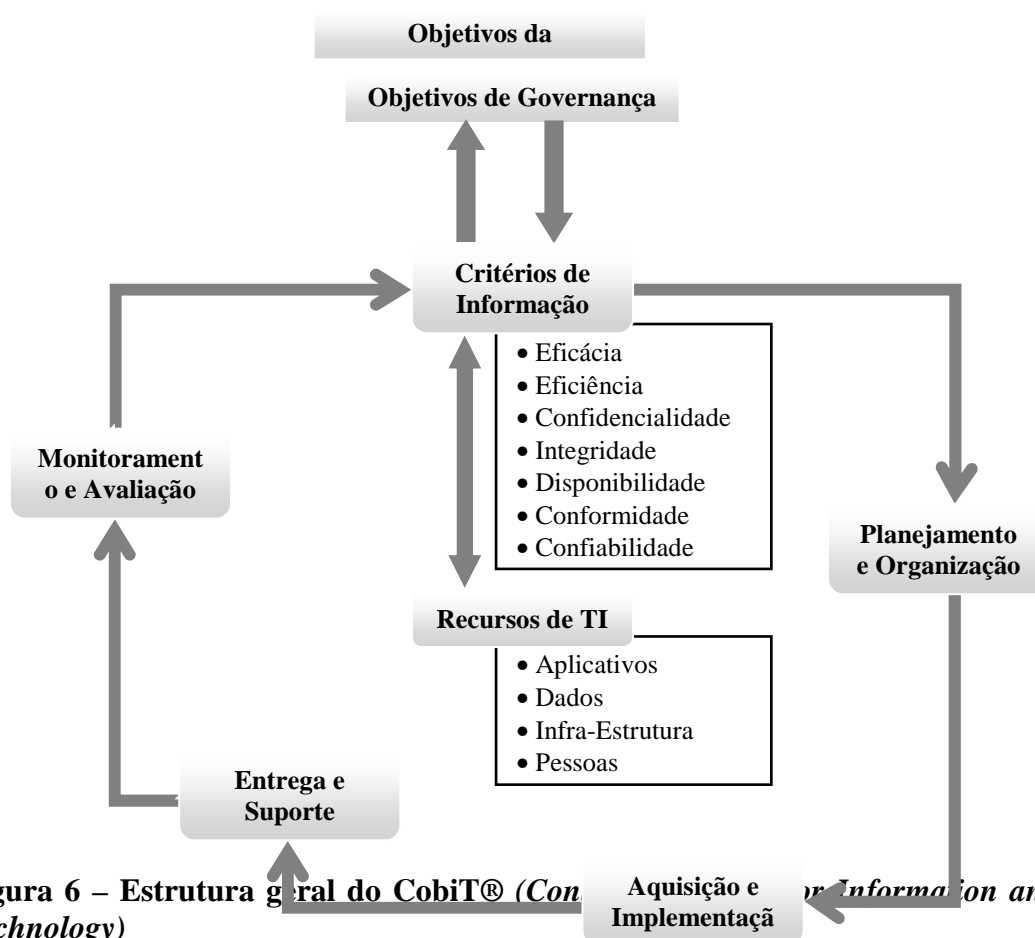


Figura 6 – Estrutura geral do CobiT® (Consorcio for Information and Related Technology)

Fonte: Adaptado ITGI (2007)

A metodologia CobiT® defende que para satisfazer aos objetivos da organização, a informação requerida precisa estar em conformidade com determinados critérios de controle, e elenca sete critérios como segue.

- Eficácia - a informação deve ser relevante e pertinente para o processo e deve ser entregue de forma oportuna, correta, coerente e utilizável;
- Eficiência - que consiste na entrega da informação com maximização na utilização dos recursos, ou seja, da forma mais produtiva e econômica possível;
- Confidencialidade - a informação deve estar protegida, ou seja, deve ser respeitada a autorização ou não de sua divulgação e ser remetida apenas aos usuários que podem conhecê-la;
- Integridade - refere-se à precisão, amplitude e validade da informação perante as expectativas e aos valores da organização;

- e) Disponibilidade - a informação deve estar disponível quando requerida pelos processos (presente e futuro). Refere-se, também, a salvaguarda dos recursos necessários para esta disponibilização permanente;
- f) Conformidade - tal informação deve cumprir leis, normas, regulamentos e disposições contratuais aplicados a organização;
- g) Confiabilidade - diz respeito a prestação de informações adequadas para a gestão possa atender as exigências da qualidade, fiduciárias e de segurança.

Para atingir tais critérios na informação gerada, são necessários recursos, aos quais a metodologia CobiT® denomina Recursos de TI (aplicativos, dados, infra-estrutura e pessoas), e com base nesses critérios e nos recursos disponíveis podem ser desenvolvidos os quatro domínios, divididos em processos (34) relacionados no Quadro 3. Esses processos buscam garantir que os critérios sejam atendidos, em um ciclo no qual a melhoria da informação melhora os processos que interferem na geração da informação.

Domínios e respectivos Processos – CobiT®	
<p style="text-align: center;">Planejamento e Organização</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Definir um plano estratégico de TI; 2. Definir a arquitetura das informações; 3. Determinar a direção tecnológica; 4. Definir a organização dos processos de TI e seus relacionamentos; 5. Gerenciar os investimentos em TI; 6. Comunicar os objetivos e metas gerenciais; 7. Gerenciar os recursos humanos de TI; 8. Gerenciar a qualidade; 9. Avaliar e gerenciar os riscos; 10. Gerenciar os projetos. 	<p style="text-align: center;">Aquisição e Implementação</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Identificar soluções automatizadas; 2. Adquirir e manter softwares aplicativos; 3. Adquirir e manter infra-estrutura tecnológica; 4. Habilitar o funcionamento e a utilização; 5. Procurar Recursos de TI; 6. Gerenciar mudanças; 7. Instalar e homologar soluções e mudanças.
<p style="text-align: center;">Entrega e Suporte</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Definir e gerenciar níveis de serviço; 2. Gerenciar serviços de terceiros; 3. Gerenciar desempenho e capacidade; 4. Assegurar a continuidade dos serviços; 5. Garantir segurança dos sistemas; 6. Identificar e alocar os custos; 7. Educar e treinar os usuários; 8. Gerenciar riscos e incidentes; 9. Gerenciar a configuração; 10. Gerenciar problemas; 11. Gerenciar dados; 12. Gerenciar o ambiente físico; 13. Gerenciar operações. 	<p style="text-align: center;">Monitoramento e Avaliação</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Monitorar e avaliar o desempenho de TI; 2. Monitorar e avaliar a adequação do controle interno; 3. Assegurar a conformidade com os requisitos; 4. Prove governança em TI.

Quadro 3 – Domínios e processos do CobiT® (*Control Objectives for Information and Related Technology*)

Fonte: Elaborado pela autora a partir de ITGI (2007)

Apesar de sua aplicação relacionar-se com a área de Tecnologia da Informação (TI), a finalidade da metodologia CobiT®, assim como das metodologias COSO e CoCo, é garantir,

com a máxima segurança possível, que a implementação das estratégias e objetivos de cada organização e o gerenciamento de risco sejam eficazes e eficientes.

Para isso, essas metodologias abordam a participação do controle em todo o processo de gestão, ou seja, a efetiva participação e atuação do controle interno no planejamento, na execução e no próprio controle, por meio do monitoramento. Esse monitoramento, componente presente nas metodologias de controle interno abordadas neste trabalho, normalmente é exercido por meio da auditoria interna, conforme apresentado a seguir.

2.2.2 Monitoramento por meio da auditoria

O monitoramento tem a missão de verificar e confirmar se os controles internos estão adequados à realidade da organização e se estão funcionando conforme sua concepção.

Este entendimento é defendido por Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 344) ao conceituarem monitoramento como processo executado “por pessoal adequado que periodicamente avaliam a qualidade dos controles internos” e complementam que tal processo inclui a avaliação quanto à realização de procedimentos de acordo com seu planejamento e eventuais modificações ocorridas para atender a novas condições e necessidades.

Para o IIA (2005), ao tratar da metodologia COSO, um controle eficaz inclui o monitoramento, avaliações e o relato de deficiências. Explica que, como componente chave do controle interno, o monitoramento objetiva confirmar a localização adequada e a eficácia de todos os componentes da metodologia de controle.

Desta forma, como exposto anteriormente, o monitoramento envolve a avaliação de desempenho e a avaliação de tempestividade dos controles internos, bem como a avaliação das ações corretivas e das ações de adequação, quando necessárias.

Este monitoramento pode ser conduzido de duas maneiras: por meio das atividades contínuas ou por avaliações periódicas. Para o COSO (2007, p.83), o sistema de controle interno deve ser estruturado para que o monitoramento seja realizado de forma contínua, pelo próprio sistema de controle e, defende, “Quanto maior o alcance e a eficácia do monitoramento contínuo, menor a necessidade de avaliações independentes”

No que se refere às avaliações independentes ou periódicas, a administração ou o controle interno devem definir a frequência necessária para garantir esta eficácia do sistema. Para tanto, devem ser considerados a extensão e a natureza das mudanças que podem estar ocorrendo, os riscos inerentes, a competência e a experiência do pessoal que implementa

adequações e mudanças, o alcance dos controles e os resultados obtidos no monitoramento contínuo (COSO, 2007).

Logo, entende-se que a garantia da eficácia dos controles internos pode ocorrer com a combinação do monitoramento contínuo e das avaliações periódicas.

Boynton, Johnson e Kell (2002) defendem que o monitoramento, realizado continuamente e por avaliações periódicas, inclui, portanto, fontes internas, tais como administração e auditoria interna, e fontes externas, como clientes, fornecedores, agências reguladoras e auditores externos. Para fins deste trabalho, ressalta-se o monitoramento do controle interno por meio da auditoria.

De Sá (2002) explica que, inicialmente, a auditoria tratava-se de uma técnica limitada à verificação da exatidão dos registros contábeis. Porém, com o passar dos anos e, conseqüentemente, com a necessidade de verificação completa para determinar a real situação das organizações, para prevenir, averiguar e corrigir erros e fraudes, com a adoção e o crescimento da tecnologia, o conceito e as atribuições da auditoria tornaram-se mais abrangentes, enfatizando toda a estrutura e administração da organização auditada, verificando-se a seguinte definição:

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados (DE SÁ, 2002, p. 25).

Portanto, considerando que as demonstrações contábeis devem expor informações que retratem as reais situações patrimonial, econômica, financeira e social das organizações, além de verificar a exatidão dos registros e das informações transmitidas, conforme os atos e fatos ocorridos, cabe à auditoria verificar se há uma adequada exposição dos efeitos que estes atos e fatos, ocorridos ou com previsão de ocorrência futura, geram sobre o patrimônio e os resultados destas organizações, observados os princípios e normas aplicáveis.

Corroborando com este entendimento, as Normas Internacionais de Auditoria enfatizam que o objetivo da auditoria é dar suporte ao auditor para que este expresse opinião sobre se as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com a estrutura conceitual aplicável àquela organização, proporcionando credibilidade às informações contábeis (IBRACON, 1998).

Lima e Castro (2003), por sua vez, defendem que o objeto da auditoria é o controle do patrimônio das mais variadas formas e tal controle tem por objetivo a comprovação da veracidade dos registros contábeis e a legalidade/legitimidade dos atos e fatos. Nestas verificações das informações geradas pela contabilidade, a auditoria precisa remeter-se à análise de toda a estrutura da organização, seu desempenho, sua operacionalização, seus registros e seus controles.

Esta perspectiva também é defendida por Magalhães, Lunkes e Müller (2001), ao tratarem dos objetos da auditoria, enfatizam os seguintes elementos:

- a) Planejamentos;
- b) Controles Internos;
- c) Sistema de Informação Contábil.

Entende-se, portanto, que para atender as prerrogativas que lhe cabe, a auditoria monitora toda a organização, sendo necessárias verificações de metas e objetivos da organização, análise da abrangência e da adequação dos controles internos utilizados e verificação do reflexo do planejamento, da execução e do controle no sistema de informação contábil da organização.

A intervenção ou atuação da auditoria nas organizações pode ser classificada em externa (ou independente) e interna, considerando-se como principal diferença entre esses dois tipos de auditoria, a relação do auditor com a organização auditada.

No Brasil a auditoria externa é exercida por auditores independentes e regulada pelas Normas Técnicas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBC T 11), transcritas pela Resolução CFC n. 820/1997 e suas alterações e inclusões, conceituando:

11.1.1.1 A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica. (CFC, 2006, p. 202).

A auditoria interna, por sua vez, também é disciplinada por Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, sobretudo pela NBC T 12 – Da Auditoria Interna que se encontra na Resolução CFC n. 986/2003, onde expõe:

12.1.1.3 A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da

integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (CFC, 2006, p. 375).

Para estudo, dá-se ênfase à avaliação da eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos, em que a auditoria tem o papel de proteger a organização.

Reforça-se esse entendimento ao analisar o conceito explicitado por Boynton, Johnson e Kell (2002, p.932), como segue:

Auditoria interna é uma atividade independente, de fornecimento de segurança objetiva e de consultoria que visa acrescentar valor a uma organização e melhorar suas operações. Trazendo para a organização uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhora da eficácia de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança, ajuda-a a atingir seus objetivos.

Com base nos conceitos apresentados, visualiza-se que, além da relação diferenciada do auditor com a organização, as auditorias, externa e interna, têm diferenças relevantes quanto à extensão dos trabalhos e ao público a quem busca atender.

Elucidando as diferenças entre as duas formas de auditar uma organização, externamente e internamente, o Quadro 4 expõe os principais pontos levantados por diversos autores.

Verifica-se pelo quadro que, apesar das diferenças, tanto a auditoria externa como a auditoria interna atuam na análise dos sistemas de contabilidade e de controle interno e, além de verificar a exatidão e fidedignidade das informações e a abrangência, alcance e aderência do controle, preocupam-se com a capacidade deste controle em prevenir e apurar erros e fraudes, bem como adequá-lo.

Aspectos	Audidores Externos (ou Independentes)	Audidores Internos
Vínculo com a Organização	Não há vínculo empregatício com a organização auditada, contratados temporariamente para prestação de serviço específico.	Há vínculo empregatício com a organização auditada.
Grau de Independência	Maior grau de independência em relação à alta administração; independência total em relação aos demais setores da organização.	Baixo nível de independência em relação à alta administração e maior nível de independência em relação aos demais setores da organização.
Atividades	Auditoria Contábil, para tanto: - Analisa e testa os sistemas contábil e de controle interno; - Reprime erros e fraudes.	Auditoria Contábil e Operacional, onde: - Verifica a aderência às normas legais pertinentes a organização; - Verifica a aderências às normas internas em consonância com as metas e objetivos da organização; - Analisa adequação do controle interno em relação aos objetivos da organização e em relação a prevenção de erros e fraudes, sugerindo adequações, alterações ou instaurações se for o caso.
Foco	Garantir a fidedignidade e a transparência das informações nas Demonstrações Contábeis e Relatórios pertinentes em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e normas e legislações pertinentes.	Proteger a organização buscando garantir a integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas contábil e de controle interno, para auxílio à administração para que sejam atingidas as metas e os objetivos da organização.
Áreas cobertas no exame	Conforme o fim para qual foram contratados.	Todas as áreas da organização.
Produção Final	Parecer ou Recomendações, produzidos por meio da análise em período específico.	Relatórios, Recomendações e outros apontamentos, por meio de trabalho contínuo ou temporário por área.
Público	Acionistas e outros investidores, credores, emprestadores, sociedade civil, instituições fiscalizadoras e demais usuários externos.	Diretores e gestores, sócios, conselhos de administração e fiscal, auditores externos, funcionários no âmbito de seu trabalho.

Quadro 4 – Principais diferenças entre atuação dos auditores externos e internos

Fonte: Elaborado pela autora com base em Almeida (1996), Magalhães, Lunkes e Muller (2001), De Sá (2002) e Lima e Castro (2003)

No que se refere à análise do controle interno, os elementos e as informações colhidas devem permitir que o auditor tenha uma visão ampla do sistema e com isso possa avaliá-lo adequadamente. Para tanto, De Sá (2002) descreve os passos a serem seguidos para que a auditoria avalie essas prerrogativas nos controles adotados pela organização. Para uma melhor visualização, as etapas e verificações abordadas pelo autor são tratadas na Figura 7.

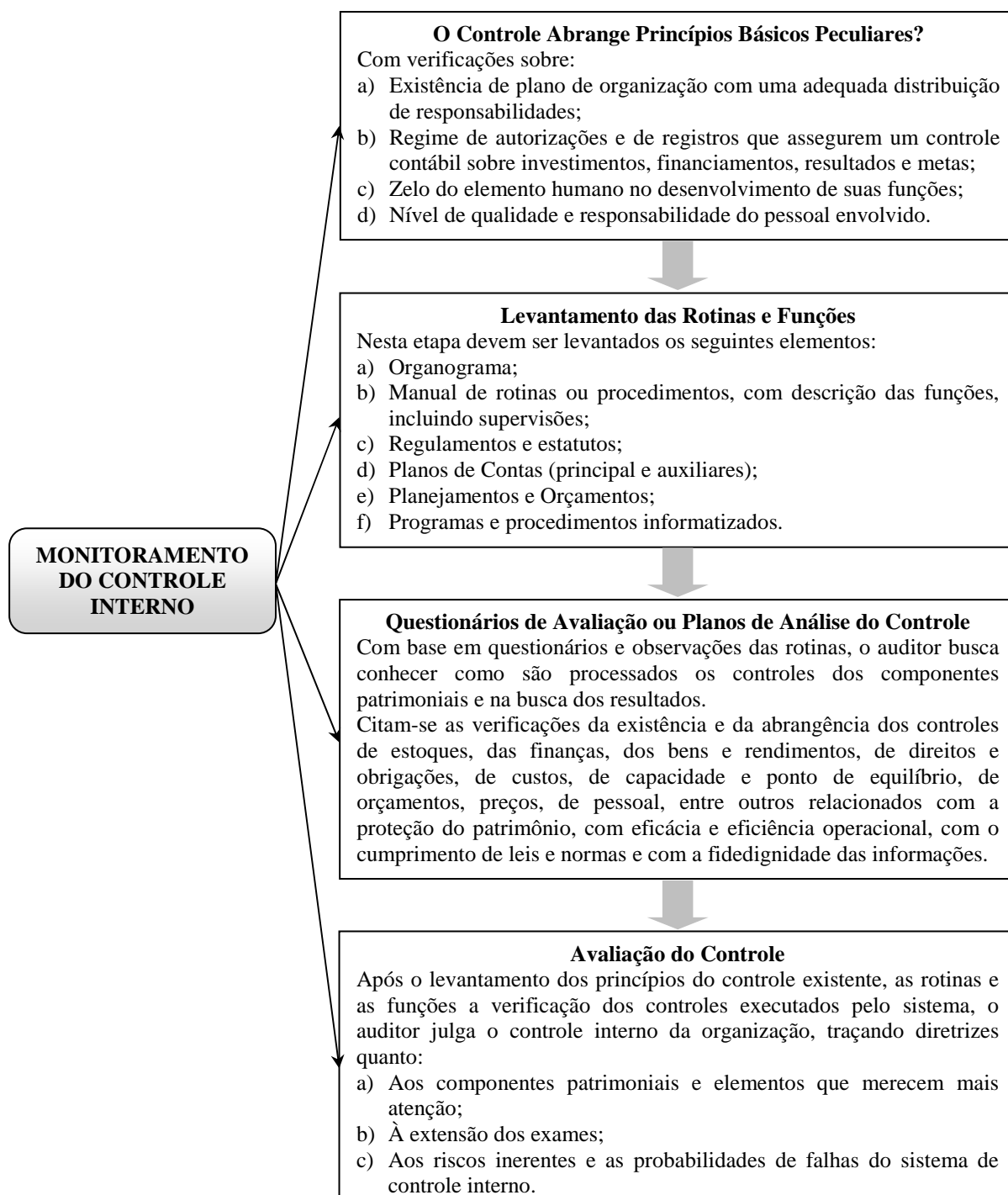


Figura 7 – Monitoramento do controle interno pela auditoria

Fonte: Elaborada pela autora a partir De Sá (2002)

Portanto, demonstra-se na Figura 7 que a análise do sistema de controle interno é a base para o planejamento dos trabalhos de auditoria, pois é por meio da avaliação dos controles que são determinadas a extensão dos exames e os principais elementos a serem verificados.

Dessa forma, o auditor externo não se remete a todas as operações da organização, remetendo-se apenas à análise dos controles, das operações e dos setores que mais demonstram falhas e riscos, ou que não são abrangidos pelo controle interno. Sendo assim, quando da avaliação do controle interno, o auditor externo deve:

- determinar os erros e irregularidades que poderiam acontecer;
- verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa (ALMEIDA, 1996, p. 60).

Como abordado anteriormente, o controle interno das organizações deve estar apto a prevenir, detectar e corrigir erros e irregularidades, buscando não comprometer os objetivos e metas da organização. Logo, cabe ao monitoramento, e conseqüentemente à auditoria, a verificação dessa aptidão do sistema de controle interno adotado e a apresentação de recomendações e sugestões para melhoria (de mecanismos de controle existentes), aperfeiçoamento (de itens não tratados nos controles) e implementações (quando não há mecanismo de controle) pertinentes.

No que tange à auditoria do sistema de controle interno, todas as concepções apresentadas são aplicáveis e de responsabilidade tanto da auditoria externa como da auditoria interna. Porém, na auditoria interna, como o trabalho é exercido continuamente dentro das organizações, a quantidade, a profundidade e a abrangência dos exames de auditoria tem condições e devem ser mais elevadas. Este entendimento é exposto no Quadro 4 apresentado anteriormente, ao diferenciar os focos da auditoria externa e interna.

A auditoria interna é muitas vezes confundida com o próprio controle interno em si, porém, como demonstrado anteriormente, trata-se de uma das técnicas utilizadas para verificar a aderência a esses controles, sua adequação, eficácia e eficiência, ou seja, é o controle efetuado subseqüentemente aos atos e fatos e também sobre o próprio controle interno.

Neste sentido, Magalhães, Lunkes e Müller (2001) descrevem a auditoria como um instrumento indispensável ao controle. Davis e Blaschek (2006, p. 4), por sua vez, enfatizam que não se pode confundir auditoria interna com controle interno, pois a auditoria pertence ao sistema de controle e “equivale à atividade desenvolvida por unidade especializada quanto à revisão e apreciação da atuação dos Controles Internos”.

Concordando com estes entendimentos, Castro (2008, p. 157) defende que “auditoria interna consiste num mecanismo de controle, na medida em que revisa e avalia a eficiência e a adequação dos outros controles existentes e auxilia a alta administração na tomada de decisão”.

Ressalta-se, ainda, que apesar de ser um funcionário da organização, o auditor interno deve preservar sua autonomia profissional, com a obrigação de manter um planejamento e cercar-se de cuidados, assim como o auditor externo, atuando imparcialmente e com zelo na realização dos trabalhos e na exposição de recomendações e conclusões (LIMA e CASTRO, 2003).

No que tange a administração pública, objeto deste estudo, entende-se que as concepções de auditoria apresentadas enquadram-se integralmente, com maior ênfase à transparência das informações, ou seja, às prestações de contas à sociedade. Para tanto, De Sá (2002) aborda a auditoria governamental como uma especialização dentro do campo da auditoria, na qual segue todos os princípios técnicos básicos e as normas de trabalho, apresentando peculiaridades e sistemática específica devido aos objetivos e à natureza das organizações auditadas.

Boynton, Johnson e Kell (2002) explicam que a auditoria nas organizações governamentais é motivada pela necessidade de prestação de contas na aplicação dos recursos públicos pelos governantes, demonstrando-a para a população. Por sua vez, a Secretaria Federal de Controle Interno, ao emitir a Instrução Normativa n. 01, de 06 de abril de 2001, também entende a auditoria e a fiscalização como técnicas a serem utilizadas pelo sistema de controle interno, explanando que:

2. A auditoria tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. Essa auditoria é exercida nos meandros da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas federais, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública (BRASIL, 2001, p. 31).

Logo, na auditoria governamental, interna ou externa, o monitoramento dos sistemas de contabilidade e de controle interno objetiva, também, verificar se os mesmos são adequados e corretamente executados nas organizações públicas, primando pela conformidade com as leis e normas, eficácia e eficiência das operações e, conseqüentemente, das aplicações de recursos e fidedignidade e transparência das informações.

2.3 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na administração pública brasileira, os procedimentos de controle interno são exigidos, legalmente, desde a sanção da Lei Federal n. 4.320/1964, quando trata da execução orçamentária, estabelece que seu controle seja desenvolvido internamente, pelo Poder Executivo, e externamente, pelo Poder Legislativo por meio dos Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes.

Enfatizando esta percepção, Roncalio (2007) explica que, além de fixar normas de direito financeiro para a elaboração dos orçamentos, essa Lei, ainda em vigor, determina regras para controle destes orçamentos e do patrimônio da administração pública.

Ressalta-se, portanto, que em seus artigos 75 e 77, a Lei n. 4.320/1964 frisa que o controle interno sobre a execução orçamentária deva ser efetuado de maneira prévia, concomitante e subsequente, compreendendo: i) a legalidade dos atos que resultem na arrecadação de receitas, realização de despesas, na formação ou na extinção de direitos e obrigações; ii) a guarda de bens e valores públicos pelos responsáveis e a fidelidade funcional destes agentes públicos; e iii) o cumprimento do programa de trabalho, tanto em termos monetários como físicos (BRASIL, 1964).

Com a promulgação da Constituição Federal de 1967, consolida-se a exigência pela implantação do controle interno na administração pública brasileira, porém essa exigência limitou-se ao Poder Executivo. Naquela Carta Magna foi inclusa uma seção que tratava exclusivamente da fiscalização financeira e orçamentária a ser exercida pelos controles externo e interno, onde este último é tratado de forma sistêmica, objetivando: i) criar condições para a atuação eficaz do controle externo e para assegurar regular realização da receita e despesa pública; ii) acompanhar a execução orçamentária, inclusive a realização dos programas; e iii) avaliar resultados e verificar a execução de contratos (BRASIL, 1967a).

No mesmo ano o Decreto-Lei n. 200/1967, em vigor até os dias atuais, prevê que a administração pública brasileira deve basear-se em procedimentos de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle, definindo as bases do controle interno como segue:

- Art. 13 O contrôle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:
- a) o contrôle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
 - b) o contrôle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria (BRASIL, 1967b).

Com base neste artigo, entende-se que o Decreto-Lei n. 200/1967 veicula a concepção de que o sistema de controle interno deva ser coordenado por um órgão próprio com o objetivo de controlar a observância das normas pertinentes às atividades auxiliares. Estas atividades auxiliares são discriminadas na própria norma como sendo as “atividades de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria, e serviços gerais, além de outras atividades auxiliares comuns a todos os órgãos da Administração, que a critério do Poder Executivo, necessitem de coordenação central” (BRASIL, 1967b, art. 30).

Além disto, este Decreto-Lei atribui também responsabilidade às chefias competentes de cada órgão e entidade da administração pública que devem preocupar-se com o controle da execução dos programas, conforme seu planejamento, e com a observância das leis e normas específicas a cada órgão, entidade ou área que coordene, e incluiu no sistema de controle interno as áreas de contabilidade e auditoria que devem responsabilizar-se pelo controle da aplicação e guarda dos bens públicos.

Silva (2008) destaca que com a adoção do Decreto-Lei n. 200/1967 o sistema de controle interno da administração pública federal experimentou mudança significativa, com ênfase ao processo de fiscalização financeira.

A concepção sistêmica do controle interno fixou-se sobremaneira na atual Constituição Federal, promulgada em 1988, onde, em seu artigo 70, determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes federados deva ser exercida por órgãos de controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988).

Tem-se, portanto, um avanço significativo no que se refere ao sistema de controle interno na administração pública, pois, além de estender sua obrigatoriedade de implantação aos Poderes Legislativo e Judiciário, a Carta Magna de 1988 especificou, com mais clareza, os campos de atuação e a abrangência deste controle interno.

Este entendimento é defendido por Mileski (2003) quando afirma que a Constituição Federal de 1988 proporcionou um novo conceito de sistema de controle interno da atividade administrativa e orçamentária fazendo evoluir sua competência de execução.

Silva (2008, p.6), por sua vez, explica que apesar dos aspectos de legalidade e formalidade permanecerem como focos importantes dos órgãos de controle (externo e interno), com a edição da atual Constituição de 1988 é possível constatar experiências

inovadoras, “em que os sistemas tradicionais estão sendo gradativamente abandonados e, conseqüentemente, a contabilidade e auditoria passaram a estar mais voltadas para os aspectos gerenciais e de avaliação do desempenho dos gestores públicos”.

Destaca-se, inclusive, que em seu artigo 74, a atual Constituição Federal determina as finalidades do sistema de controle interno, integrado aos três Poderes, quais sejam: i) acompanhamento e avaliação do cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos; ii) comprovação e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública e no que se refere a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; iii) controle de operações de crédito, avais e garantias, direitos e obrigações dos órgãos e entidades públicos; e iv) apoio ao controle externo (BRASIL, 1988).

No que se refere mais diretamente aos municípios, o artigo 31 da Constituição Federal de 1988 reitera que “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” (BRASIL, 1988).

Editada mais recentemente, a Lei Complementar n. 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, prevê, em seu artigo 59, que a fiscalização da gestão fiscal seja exercida por meio do sistema de controle interno, com ênfase ao acompanhamento das metas estabelecidas e da destinação de recursos públicos e na fiscalização e providências para o cumprimento de limites e condições previstas naquela Lei (BRASIL, 2000).

Esta determinação da LRF firma-se na definição dada pela *International Organization Of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI (2004), quando da emissão dos *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector* (Padrões de Controles Internos para o Setor Público), tratando do controle interno como:

[...] processo fundamental efetuado por todos em uma entidade, projetado para identificar riscos e fornecer garantia razoável de que, ao se buscar cumprir a missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão atingidos: executar operações de maneira organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz; estar em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis; salvaguardar recursos contra perda, abuso ou dano, e cumprir obrigações de *accountability*. (INTOSAI, 2004, s.n., tradução livre).

Percebe-se que este conceito é tão amplo como aquele dado pelo COSO, mas enfatiza-se o uso do termo *accountability*, definido por Nakagawa (1993, p. 17) como “obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

Sendo assim, considera-se que a *accountability* é de fundamental importância para o setor público, pois, nas organizações públicas, todos que guardam e administram bens ou recursos públicos devem prestar contas sobre essa responsabilidade, portanto, os instrumentos de controles devem estar adequados para este fim.

A evolução destes entendimentos legais quanto à necessidade de implantação do controle interno nos órgãos e entidades da administração pública brasileira, bem como a evolução de seu enfoque, é demonstrada na Figura 8 de forma resumida.

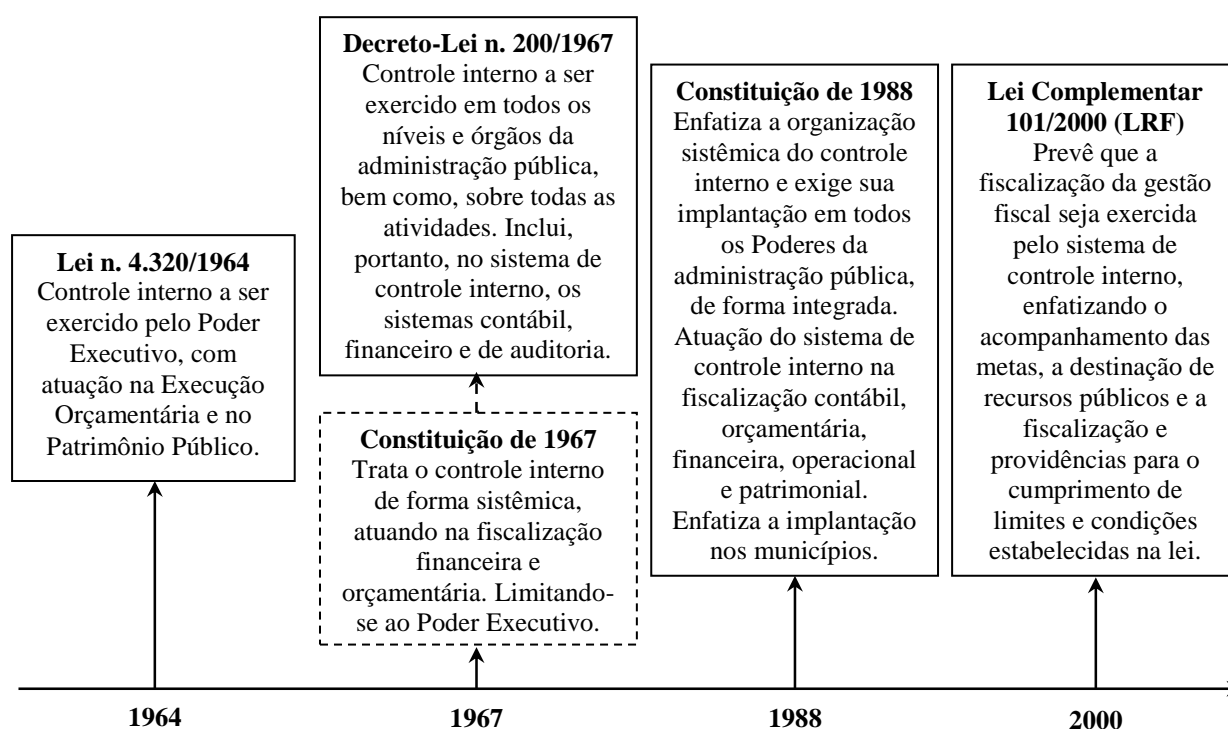


Figura 8 – Evolução da legislação federal sobre o controle interno na administração pública

Fonte: Elaborada pela autora

Porém, observando os conceitos apresentados pela legislação brasileira e em consonância com o enfoque dado internacionalmente ao controle interno, em 2008, após estudos de comissões específicas formadas por reconhecidos estudiosos e profissionais da área pública das diversas esferas de governo, com a realização de audiências públicas em todas as regiões do Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16. Dentre estas normas, foi editada, por meio da Resolução CFC 1.135/2008, uma norma específica para o controle interno no setor público, a NBC T 16.8. Convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Pública, a NBC T 16.8 reporta-se ao entendimento de controle interno sob o enfoque contábil, destacando:

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 (CFC, 2008).

Verifica-se, portanto, que, assim como as normas internacionais, a norma brasileira de controle interno para o setor público, observa as diretrizes abordadas no COSO. Pois as finalidades do controle interno demonstradas acima remetem à observância e à execução de medidas que se preocupem com a eficiência e a eficácia das operações, com a fidedignidade e completeza das informações e com a legalidade dos atos. Além disto, ao tratar da estrutura do controle interno, a NBC T 16.8 abrange os componentes apontados no COSO *Report*, conforme demonstrado no Quadro 5.

Componentes de Controle	Descrição
Ambiente de controle	O ambiente deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.
Mapeamento e Avaliação de Riscos	Identifica os eventos ou as condições que podem afetar a qualidade da informação contábil e avalia-os segundo sua relevância. A avaliação dos riscos inclui a avaliação da probabilidade de ocorrência, da forma em que são gerenciados, a definição de ações para prevenir a ocorrência ou minimizar seu impacto e as respostas aos riscos identificados.
Procedimentos de Controle	Medidas ou ações para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais que comprometam a tempestividade, fidedignidade e precisão da informação contábil. Classificam-se em procedimentos de prevenção e de detecção.
Monitoramento	Acompanhamento dos pressupostos do controle interno com o objetivo de assegurar se este está adequado aos objetivos da entidade, ao ambiente em que está inserida, aos recursos disponíveis e aos riscos inerentes.
Informação e Comunicação	Tais sistemas devem identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, clara e tempestivamente, para que sejam realizados os procedimentos e responsabilidades estabelecidos, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento e contribuir para o alcance dos objetivos de controle interno.

Quadro 5 – Componentes do controle interno aplicados ao setor público

Fonte: Elaborado pela autora a partir de CFC (2008)

No que se refere aos procedimentos de controle, explica-se que os procedimentos de prevenção são aqueles relacionados aos controles preventivos e os procedimentos de detecção abrangem os controles concomitantes e subsequentes aos atos e fatos, vistos anteriormente.

Destaca-se que, assim como nas estruturas apresentadas pelas metodologias de controle interno abordadas anteriormente (COSO *Report*, COSO ERM, CobiT® e CICA), os

componentes de controle interno abordados pela NBC T 16.8 – Controle Interno não têm uma hierarquia, devem funcionar conjuntamente, em um ciclo contínuo.

Sendo assim, considerando as mudanças de necessidades e reivindicações da população, de informações requeridas por estas, dos gestores que assumem o poder devido a mudanças na estrutura político-administrativa, da tecnologia, das circunstâncias climáticas e ecológicas, dentre outras, o ambiente deve ser constantemente acompanhado pelo controle interno. Com essas alterações e por meio do monitoramento, devem ser mapeados e avaliados riscos inerentes ou prováveis. Baseando-se nos riscos levantados e nas alterações do ambiente, devem ser tomadas medidas de prevenção ou de detecção de erros, inconformidades ou desvios, num ciclo contínuo de conhecimento e reconhecimento do ambiente e dos processos. Para tanto, ao longo deste circuito contínuo são necessárias informações que devem ser repassadas aos agentes competentes e aos responsáveis pelos trabalhos.

Quanto à legislação e normatização que trata da implantação e manutenção do sistema de controle interno nas administrações públicas no Brasil, no que se refere aos entes do Estado de Santa Catarina, além da obrigação estabelecida pelos documentos até aqui citados, a exigência encontra-se, ainda, na Constituição do Estado de Santa Catarina, artigos 62 e 113, em consonância com a Constituição Federal de 1988, e na Lei Complementar Estadual n. 202/2000, com redação dada pela Lei Complementar Estadual n. 246/2003, exigindo que a implantação e a operacionalização do sistema de controle interno, no Estado e nos municípios catarinenses, ocorressem até o final do exercício de 2003 (SANTA CATARINA, 2003).

Sendo assim, não há dúvidas que a implantação e a manutenção de sistemas de controle interno integrados e com atuação em todos os órgãos e entidades do setor público, é uma antiga exigência legal para todos os entes da federação. E com o passar dos tempos, tais legislações vêm evoluindo os conceitos e abrangências deste controle interno, destacando pressupostos como equilíbrio orçamentário e financeiro, eficiência e eficácia nas atividades do Estado, economicidade, aproveitamento e guarda de recursos e patrimônios, sempre observando os preceitos da legislação vigente.

Com base nisto, o item seguinte trata mais especificamente das competências do controle interno no setor público segundo as legislações e entendimentos de estudiosos da área.

2.3.1 Competências do Controle Interno na Administração Pública Municipal

A administração pública brasileira, presente em todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) é explicada por Roncalio e Bernard (2008, p. 4) como “o conjunto de atividades envolvidas no estabelecimento e na implementação de políticas públicas”. Incluem-se, portanto, a organização, o pessoal, as práticas e os processos para que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus órgãos e entidades, possam atingir os objetivos que lhe são destinados.

Este entendimento é defendido por Meirelles (2007, p. 64) quando conceitua administração pública como “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Logo, o objetivo da administração pública é fornecer subsídios para a prestação de serviços públicos que possam atender às necessidades e aos anseios da população. Pois, conforme exposto por Albuquerque, Medeiros e Feijó (2006), o Estado deve intervir na economia, de diferentes formas, buscando corrigir ou minimizar os efeitos das imperfeições do mercado que impeçam que a sociedade alcance seu bem-estar em comunidade.

No entanto, para cumprir suas funções, sem privilégios e buscando a amplitude, os entes federados devem observar e nortear-se pelos princípios constitucionais, que, segundo Mileski (2003, p. 37), “são padrões de conduta que devem ser seguidos pela Administração Pública, constituindo arcabouço dos fundamentos de validade da ação administrativa”.

Embora existam outros princípios implícitos na Constituição Federal ou expostos em legislações que tratam do regime político brasileiro, o *caput* do artigo 37 da referida Carta Magna de 1988, aborda os cinco princípios básicos nos quais a administração pública brasileira, em todas as esferas, deve guiar-se: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Sendo assim, para a consecução deste trabalho, faz-se necessário a apresentação resumida de cada um destes princípios, pois se entende que para englobar as atividades do Estado de forma ampla, o controle da administração pública, seja interno ou externo, deve pautar-se na observância destes princípios constitucionais.

- **Legalidade:** este princípio estabelece que todos os atos praticados pelos agentes públicos devem amparar-se nos preceitos da lei e nas exigências da sociedade. Um conceito amplamente conhecido deste princípio é exposto por Meirelles (2007), onde explica que enquanto na iniciativa privada é lícito fazer tudo aquilo que a lei

não proíbe, no setor público somente pode ser feito aquilo que a lei autorize de forma expressa.

Considerando que a legislação seja instrumento para a supremacia do interesse público, tal princípio reveste-se do objetivo de sobrepor o interesse coletivo ao interesse do governante ao exigir a estrita observância da lei.

- **Impessoalidade:** intimamente ligado com o princípio da legalidade, assim como os demais, este princípio relaciona-se com a finalidade pública dos atos da administração, pois, conforme preceitua Meirelles (2007, p. 92) veda-se “ato administrativo sem interesse público ou conveniência para a Administração, visando unicamente satisfazer interesses privados, por favoritismo ou perseguição dos agentes governamentais, sob a forma de *desvio de finalidade*”.

O princípio da impessoalidade advém do princípio da isonomia ou igualdade, quando a máxima é que todos são iguais perante a lei e merecem igualdade de condições. Portanto, a administração pública não pode atuar favorecendo ou prejudicando pessoas, os agentes públicos devem estar comprometidos com a defesa do interesse público.

- **Moralidade:** Cruz e Glock (2007) explicam que os atos administrativos devem observar os padrões comportamentais aceitos pela sociedade administrada. Neste sentido, Meirelles (2007) defende que, nos dias atuais, todo ato administrativo somente é dado como válido se estiver revestido do elemento ético, ou seja, além de verificar se o ato é legal ou ilegal, oportuno ou não, conveniente ou inconveniente, os agentes públicos devem verificar se o mesmo é justo e honesto.

A administração pública tem o dever de melhor administrar, sendo assim, para que um ato da administração pública seja legítimo, deve estar previsto em lei, estar revestido da finalidade estatal – interesse público, e observar preceitos éticos de moral administrativa.

- **Publicidade:** para Mileski (2003, p. 40), “publicidade é dever administrativo, no sentido de tornar público os atos realizados pela administração”. Por sua vez, Roncalio (2002) defende que o direcionamento da administração pública é externo, onde as atividades e suas finalidades sempre são de interesse comum, logo, a transparência dos atos e fatos é dever dos gestores públicos para que a sociedade possa controlar o exercício do poder e a eficiência das atividades.

Para que atos, leis, contratos e outros instrumentos possam surtir efeito é necessário que os mesmos sejam comunicados à sociedade em veículos oficiais. Desta forma,

a administração pública, na medida em que publica seus atos, colabora com a transparência e com a moralidade, possibilitando a participação e o controle da sociedade.

- **Eficiência:** este princípio não constava do texto original da Constituição Federal de 1988, foi incluso pela Emenda Constitucional n. 19, de 04 de junho de 1998, com o objetivo de exigir a avaliação da eficiência com que os recursos públicos são aplicados. Roncalio e Bernard (2008) enfatizam que o entendimento deste princípio deva ser completado pela eficácia na consecução das atividades pela administração pública, pois a eficiência demonstra a racionalidade na utilização dos recursos e eficácia se preocupa com a missão a ser cumprida.

Esta interpretação corrobora com o conceito de controle interno apresentado pelo COSO, citado anteriormente, destacando que ao fornecer segurança para que a organização atinja os seus objetivos, o controle interno deve preocupar-se com a eficiência e a eficácia das operações daquela organização.

Desta forma, o serviço público será considerado eficiente quando consegue melhores resultados consumindo menos recursos financeiros, e será eficaz quando cumprir sua missão dado o planejamento elaborado anteriormente.

Para Meirelles (2007, p. 96), este princípio é “o mais moderno da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade”. Logo, a eficiência como princípio exige economicidade e avaliação dos resultados obtidos com a aplicação dos recursos financeiros, materiais e humanos à disposição dos administradores públicos.

Considerando que os princípios constitucionais elencados devam ser os pilares de sustentação da administração pública brasileira, onde devem estar pautados todos os atos e atividades dos agentes públicos, visualiza-se que são necessários mecanismos de controle que garantam a sua plena observância e a correção de eventuais desvios de suas finalidades.

Somado a isso, a legislação brasileira em vigor apresenta um arcabouço de funções e finalidades no exercício do controle interno em todos os entes da federação, que é demonstrado resumidamente no Quadro 6.

Legislação	Funções e/ou Finalidades do Sistema de Controle Interno
Lei n. 4.320/1964	Controle da execução orçamentária, observando: a legalidade dos atos e fatos orçamentários, as metas de trabalho em termos físicos e financeiros e o controle patrimonial, por meio da verificação de responsabilidade de agentes públicos pela guarda dos bens e valores confiados (artigo 75).
Decreto-Lei n. 200/1967	Controle sobre a execução dos programas, legalidade dos atos, aplicação dos recursos financeiros e guarda dos bens (artigo 13).
Constituição Federal de 1988	Fiscalização contábil, da gestão financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com ênfase ao acompanhamento e avaliação de metas, avaliação dos resultados quanto à eficiência e à eficácia na aplicação dos recursos públicos, controle de bens direitos e obrigações e apoio ao controle externo (artigos 70 e 74).
Lei Complementar 101/2000 – LRF	Fiscalização da gestão fiscal (artigo 59).

Quadro 6 – Funções e finalidades do sistema de controle interno a ser implantado e mantido pela administração pública, segundo a legislação brasileira em vigor

Fonte: Elaborado pela autora

Sendo assim, ao conjugar essas exigências legais relacionadas às funções e finalidades do controle interno com a necessidade de garantir a observância dos princípios constitucionais supracitados, entende-se que as competências do sistema de controle interno na administração pública possam ser tratadas amplamente segundo as funções estabelecidas no artigo 70 da Carta Magna de 1988, como segue:

2.3.1.1 Fiscalização e Controle Contábil

A fiscalização e o controle contábil visam verificar e acompanhar se os atos e os fatos vêm sendo registrados tempestivamente, integralmente e com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, entre outras legislações e normas específicas aplicadas a cada órgão ou entidade, resultando em demonstrações e relatórios claros, fidedignos e completos.

Para Mileski (2003), tal fiscalização realiza-se por meio do controle sobre os registros contábeis, com o objetivo de examinar a regularidade da escrituração, a legitimidade dos atos e fatos que originaram os lançamentos, medindo e avaliando segurança e eficiência do sistema contábil, integrante do sistema de controle interno.

No que tange aos procedimentos de controle na área contábil, considera-se, portanto, que deva ser verificado:

- a) A guarda de documentos;

- b) A integração de sistemas informatizados que remetam informações à contabilidade (orçamentário, financeiro/tesouraria, patrimonial, tributário e de outras fontes de receitas, dívida ativa, de compras e licitação, recursos humanos, entre outros);
- c) A existência e atuação de responsáveis, de cada órgão e entidade da administração pública, pelos setores de contabilidade e por prestar informações ao controle interno, externo e social;
- d) A existência, no plano de contas, e a utilização de contas contábeis de controle;
- e) O uso de indicadores contábeis e econômicos que possibilitem a emissão de informações gerenciais aos diversos usuários;
- f) A emissão de informações contábeis obrigatórias ou solicitadas por órgãos de controle externo;
- g) O encaminhamento de relatórios e declarações solicitadas pela fiscalização tributária de outros entes federados, como obrigações acessórias;
- h) A publicação de demonstrações e relatórios contábeis, dentro do prazo legal;
- i) A atualização de valores de bens, direitos, garantias e obrigações, bem como a apuração de resultados periódicos;
- j) O acompanhamento da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional por meio de índices e indicadores contábeis;
- k) Outros itens cujas informações sejam ou possam ser prestadas pela contabilidade para auxílio na tomada de decisões e à transparência das contas públicas.

A fiscalização e o controle contábil envolvem, portanto, preceitos inseridos nos princípios constitucionais da moralidade e da publicidade (evidenciação de informações de forma clara e completa) e da eficiência (mensuração e controle de ativos, passivos e resultados).

2.3.1.2 Fiscalização e Controle da Gestão Financeira

Muitas vezes confundida com a própria fiscalização contábil, a fiscalização das finanças da administração pública objetiva controlar a arrecadação de receitas e a realização de despesas em termos monetários e legais, primando pelo equilíbrio das contas públicas e a destinação de recursos para os programas de trabalhos, sobretudo aqueles considerados essenciais.

Para tanto, a fiscalização contábil auxilia na medida em que são levantadas informações sobre a efetiva situação financeira do órgão, da entidade, do Poder e daquele ente como um todo. Logo, enquanto a contabilidade evidencia bens, direitos e obrigações mensurados monetariamente, a administração financeira gerencia as finanças públicas com programação, arrecadação e destinação.

Mileski (2003, p. 241) explica que o controle da gestão financeira permite avaliar se as receitas e despesas vêm sendo arrecadadas e realizadas “com observância dos limites financeiros e do período realizado, com os direitos e as obrigações sendo apurados e geridos de acordo com as normas legais aplicáveis”.

Entende-se, ainda, que essa fiscalização financeira deva empreender esforços no sentido de impedir que sejam efetuados dispêndios desnecessários por atrasos de pagamentos, descumprimento de obrigações acessórias, responsabilidade solidária ou substituição tributária, onde não foram tomadas medidas preventivas, bem como, impedir a renúncia de receita desordenada, por falta de conhecimento ou controle.

Sendo assim, o controle da gestão financeira deve pautar-se pelo equilíbrio das contas públicas, onde, além de observar os preceitos legais, deve verificar a obtenção de recursos para financiar os serviços públicos, garantindo a execução dos programas de trabalho, bem como sua aplicação com economicidade. Para tanto, entende-se que o controle da gestão financeira na administração pública brasileira deve preocupar-se com:

- a) Acompanhar a elaboração da Programação Financeira e do Cronograma de Desembolso, e a observância destes instrumentos de planejamento financeiro;
- b) Verificar o comportamento da arrecadação, primando pelo equilíbrio das contas públicas;
- c) Cobrar o exercício de direitos perante contribuintes infratores e aqueles que causaram dano ao patrimônio público, inclusive com inscrição em dívida ativa, se for o caso;
- d) Verificar e acompanhar as concessões de isenções e benefícios fiscais, garantindo que estas não afrontem aos princípios constitucionais de moralidade e de impessoalidade;
- e) Alertar os gestores para uma eficiente e eficaz fiscalização tributária;
- f) Questionar sobre a gestão de saldos bancários, primando pela aplicação dos recursos financeiros em fundos confiáveis e rentáveis, proporcionando a arrecadação de receitas com remuneração sobre aplicações financeiras e combatendo a renúncia de receitas;

- g) Verificar e acompanhar recolhimentos, retenções e guarda de cauções, garantias e avais;
- h) Orientar e acompanhar as retenções tributárias, tanto de receitas próprias daquele ente, como de receitas de outros entes, onde, neste último caso, previnem-se desembolsos futuros desnecessários com a aplicação dos institutos da substituição tributária e responsabilidade solidária;
- i) Acompanhar o controle de fontes de recursos para que sejam atendidas despesas obrigatórias, vinculadas e essenciais, bem como a destinação de recursos com alienações de bens e operações de crédito;
- j) Verificar e acompanhar os limites constitucionais e legais (despesa com pessoal, estoque da dívida, educação, saúde, gastos dos legislativos municipais, entre outros), bem como orientar e acompanhar as providências caso estes limites não sejam atendidos em determinado período;
- k) Orientar e verificar sobre a reserva recursos para atender situações emergenciais, por meio da reserva de contingência;
- l) Controlar pagamentos a fornecedores e recolhimentos de tributos e contribuições dentro dos prazos previstos, evitando juros, multas e processos administrativos e/ou judiciais futuros;
- m) Primar pela escolha da alternativa mais econômica para a administração pública, dentre alternativas que contemplem os requisitos necessários para o programa a ser desenvolvido;
- n) Verificar e garantir a observância da ordem cronológica de pagamentos por fonte de recursos para que não ocorram favorecimentos ou prejuízos perante credores da administração pública;
- o) Verificar e acompanhar transferências constitucionais e comprometidas com convênios;
- p) Verificar os trâmites de descentralização de recursos financeiros;
- q) Acompanhar e orientar sobre a concessão de adiantamentos, suprimentos de fundos, subvenções, convênios, bem como, acompanhar a guarda de dinheiro público;
- r) Analisar prestações de contas de recursos obtidos e de recursos públicos repassados;
- s) Primar pela liquidação da despesa pública para que somente sejam efetuados pagamentos das despesas segundo a sua competência;

- t) Acompanhar a destinação de recursos para pagamento de precatórios e outras decisões judiciais;
- u) Entre outros itens que possam auxiliar ou intervir no equilíbrio financeiro das contas públicas, bem como que afrontem a economicidade na administração pública.

Portanto, na fiscalização e controle da gestão financeira os princípios constitucionais que ganham mais destaque são os princípios da legalidade, impessoalidade e eficiência. Pois, além de controlar se a arrecadação e a destinação de recursos estão sendo efetuadas sob os preceitos legais, deve ser observado se esta gestão utiliza-se de procedimentos econômicos, eficientes e eficazes para o equilíbrio das contas e execução dos programas, bem como, garantindo que não sejam prejudicados ou privilegiados contribuintes e credores.

2.3.1.3 Fiscalização e Controle Orçamentário

Neste tipo de controle é exigido legalmente desde a sanção da Lei Federal n. 4.320/1964 e tem por objetivo acompanhar a execução do orçamento aprovado, verificando as concretizações dos programas estabelecidos nos instrumentos de planejamento previstos no artigo 165 da Constituição Federal de 1988, quais sejam: Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA.

Para tanto, considera-se que o controle interno deva acompanhar os programas, projetos e atividades desde a elaboração do PPA, da LDO e da LOA, primando pela participação social, passando pelos créditos adicionais, pelos procedimentos da execução destes orçamentos, inclusive com verificação das metas estabelecidas e avaliação de resultados.

Santos e Muraro (2008) explicam que a ênfase dada ao equilíbrio das contas públicas pela LRF estabelece que a despesa pública deva ser suportada pela receita efetivamente arrecadada, para tanto, é necessário que haja um monitoramento desses índices no plano orçamentário. Logo, quando do estabelecimento de estimativas de receitas para se compor os instrumentos de planejamento governamental o que deve ser considerado é a efetiva arrecadação e índices de crescimento e desenvolvimento palpáveis, monitorados pelo controle interno.

Por sua vez, Padoveze (2005) defende que ao acompanhar os programas por meio de informações orçamentárias há a redução de ações repetitivas, eliminando-se desvios que possam ocorrer entre o planejamento e a execução.

Entende-se, ainda, que também por meio deste controle da gestão orçamentária deva ser garantida a execução de programas, projetos e atividades essenciais à população, observando a destinação de recursos orçamentários para este fim, bem como, o controle de limites máximos, destinações mínimas e vinculações, estabelecidos na constituição e em legislações pertinentes.

Sendo assim, listam-se algumas verificações e acompanhamentos a serem executados pelo controle e fiscalização orçamentária.

- a) Acompanhamento da elaboração dos instrumentos de planejamento governamentais, como o PPA, a LDO e a LOA, desde a realização de audiências públicas até suas publicações e seus registros nos sistemas informatizados pertinentes, a fim de que o controle interno possa garantir a legalidade de tais instrumentos, bem como, acompanhar suas execuções.
- b) Verificação de bases de cálculos, índices, alterações legislativas, médias, comportamentos, renúncias, vinculações obrigatórias e permitidas, direitos que são considerados como componentes para as estimativas de receitas utilizadas para elaboração da LOA;
- c) Verificação se as despesas fixadas na LOA comportam os programas essenciais, continuados e se atendem aos limites, regras, vinculações, destinações mínimas obrigatórias previstas na Carta Magna e nas leis brasileiras e locais, bem como, se englobam os compromissos assumidos pela administração pública, tanto administrativa como judicialmente;
- d) Verificação se os instrumentos de planejamento governamentais consideram os riscos fiscais inerentes àquela administração pública;
- e) Acompanhamento das ações e dos riscos ao constatar que a arrecadação de receitas orçamentárias não esteja se comportando conforme a sua previsão, com limitação de empenhos caso essa arrecadação comporte-se aquém da estimada e com destinação orçamentária caso a arrecadação supere a previsão;
- f) Acompanhamento da abertura de créditos adicionais e sua origem de recursos;
- g) Verificação da execução dos estágios de despesa e receita orçamentárias;
- h) Verificação das despesas a serem inscritas em Restos a Pagar, primando pelo regime da competência na execução orçamentária;

- i) Avaliação de desempenho dos programas governamentais, confrontado com metas pré-fixadas, onde, caso sejam apurados desvios acentuados, deve-se verificar as principais causas e as formas para corrigi-las e preveni-las;
- j) Verificação de instrumentos de controle que buscam garantir que todas as etapas da previsão e da execução orçamentária sejam efetuadas sob os preceitos legais e revestidas dos atributos de eficiência, eficácia e efetividade.

Entende-se que quando da execução de atividades relacionadas ao controle da gestão orçamentária devem ser observadas as premissas de que (1) as elaborações dos instrumentos de planejamento governamentais requerem a participação social que, por sua vez, depende da publicidade das informações por parte da administração pública; (2) os instrumentos de planejamento governamentais possuem atributos, princípios, limitações e regras, tanto para elaboração como para sua execução, previstas na Constituição Federal, em leis e normas e precisam de autorização legislativa para que sejam implementados; (3) as execuções de serviços públicos devem ser confrontadas com as metas estabelecidas, em termos monetários e físicos, onde, além do equilíbrio orçamentário, deva ser avaliado se a administração pública cumpriu sua missão de produção do bem comum de forma eficiente, eficaz e efetiva.

Portanto, considera-se que o controle e a fiscalização da gestão orçamentária devem basear-se na plena observância dos princípios constitucionais, sobretudo, quando se trata da legalidade, da publicidade e da eficiência na gestão pública.

2.3.1.4 Fiscalização e Controle Operacional

Entende-se que na fiscalização e controle operacional devam ser acompanhados os atos de gestão praticados, garantindo que sejam executados dentro dos preceitos legais, com eficiência e eficácia.

Logo, faz-se necessária a avaliação dos serviços públicos disponibilizados à sociedade, observando se os objetivos e metas da administração e os anseios da população estão sendo atingidos, de forma ampla e com economicidade, bem como a preocupação da fiscalização e do controle operacional com a execução dos atos desde a escolha de fornecedor/prestador de serviços e sua contratação, passando pela execução destas despesas, até a forma em que estes bens e serviços são disponibilizados à população.

Para tanto, devem estar inclusos verificações, acompanhamentos e orientações quanto a atos de pessoal, aquisições e contratações, alienações, cobranças, responsabilidades funcionais e operacionais, competências dos órgãos, das entidades, dos poderes daquele ente federado, entre outros atos de agentes públicos que envolvam o funcionamento da estrutura da administração pública.

Mileski (2003, p 242) defende este entendimento ao expor que:

[...] pela fiscalização operacional é possível ser alcançada uma avaliação sob o aspecto da produção, buscando uma melhora na relação custo-benefício, com direcionamento à identificação das causas que podem originar o baixo rendimento administrativo, no sentido de se evitar que ocorram ou permaneçam deficiências, mediante a formulação de recomendações apropriadas e tendentes à obtenção de melhorias no futuro funcionamento operativo da Administração.

Portanto, este tipo de controle requer a busca de eficiência e eficácia da administração pública por meio do acompanhamento e da avaliação das atividades operacionais como um todo.

Para esta eficiência operacional é necessário que sejam estabelecidos padrões e métodos que permitam a todas as áreas o desenvolvimento de suas funções com racionalidade, harmonicamente, integradas e direcionadas aos objetivos globais (CASTRO, 2008). Nesse estabelecimento de padrões e métodos, o controle interno tem papel fundamental, pois, por meio dos componentes de controle denominados pelo COSO, como ambiente interno da organização e atividades de controle, o controle interno detém conhecimento da organização como um todo, desde a estrutura, organização, missão e objetivos, bem como conhecimento das atividades e responsabilidades vinculadas a estes objetivos.

Neste contexto, considera-se que o controle operacional deva se remeter:

- a) Ao conhecimento da estrutura dos órgãos e entidades governamentais, bem como suas competências e responsabilidades, sugerindo adaptações, alterações, inclusões e exclusões pertinentes tanto para atender as mudanças ambientais, sociais e tecnológicas, de gestão, como aquelas que possam ensejar melhorias à eficiência das operações;
- b) À elaboração, de maneira direta ou por meio de auxílio ou revisão, de manuais de procedimentos, instruções normativas, e outros instrumentos para continuidade e orientação de atividades governamentais, primando pela observância de leis e

normas, da eficiência e eficácia das operações, bem como, a pela segregação de funções;

- c) Ao acompanhamento e fiscalização dos procedimentos de compras, contratações, alienações de bens, concessões e permissões de serviços públicos, e seus instrumentos contratuais, verificando a conformidade com leis em vigor para procedimentos licitatórios, de dispensa ou inexigibilidade de licitação, o atendimento das demandas para o desenvolvimento dos serviços públicos e utilização de mecanismos que primem pela economicidade e qualidade dos bens e serviços;
- d) À utilização de instrumentos de controle de despesas, desde a constatação do efetivo recebimento de bens e serviços até a execução de procedimentos que apurem o grau de economicidade e combate ao desperdício
- e) Ao controle de receitas, orientando sobre a atualização de cadastros que impactem na cobrança e na arrecadação de receitas e combatendo a renúncia desordenada de receitas;
- f) Ao controle de custos e ao uso de indicadores que permitam analisar o cumprimento de metas e objetivos, avaliar o desempenho das operações, analisar o consumo de recursos financeiros, materiais e humanos em confronto com as atividades desenvolvidas e ao atendimento das demandas da população;
- g) À identificação, avaliação e resposta aos riscos que possam comprometer os objetivos da administração pública, garantindo, inclusive, que tais riscos sejam conhecidos e considerados quando do processo de tomada de decisão;
- h) À interligação de setores, áreas, órgãos e entidades, aprimorando os processos, o acesso a informações de interesse comum, a integração de cadastros e sistemas informatizados, ou seja, o reaproveitamento de tempo e recursos, contribuindo para a eficiência e a eficácia dos processos, dos órgãos e das entidades;
- i) À fiscalização dos atos de pessoal, desde os procedimentos para contratação (concursos) até os atos de aposentadoria, pensões e informações a ativos, inativos e pensionistas;
- j) Ao subsídio ao controle externo e ao controle social, onde além de acompanhar as fiscalizações e prestar informações quando solicitadas, deve-se prestar informações periódicas sobre as atividades de controle interno;
- k) À publicação de atos oficiais, observando os preceitos legais e priorizando a transparência requerida da administração pública;

- l) Ao acompanhamento de leis e normas editadas, nas esferas municipal, estadual e federal, verificando, orientando e tomando providências quanto àquelas que afetam o desenvolvimento das atividades dos órgãos e entidades controlados;
- m) À verificação e à análise dos índices e indicadores oficiais que revelem informações sobre a administração pública local, regional e nacional, desde aspectos econômicos e financeiros até aspectos sociais, como, por exemplo, Índices de Desenvolvimento Humano, avaliações da educação, saúde, atendimento ao idoso, à infância e adolescência, de alfabetização, de saneamento, de investimentos, participação econômica, índices per capita de receitas e despesas, entre outros que possam auxiliar na tomada da decisão;
- n) Ao acompanhamento, orientação e verificação em tomadas de contas e processos administrativos;
- o) Entre outras formas de acompanhamento, controle e fiscalização de atos e fatos que são inerentes, contribuam ou intervenham, nas atividades da administração pública.

Sendo assim, entende-se que a fiscalização e controle operacional é a função de controle interno que mais se relaciona com os princípios da administração pública descritos no artigo 37 da Constituição Federal, pois esse controle operacional envolve todas as operações que são ou precisam ser executadas pelos órgãos e entidades públicas e, portanto, devem estar revestidas de atributos que garantam a observância dos princípios de forma ampla e irrestrita.

Portanto, a fiscalização e o controle operacional precisam preocupar-se com a legalidade dos atos, com a impessoalidade na relação com fornecedores, credores, devedores e setores da economia, com a ética e justiça dos atos praticados (moralidade), com a correta prestação de contas e transparência das informações (publicidade) e, sobretudo, com a eficiência e eficácia no desenvolvimento de suas atividades.

2.3.1.5 Fiscalização e Controle Patrimonial

Este tipo de fiscalização diz respeito à verificação e ao controle da composição patrimonial dos órgãos e entidades, a movimentação, guarda e responsabilidade dos bens públicos, ao acompanhamento e a verificação da legitimidade dos atos e fatos que ocasionam

acréscimos e decréscimos no patrimônio e das formas em que estes bens móveis e imóveis estão sendo utilizados ou explorados, bem como sua conservação e manutenção.

Portanto, o controle da gestão patrimonial está intimamente ligado com a probidade administrativa, onde aquele que causar perda ou dano ao patrimônio público deva responsabilizar-se pelo ressarcimento e pela compensação de eventuais perdas. Porém, estes ressarcimentos ou compensações somente são possíveis com a adoção de controles permanentes que, em tempo hábil, apurem os objetos, os responsáveis e os valores dos danos e perdas identificados.

Considera-se, então, que para a fiscalização e o controle patrimonial, o sistema de controle interno deva preocupar-se em:

- a) Verificar a atualização permanente de cadastros e localização dos bens móveis e imóveis de propriedade e sob posse da administração pública, bem como os responsáveis pela guarda de tais bens, confrontando-os com os registros contábeis. Caso estes cadastros de bens estejam desatualizados, é necessário que o controle interno oriente e/ou coordene o levantamento para posterior controle contínuo;
- b) Implantar, coordenar e verificar mecanismos de controle sobre a utilização e a manutenção de veículos e equipamentos, incluindo manutenções preventivas e corretivas, necessidade e existência de seguros, regularidade de documentações de veículos, existência de multas de trânsito e apuração dos responsáveis, ou seja, a existência de mecanismos que garantam o efetivo funcionamento dos veículos e equipamentos com segurança, economicidade, eficiência e regularidade;
- c) Orientar quanto ao levantamento de custos, confrontando-os com os benefícios possíveis, quando da decisão de recuperação ou adaptação de veículos e equipamentos que apresentarem deficiências funcionais. Para tanto, devem ser identificadas as verdadeiras necessidades, as tecnologias existentes no mercado para a comparação com o custo de uma nova aquisição;
- d) Verificar e orientar quanto aos trâmites legais a serem observados para alienação, cessão, permissão, concessão e doação, entre outras modalidades que envolvam a movimentação e a responsabilização por bens públicos;
- e) Primar pela realização de leilões ou doações quando for identificada a existência de bens inservíveis para aquela administração pública;
- f) Orientar sobre a atualização de valores dos bens, buscando garantir a informação fidedigna sobre a real situação patrimonial do ente federado, inclusive orientando sobre a realização de depreciações, exaustões e amortizações;

- g) Verificar e orientar quanto aos controles de bens de consumo, tanto no que se refere às compras destes itens com impessoalidade e economicidade, como também as saídas, as baixas e as utilizações destes bens de consumo com eficiência;
- h) Entre outros controles que permitam identificar, mensurar e evidenciar os bens públicos que são de propriedade ou estão sob posse da administração pública, verificando a eficiência em sua utilização, os benefícios e as necessidades, a regularidade e os responsáveis por sua guarda.

No que se refere à conjugação dos princípios constitucionais, entende-se que a fiscalização e o controle patrimonial estão ligados, sobretudo, com os princípios da impessoalidade e da eficiência. Na análise da eficiência devem ser avaliados os atributos de economicidade e efetividade na utilização dos bens públicos e a avaliação relaciona-se mais com os procedimentos de alienação, concessão, permissão entre outras modalidades de movimentação de bens, no qual deva prevalecer o interesse coletivo e a oportunidade de participação de todos os interessados.

Além desses, como a responsabilidade e utilização patrimonial correspondem aos atos dos agentes públicos, considera-se que os princípios da legalidade e da moralidade são intrínsecos ao controle patrimonial.

Sendo assim, segundo esses entendimentos expostos sobre as competências do controle interno na administração pública, seguindo como parâmetro as funções estabelecidas na Constituição Federal e incluindo aquelas funções e finalidades requeridas pela legislação em vigor, a Figura 9 expõe esta influência dos princípios da administração pública, previstos no artigo 37 da Carta Magna, nas atividades do sistema de controle interno.

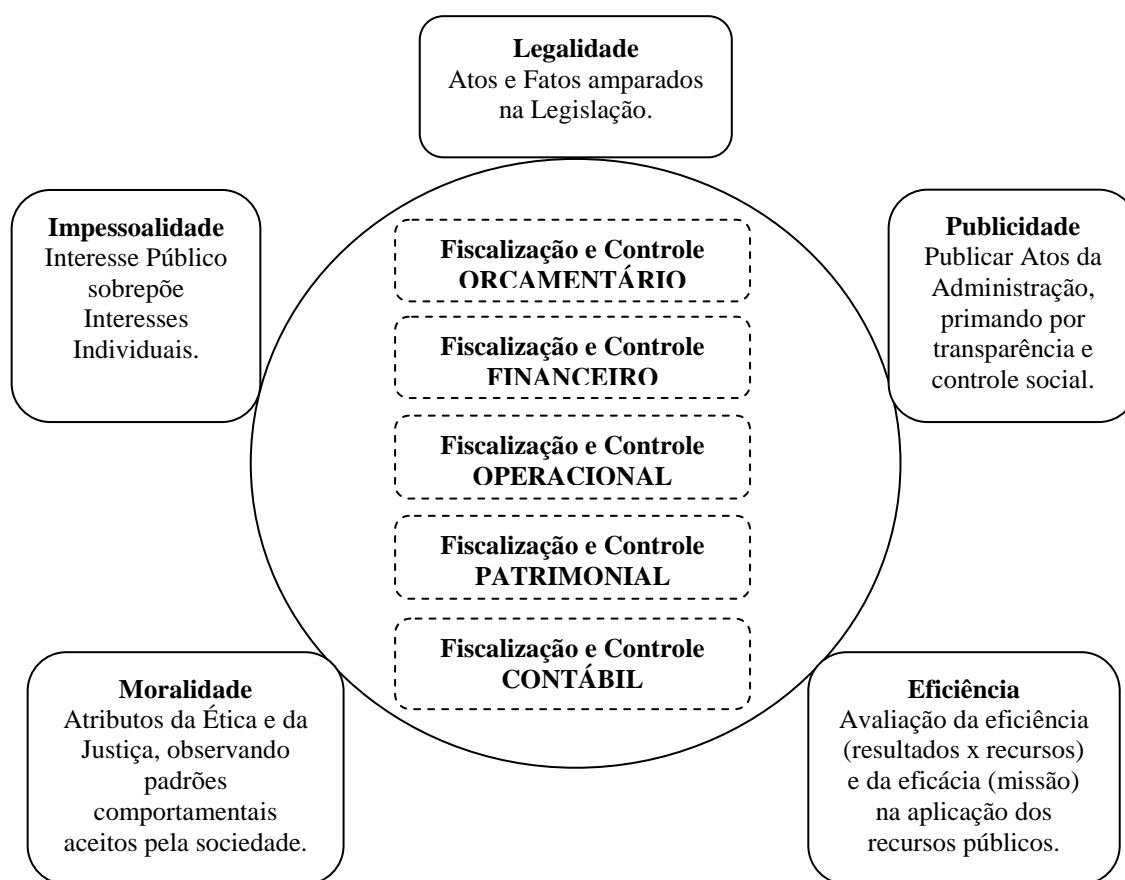


Figura 9 – Influência dos princípios constitucionais da administração pública nas competências do sistema de controle interno

Fonte: Elaborada pela autora

A opção pela distribuição das atividades do controle interno na administração pública por meio das funções estabelecidas no artigo 70 da Constituição Federal de 1988 ocorre por considerar que tais funções são abrangentes e englobam aquelas competências determinadas pelas demais legislações em vigor, demonstradas no Quadro 6. Pois, a Lei 4.320/1964 e o Decreto-Lei 200/1967 enfatizam o controle orçamentário (fiscalização orçamentária), a legalidade dos atos (fiscalização operacional), o acompanhamento dos programas por meio de metas financeiras e físicas (fiscalizações orçamentária, financeira, operacional e contábil) e guarda de bens (fiscalização patrimonial).

Considera-se, ainda, que a Fiscalização da Gestão Fiscal, determinada pela Lei de Responsabilidade Fiscal como uma das competências do controle interno, esteja embutida nas fiscalizações e controles contábeis, financeiros, orçamentários e operacionais, com ênfase na observância do planejamento e no equilíbrio das contas públicas.

Logo, no próximo capítulo, ao analisar a atuação do controle interno nas prefeituras catarinenses pesquisadas, distribuíram-se as atividades desenvolvidas segundo o tipo de fiscalização e controle determinados pelo artigo 70 da Constituição Federal, ressaltando-se os princípios constitucionais comentados neste trabalho.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Gil (2002, p. 42) define pesquisa como “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Logo, neste capítulo demonstram-se os métodos e técnicas adotados para a realização do presente estudo, ou seja, os caminhos percorridos para encontrar respostas ao problema da pesquisa e atingir seus objetivos.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Utilizando-se das tipologias expostas por Raupp e Beuren (2008), neste subcapítulo a presente pesquisa é enquadrada em três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos seus procedimentos e quanto à abordagem do problema explorado.

a) *Quanto aos objetivos*

Em seus objetivos, a presente pesquisa caracteriza-se como um estudo descritivo, pois, conforme expõe Gil (2002, p. 42), o objetivo desse tipo de pesquisa é a “descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Complementarmente, Raupp e Beuren (2008, p. 81) explicam que “descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”.

Sendo assim, como este trabalho estuda as características organizacionais e a atuação dos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses, identificando-as, relatando-as e comparando os dados coletados e as informações, trata-se de uma pesquisa descritiva.

b) *Quanto aos procedimentos*

Para Raupp e Beuren (2008, p. 83), “os procedimentos da pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”, incluindo nessa tipologia os estudos de caso, as pesquisas de levantamento ou *survey*, as pesquisas bibliográficas, documentais, participantes e experimentais.

Kidder (1987), ao tratar dos delineamentos da pesquisa, cita o experimento, o quase-experimento, a pesquisa de levantamento (*survey*) e a observação participante, e explica que cada um desses procedimentos se faz útil em diferentes situações e é mais aplicável para responder a um tipo de questão.

Entende-se que, quanto aos procedimentos, esta pesquisa enquadra-se como levantamento ou *survey*, pois, segundo Gil (2002, p. 36), as pesquisas de levantamento caracterizam-se “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”, e para verificar a organização e atuação dos órgãos centrais de controle interno de municípios que compõem uma amostra intencional, selecionada por meio de critérios previamente definidos, foi necessário reportar-se a atores desses órgãos e questioná-los diretamente.

Outro aspecto que reforça o enquadramento dessa pesquisa como levantamento ou *survey* é a explicação de Raupp e Beuren (2008) de que esse tipo de pesquisa utiliza-se melhor em estudos descritivos, o que é o caso.

Apesar de ser o levantamento o principal procedimento de pesquisa utilizado, esse estudo inclui a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental.

Cervo e Bervian (1983, p. 55) explicam que a pesquisa bibliográfica “pode ser realizada independente ou como parte da pesquisa descritiva ou documental”, logo, este tipo de pesquisa foi utilizada nesse trabalho ao reunir conhecimento sobre o tema e o problema, em que, por meio da consulta de livros, dissertações, teses, artigos científicos, entre outros referenciais, construiu-se o suporte para coleta e análise dos dados.

Por sua vez, a pesquisa documental, embora seja muitas vezes confundida com a pesquisa bibliográfica, utiliza-se de materiais que ainda não foram tratados analiticamente ou que possam ser reelaborados para atingir os objetivos da pesquisa (GIL, 2002).

Raupp e Beuren (2008, p. 89) explicam que esse tipo de pesquisa também “pode integrar o rol de pesquisas utilizadas em um estudo” e complementam que “sua notabilidade é justificada no momento em que se podem organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de pesquisa”.

Portanto, para atingir os objetivos propostos, o presente estudo baseou-se, também, em documentos legais (Constituição Federal, Leis, Decretos, Resoluções, Instruções Normativas, entre outras normas), em relatórios e pareceres emitidos.

c) *Quanto à abordagem do problema*

As tipologias de pesquisa de abordagem do problema são definidas como qualitativas e quantitativas. Para Richardson (1999, p. 70) o “método precisa estar apropriado ao tipo de estudo que se deseja realizar, mas é a natureza do problema ou seu nível de aprofundamento que, de fato, determina a escolha do método”.

A abordagem quantitativa é caracterizada pela utilização de instrumentos estatísticos na coleta e no tratamento dos dados, não se configurando profunda na busca de conhecimento sobre a realidade de fenômenos, pois se fixa no comportamento geral dos acontecimentos (RAUPP e BEUREN, 2008). Esses instrumentos estatísticos empregados podem ser os mais simples (percentuais, médios, desvios-padrões, etc.) ou mais complexos (análises de regressão, correlações, etc.).

Por sua vez, na abordagem qualitativa são possíveis análises dos fenômenos estudados com maior profundidade. Esse entendimento encontra respaldo em Richardson (1999, p. 80), que comenta:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Explica-se, porém, que estudos qualitativos podem se remeter a dados quantificáveis sem perder o seu caráter qualitativo. Sendo assim, no que se refere a sua problemática, a presente pesquisa caracteriza-se como qualitativa-quantitativa, pois com uma análise de dados de caráter avaliativo, busca-se conhecer a realidade dos órgãos centrais de controle interno pesquisados, no que se refere a sua organização e atuação frente às funções estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, cujos dados e informações coletaram-se diretamente com os atores dos processos, verificando-se as particularidades de cada um desses órgãos.

3.2 SELEÇÃO DA AMOSTRA

Dada a delimitação da presente pesquisa, no qual são estudados os órgãos centrais de controle de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, segundo dados do Censo

realizado pelo IBGE em 2000, primeiramente fez-se necessária a identificação dos municípios que compunham tal amostra intencional, demonstrados no Quadro 7.

Municípios Catarinenses	População Residente
Joinville	429.604
Florianópolis	342.315
Blumenau	261.808
São José	173.559
Criciúma	170.420
Lages	157.682
Itajaí	147.494
Chapecó	146.967
Jaraguá do Sul	108.489
Palhoça	102.742
Tubarão	88.470
Brusque	76.058
Balneário Camboriú	73.455
São Bento do Sul	65.437
Caçador	63.322
Concórdia	63.058
Araranguá	54.706
Rio do Sul	51.650
Canoinhas	51.631
Total	2.628.867

Quadro 7 – Municípios catarinenses com população residente superior a 50.000 habitantes – ano-base 2000.

Fonte: Adaptado IBGE (2000).

Logo, em uma população de 293 municípios catarinenses que, em 2000, abrigavam 5.356.360 habitantes, tal pesquisa baseou-se na investigação de dezenove desses municípios que juntos representavam aproximadamente metade dos residentes do Estado.

3.3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para a realização desta pesquisa a coleta de dados ocorreu por meio de mais de um instrumento e em momentos distintos, envolvendo fontes primárias e secundárias.

Primeiramente, após a identificação dos municípios catarinenses que compunham a amostra intencional, em junho de 2007, submeteu-se um questionário aos responsáveis pela contabilidade das prefeituras pesquisadas. Esse questionário objetivou verificar a viabilidade da presente pesquisa e, por meio desse instrumento de coleta inicial, foi possível a obtenção de dados sobre a existência de órgão central de controle interno em cada uma das prefeituras da amostra, sua vinculação ou subordinação e a legislação municipal aplicável a tal

organismo, além de informações gerais sobre os sistemas informatizados utilizados para registros e controles nas respectivas administrações municipais.

Os retornos dos questionários iniciais ocorreram entre os meses de junho e julho de 2007, em que apenas a contabilidade da Prefeitura Municipal de Chapecó não enviou resposta.

Com base nos dados inicialmente coletados, num segundo momento, identificaram-se eventuais leis e/ou decretos municipais que implantaram e regulamentavam o funcionamento dos órgãos centrais de controle interno das administrações municipais pesquisadas. Em posse de tais legislações, realizou-se uma análise de conteúdo para obtenção de informações sobre a organização desses órgãos de controle municipal.

Numa terceira etapa, após a obtenção de conhecimentos preliminares com a aplicação dos questionários e a análise de conteúdo das legislações municipais, agendaram-se entrevistas com os responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno das prefeituras catarinenses que compunham a amostra intencional dessa pesquisa.

Sendo assim, o principal instrumento de coleta de dados da presente pesquisa é a entrevista semi-estruturada, pois foi esse o instrumento utilizado para identificar a estrutura e a organização dos órgãos centrais de controle interno pesquisados, para verificar sua abrangência e suas interações, bem como as atividades desenvolvidas por tais órgãos, objetivos do estudo.

Entende-se que este seja o instrumento adequado para responder ao problema formulado e atingir os objetivos de pesquisa, pois Richardson (1999) explica que, diferentemente dos questionários que possuem perguntas e alternativas pré-formuladas, nas entrevistas os pesquisadores buscam obter dos entrevistados o que estes consideram como aspectos mais relevantes de um determinado problema.

Corroborando com este entendimento, ao tratar especificamente das entrevistas semi-estruturadas, Raupp e Beuren (2008, p. 132) expõem que este instrumento de coleta “permite maior interação e conhecimento da realidade dos informantes” e, complementarmente, defendem que “para alguns tipos de pesquisas qualitativas, a entrevista semi-estruturada parece ser um dos principais instrumentos de coleta de dados de que o pesquisador dispõe”.

Portanto, para responder ao problema de pesquisa, além de solicitar que os entrevistados comentassem sobre o perfil, a abrangência de atuação e as principais atividades desenvolvidas pelo órgão central de controle interno ao qual pertenciam, instigou-se comentários sobre a relação desse órgão com outros que compunham a estrutura administrativa municipal e com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, e sobre sua

atuação em áreas específicas. Por meio do estudo bibliográfico e pela experiência profissional da pesquisadora, essas áreas específicas foram escolhidas devido a sua importância e por prever a existência de diferentes entendimentos e atuações por parte dos entrevistados. Cabe ressaltar que essa entrevista em tópicos se fez necessária para efeitos comparativos, pois quando alguns dos assuntos relacionados não eram comentados espontaneamente pelo entrevistado, a pesquisadora indagava-o.

Essas entrevistas foram realizadas no período de junho a setembro de 2008, agendadas conforme as regiões do Estado de Santa Catarina nas quais os municípios da amostra localizam-se. Por ser aquele um ano de eleições municipais no Brasil, em que os resultados oriundos das urnas da grande maioria desses municípios seriam conhecidos no início do mês de outubro de 2008, optou-se pela não realização de entrevistas após o mês de setembro de 2008, evitando vieses em virtude dos resultados eleitorais em primeiro turno.

Com base nisso, o Quadro 8 demonstra a seqüência e datas da realização das entrevistas, distribuídas conforme a localização dos municípios, bem como os participantes destas.

Municípios	Data da Entrevista	Turno da Visita	Entrevistados
Blumenau	06/junho/2008	Matutino	Chefe e Servidora da Diretoria de Controle Interno.
Concórdia	02/julho/2008	Vespertino	Auditor Geral.
Chapecó	03/julho/2008	Vespertino	Controlador Geral e dois Auditores Internos.
Caçador	04/julho/2008	Vespertino	Contadora Geral do Município.
São José	13/agosto/2008	Vespertino	Chefe do Controle Interno e Auditoria.
Florianópolis	18/agosto/2008	Vespertino	Controlador Geral.
Palhoça	22/agosto/2008	Vespertino	Chefe da Diretoria de Controle Interno.
Itajaí	25/agosto/2008	Matutino	Coordenadora de Moralidade Administrativa e Diretora de Controle Interno.
Balneário Camboriú	25/agosto/2008	Vespertino	Controlador Geral.
Rio do Sul	15/setembro/2008	Matutino	Chefe do Departamento de Controle Interno.
Lages	15/setembro/2008	Vespertino	Chefe (interino) e Servidora da Auditoria e Controle Interno.
Tubarão	22/setembro/2008	Matutino	Controlador Geral.
Criciúma	22/setembro/2008	Vespertino	Chefe do Departamento de Controle Interno.
Joinville	29/setembro/2008	Matutino	Auditor Interno e Coordenadora de Atos Administrativos.
São Bento do Sul	29/setembro/2008	Vespertino	Secretário de Controle Interno, Tecnologia e Qualidade e Chefe do Departamento de Controle Interno.
Jaraguá do Sul	30/setembro/2008	Matutino	Coordenador de Controle.
Canoinhas	30/setembro/2008	Vespertino	Chefe do Departamento de Controle Interno.

Quadro 8 – Calendário de entrevistas nos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses e entrevistados

Fonte: Elaborado pela autora.

Explica-se que no município de Caçador, motivada pelo afastamento do responsável pelo órgão central de controle interno da prefeitura para que concorresse a uma vaga da Câmara de Vereadores do município, a entrevista foi efetuada com a responsável pela contabilidade geral daquela administração municipal, conforme indicação do titular licenciado do órgão de controle.

Em Brusque, devido à incompatibilidade de horários para realização da entrevista com o responsável pelo órgão central de controle interno do Poder Executivo Municipal, quando da visita àquela região do Estado no período planejado, não foi possível a visita àquele órgão, excluindo-se das análises efetuadas.

Além disso, também não se efetuou visita ao município de Araranguá, no sul do Estado de Santa Catarina, pois a Procuradoria Jurídica daquela prefeitura informou, quando do agendamento das entrevistas, que o órgão central de controle interno não estava em funcionamento. Segundo aquela Procuradoria, a implantação e a organização daquele órgão de controle estava sendo objeto de discussão judicial. Logo, para cumprir com os objetivos deste estudo, não existiam dados a serem coletados naquele município.

Ressalta-se que em alguns municípios os entrevistados disponibilizaram relatórios, manuais e instruções, sendo possível efetuar análises dos conteúdos e complementar as informações sobre a atuação desses órgãos de controle interno, sendo estes também caracterizados como instrumentos de coleta de dados primários complementares.

Os dados primários coletados durante as entrevistas, seja por meio das explicações dos entrevistados ou pela análise de conteúdo de documentos disponibilizados, foram tabulados e comparados e estão demonstrados nos itens 4.2 e 4.3 deste trabalho, utilizando de técnicas estatísticas simples (percentuais) e análises qualitativas.

Numa etapa subsequente, ainda no que se refere aos instrumentos de coleta de dados utilizados, com o intuito de atingir um dos objetivos específicos propostos e, conseqüentemente, cumprir o objetivo geral dessa pesquisa, coletou-se, no sítio eletrônico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC, os Pareceres Prévios emitidos por aquela Corte de Contas sobre as prestações de contas dos municípios pesquisados, relativos ao ano de 2007, último ano acessível quando da realização deste estudo.

Sendo assim, por fim, realizou-se uma análise de conteúdo dos pareceres coletados com o objetivo de confrontar esses dados com aqueles coletados durante as entrevistas com os responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno pesquisados.

3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A primeira limitação a ser citada é que entre os municípios que compõem a amostra intencional dessa pesquisa, ou seja, entre aqueles que possuíam mais de cinquenta mil habitantes, com base no Censo Demográfico realizado pelo IBGE em 2000, não foi possível a realização de entrevistas em órgão central de controle interno de dois municípios: Araranguá e Brusque.

Conforme exposto anteriormente, em Araranguá, quando da realização das entrevistas, por discussões judiciais acerca da organização e funcionamento do órgão central de controle interno, o mesmo não estava estruturado na administração municipal.

No que se refere a Brusque, a visitação ao órgão de controle interno foi impossibilitada pela incompatibilidade de agenda entre a pesquisadora e o possível entrevistado.

Outra limitação que merece destaque é a não verificação se as declarações dos entrevistados sobre as atividades realizadas pelos órgãos centrais de controle interno realmente estavam sendo desenvolvidas.

Porém, procurou-se diminuir os impactos dessa última limitação por meio da análise de documentos eventualmente disponibilizados e pela confrontação das informações obtidas nos pareceres do TCE/SC coletados, conforme explanado anteriormente.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo é dividido em tópicos que: (1) descreve as principais características econômicas e geográficas dos municípios que compõem a amostra intencional desta pesquisa, ou seja, daqueles municípios que, segundo o Censo Demográfico elaborado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE, no ano de 2000, possuíam mais de 50.000 habitantes; (2) trata e compara as estruturas organizacionais dos órgãos centrais de controle interno das prefeituras visitadas; (3) descreve as interações dos órgãos centrais de controle interno pesquisado com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e com a estrutura do Poder Executivo municipal ao qual pertence; (4) analisa e compara as atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno segundo as funções e finalidades exigidas pela Constituição Federal e as principais linhas de atuação; e (5) apresenta, resumidamente, os pareceres do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina sobre as contas dos municípios pesquisados, referente ao exercício de 2007, a fim de confrontar a opinião daquela corte de contas com as verificações sobre a atuação dos órgãos de controle interno efetuadas nesta pesquisa.

4.1 CARACTERÍSTICAS DOS MUNICÍPIOS PESQUISADOS

Por se tratar de uma pesquisa de levantamento, com a amostra intencional dada pelo número de habitantes dos municípios catarinenses, nesta seção, abordam-se alguns aspectos sobre as condições econômicas, geográficas e as finanças de cada um dos municípios pesquisados.

Cabe salientar que essa amostra intencional abrange municípios de todas as regiões do Estado de Santa Catarina, com explorações econômicas e condições sociais bem diversificadas.

As características dos municípios aqui relatadas advêm de fontes oficiais brasileiras, demonstrando-se:

- População, dados geográficos e econômicos, com base no Censo Demográfico de 2000, na Contagem Populacional de 2007 e na Divisão Territorial Oficial elaborada em 2001, pesquisas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE (2009);

- Principais atividades econômicas, conforme divulgação no sítio eletrônico do Estado de Santa Catarina e informações complementares retiradas dos sítios eletrônicos das prefeituras municipais pesquisadas (SANTA CATARINA, 2009);
- Produto Interno Bruto, em valores reais e per capita, referente ao ano de 2006, comparando-os com os valores de 2005, ambos disponibilizados pelo IBGE (2005);
- Índice de Desenvolvimento Humano - Municipal – IDH-M, ano-base 2000, divulgado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas – PNUD/ONU (2009). Explica-se que este índice varia de 0 (nenhum desenvolvimento humano) até 1 (desenvolvimento humano total). Sendo assim, a variação de 0 a 0,499 pontos significa que o desenvolvimento humano naquela cidade/estado ou nação é considerado baixo, de 0,500 a 0,799 pontos o desenvolvimento é médio e no intervalo de 0,800 a 1 tal índice é tido como alto desenvolvimento humano; e
- Receitas e despesas orçamentárias, referente ao exercício de 2007, coletadas em relatórios elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional no sistema Finanças do Brasil – FINBRA/STN (2007). Para tanto, além dos valores totais e resultados da execução orçamentária, são informadas as principais fontes de receitas do município e o montante destinados para as despesas segundo suas categorias econômicas no exercício de 2007.

Considera-se que tais informações contribuem com a validade do trabalho, uma vez que demonstram a diversidade da amostra, e podem justificar o foco/a forma de atuação de alguns órgãos centrais de controle interno visitados.

4.1.1 Araranguá

O município de Araranguá, localizado no extremo sul do Estado de Santa Catarina, a 220 km de distância da capital catarinense – Florianópolis, foi fundado em 03 de abril de 1880 e possui uma área territorial de 303,799 km² (IBGE, 2002).

No Censo Demográfico do IBGE, realizado em 2000, Araranguá possuía 54.706 habitantes, em 2007, quando da Contagem Populacional, constatou-se uma população de 57.119 habitantes, o que representa um crescimento populacional no período de, aproximadamente, 4,50%.

As principais atividades econômicas exploradas naquela cidade são prestação de serviços, indústria e agropecuária, nesta ordem, predominando o turismo no verão. Em 2006, seu Produto Interno Bruto – PIB totalizou R\$ 544.166.000,00, com R\$ 8.715,00 de PIB per capita (IBGE, 2005). Entre os municípios que envolvem a amostra dessa pesquisa, o município de Araranguá possuía, até 2006, o menor Produto Interno Bruto total e segundo menor PIB per capita, apresentando, ainda, uma queda acentuada de 13% no PIB total e de 15% no PIB per capita, entre os anos de 2005 e 2006.

Seu Índice de Desenvolvimento Humano – Municipal – IDHM em 1991 era de 0,725 pontos, passando para 0,814 em 2000, crescimento de 12,28% enquadrando Araranguá como um município com alto desenvolvimento humano.

No que se refere às finanças públicas, a Secretaria do Tesouro Nacional, por meio do FINBRA/STN (2007), demonstra que em 2007 o município de Araranguá arrecadou R\$ 47.647.992,28, a menor arrecadação entre os municípios pesquisados. Deste montante, as transferências obrigatórias da União representam, aproximadamente, 37% das receitas totais, incluindo a Cota-Parte do Fundo de Participação dos Municípios – FPM (25%), Cota-Parte do Imposto Territorial Rural – ITR, Transferência para Sistema Único de Saúde – SUS (7%) e do Fundo Nacional de Desenvolvimento (4%). E as transferências obrigatórias efetuadas pelo Estado de Santa Catarina representam 25,86% das receitas municipais e referem-se, em sua maioria, a transferências constitucionais por participação do município em receitas tributárias de competência estadual.

Das receitas diretamente arrecadadas pelo município de Araranguá, as receitas tributárias representam apenas 13,61% da arrecadação total, as contribuições econômicas 2,40%, as receitas de serviços somam 8,85% desse montante, as transferências voluntárias por convênios firmados com órgãos e/ou entidades federais e estaduais atingem 2,49% da arrecadação total, as “Outras Receitas Correntes” somam 6,72% dessa arrecadação, inclusas nesse montante as receitas com multas e juros, indenizações e restituições, dívida ativa, e receitas diversas.

Com isso, apesar de ser o décimo sexto município mais populoso de Santa Catarina, Araranguá é o trigésimo primeiro em ordem decrescente de arrecadação de receita orçamentária.

Por sua vez, as despesas orçamentárias, em 2007, totalizaram R\$ 47.318.505,71, dessas, 89% correspondem a despesas correntes, 8% foram destinadas a investimentos e 3% para amortização de dívidas. As despesas com pessoal e seus encargos sociais, inclusas em despesas correntes, consumiram 48% do montante das receitas orçamentárias arrecadadas

(FINBRA/STN, 2007). Portanto, segundo dados divulgados no FINBRA/STN (2007), o resultado orçamentário do município de Araranguá, apurado no final do exercício de 2007, foi superavitário em R\$ 329.486,57.

Relembra-se que, conforme descrito na delimitação da pesquisa, apesar de Araranguá ser parte da amostra intencional deste trabalho, o município não foi visitado para coleta de dados sobre a organização e a atuação do órgão central de controle interno da prefeitura, pois, em 2008, quando da realização das visitas, o órgão central não se encontrava em funcionamento. A Procuradoria Geral de Araranguá informou que tal fato ocorrera, pois a lei de criação estava sendo discutida judicialmente, destituindo-se o órgão central de controle interno até a decisão da matéria.

4.1.2 Balneário Camboriú

Com um território de 46,489 km², o município de Balneário Camboriú possuía 73.455 habitantes no ano de 2000, e 94.344 habitantes pela Contagem Populacional de 2007 (IBGE, 2009), o que representa um crescimento populacional de 28,44% em sete anos, o maior do estado.

Desmembrado do município de Camboriú, em abril de 1964, Balneário Camboriú está localizado no litoral centro-norte catarinense, a 81 km de distância da capital do Estado.

A base de sua economia é o turismo, e, conforme estimativa do Governo do Estado de Santa Catarina, no verão o município alcança uma população estimada em um milhão de habitantes. Segundo o IBGE (2009) o seu PIB total de 2006 atingiu R\$ 1.133.267.000,00 e o PIB per capita foi de R\$ 11.569,00.

O Índice de Desenvolvimento Humano – Municipal, apurado em 2000 pelo PNUD/ONU (2009), é de 0,867 pontos, sendo este o sétimo melhor IDHM do Brasil e o segundo melhor do Estado de Santa Catarina, atrás apenas de Florianópolis, capital do estado.

Quanto às finanças públicas, Balneário Camboriú arrecadou, em 2007, R\$ 253.312.188,70, a quinta melhor arrecadação municipal do estado. Desse montante apenas 12,20% são advindas de transferências legais efetuadas pela União e 8,07% são oriundas de repasses do estado devido a participação constitucional do município em receitas estaduais (ICMS, IPVA, IPI Exportação e CIDE). Sendo assim, grande parte das receitas do município advém do esforço próprio de arrecadação.

No entanto, por localizar-se em uma área litorânea e turística privilegiada, os impostos relacionados a bens imóveis são bem representativos. Naquele ano, Balneário Camboriú foi o segundo maior arrecadador o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos – ITBI em Santa Catarina e o terceiro maior arrecadador de Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU. Somados, esses dois impostos representaram, aproximadamente, 20% da arrecadação municipal de 2007.

Além das receitas tributárias diretamente arrecadadas, as receitas patrimoniais, de serviços, com multas e juros, pela cobrança de dívida ativa e aquelas classificadas em receitas diversas foram bem representativas na execução orçamentária do município em 2007, somando R\$ 79.555.226,27 (31,41%), superior ao valor arrecadado como receita tributária de competência municipal (28,49%). Houve, ainda, o recebimento de R\$ 9.345.058,37 (3,68%) por convênios firmados com a União e o Estado de Santa Catarina.

No que se refere as despesas orçamentárias, Balneário Camboriú, em 2007, gastou R\$ 222.581.140,70, das quais 70% relacionaram-se com gastos correntes e 30% com gastos de capital. Apurando-se, naquele ano, superávit orçamentário de R\$ 30.731.048,00. Com pessoal e encargos o município aplicou R\$ 74.551.161,35, ou seja, 29,43% de suas receitas orçamentárias arrecadadas.

Com base nesses dados coletados junto ao FINBRA/STN (2007), desconsiderando-se quaisquer outras variáveis, verifica-se que o município de Balneário Camboriú possui uma realidade diferente dos demais municípios no que tange a sua sustentação, pois, conforme demonstrado, o município tem uma arrecadação própria representativa.

4.1.3 Blumenau

Principal economia da região conhecida como Vale do Itajaí, no nordeste de Santa Catarina, Blumenau foi fundada em 1850. Inicialmente, segundo informações do Governo do Estado de Santa Catarina, possuía mais de 10.000 km² de área territorial, após emancipações sucessivas de 38 municípios integrantes da antiga colônia alemã, a cidade possui atualmente uma área de 519,837 km².

Com 261.808 habitantes em 2000, segundo o Censo Demográfico do IBGE (2007), e uma estimativa de 292.972 habitantes, em 2007, Blumenau é o terceiro município mais populoso do estado.

Segundo o PNUD/ONU (2009), o IDHM de Blumenau passou de 0,813 em 1991 para 0,855 em 2000, sendo o décimo nono melhor índice no Brasil e o quinto melhor do estado catarinense.

Sua economia é bem diversificada, explorando atividades industriais, comerciais e turísticas, com destaque a produção têxtil e a produção de cristais, onde, segundo o IBGE (2009) em 2006 o município apurou um PIB total de R\$ 6.045.059.000,00, terceiro maior em Santa Catarina com um aumento de 9,60% em relação ao ano anterior, e um PIB per capita de R\$ 20.244,00, quando era de R\$ 18.827 em 2005. Em 2007, com arrecadação orçamentária de R\$ 483.409.564,60 e aplicação de R\$ 450.928.677,30, Blumenau apurou um superávit orçamentário de R\$ 32.480.887,30 (FINBRA/STN, 2007),

Das receitas arrecadadas em 2007, 19,40% originaram-se de transferências de imposição legal efetuadas pela União, na qual a transferência para o Sistema Único de Saúde – SUS é altamente representativa (12,09%), pois, no município, concentram-se atendimentos hospitalares de várias cidades vizinhas. As transferências constitucionais advindas do estado representaram, naquele ano, 23,08% da receita orçamentária total, em que a cota-parte do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS somou R\$ 87.644.683,55 (18,13%). No que tange a esse imposto estadual, o município é o terceiro maior contribuinte catarinense, atrás apenas de Joinville, que possui a maior população e o maior PIB catarinense, e Itajaí, município onde está situado o principal porto do estado.

Os tributos de competência municipal somaram naquele ano R\$ 99.459.277,04, ou seja, 20,57% do total de suas receitas orçamentárias e as demais receitas próprias (patrimoniais, agropecuárias, de serviços, outras receitas correntes) somaram R\$ 88.149.880,41, representando 18,23% da arrecadação total de 2007, com destaque para o montante arrecadado como receitas de serviços prestados. Além dessas, o município de Blumenau firmou convênios ou outros acordos com a União e o Estado que possibilitaram a entrada de R\$ 19.317.438,48 (4%) a título de transferências voluntárias em 2007, sendo este o segundo município catarinense que mais recebeu recursos desta natureza.

Ainda sobre as finanças municipais de Blumenau, verificou-se que mais de 90% dos gastos públicos municipais de 2007 relacionavam-se a despesas correntes, do restante, aproximadamente 6,5% foram destinados para investimentos e 2,4% para amortização de dívidas. Os gastos com pessoal e encargos totalizaram, em 2007, R\$ 174.691.917,60, consumindo 36,14% das receitas orçamentárias do município.

4.1.4 Brusque

Localizada a 108 km da capital do estado, no nordeste de Santa Catarina, também na região do Vale do Itajaí, Brusque é reconhecida como capital catarinense do turismo de compras e é um dos municípios mais procurados para visitação religiosa.

Emancipada de Itajaí em 1860, com um território de 283,445 km², a cidade de Brusque obteve um crescimento populacional de 24,9% se comparado o número de habitantes registrados pelo Censo Demográfico realizado em 2000 (76.058 habitantes) com a Contagem Populacional de 2007 (94.962 habitantes), fazendo deste o décimo primeiro município mais populoso do estado.

Apesar do crescimento acelerado, o município também apresentava, em 2000, um alto  ndice de Desenvolvimento Humano – Municipal - IDHM, com 0,842 pontos, o que equivale a um crescimento superior a 8,6% em rela o ao IDHM apurado em 1991.

A base da economia de Brusque é a indústria, sobretudo nos setores têxtil e metal-mecânico, mas o comércio de vestuário, cama, mesa e banho e o turismo religioso contribuem sobremaneira para sua economia. Com isso, em 2006 o PIB total do município alcançou R\$ 1.892.973.000,00, um crescimento superior em 10% ao confrontá-lo com o ano anterior, e o PIB per capita foi de R\$ 21.209,00, superior em 7,66% comparado ao de 2005 (IBGE, 2009).

As receitas orçamentárias do município, em 2007, totalizaram R\$ 112.103.205,60, décima segunda maior arrecada o, o que   compatível com sua posi o em número de habitantes. Nessa arrecada o, 24,45% são repasses federais obrigatórios e 32,45% são repasses estaduais também previstos legalmente. As receitas tributárias diretamente arrecadadas foram de R\$ 15.136.405,23 (13,50%) e as receitas de serviços somadas àquelas classificadas como “Outras Receitas Correntes” totalizaram R\$ 21.222.780,08 (18,93%). Houve, ainda, arrecada o com aliena es de bens no valor de R\$ 1.527.735,50 e recebimentos por transferências voluntárias federais e estaduais no valor total de R\$ 6.522.084,98 (FINBRA/STN, 2007).

Naquele ano, segundo as informa es enviadas pelo município de Brusque ao STN, o município apurou um superávit orçamentário de R\$ 2.256.417,20, pois aplicou R\$ 109.846.788,40 orçamentariamente. Dos gastos públicos apurados em 2007, R\$ 87.768.515,22 destinaram-se a despesas correntes (80%), R\$ 21.084.576,55 para investimentos (19%) e R\$ 993.696,66 com amortiza o da dívida pública (1%). Para cobrir despesas com pessoal o município destinou 35,85% do total de suas receitas orçamentárias arrecadadas.

Salienta-se que, conforme disposto no item que trata das delimitações e limitações da pesquisa, não foi possível a entrevista com o chefe do órgão central de controle interno da prefeitura de Brusque, por incompatibilidade de agenda. Logo, no que tange ao controle interno daquele município, esta pesquisa somente trata da legislação municipal pertinente.

4.1.5 Caçador

Em relação ao Censo Demográfico de 2000, realizado pelo IBGE (2000), no qual o município de Caçador contava com 63.322 habitantes, a Contagem Populacional de 2007 mostrou em baixo crescimento populacional de 6,7% do município, passando para 67.556 habitantes, o que é comum nos municípios do meio-oeste catarinense, em que a economia baseia-se na agropecuária.

Caçador foi fundado em 1934, após a região ter enfrentado a disputa de terras entre o Estado do Paraná e o Estado de Santa Catarina, conhecida como Guerra do Contestado, ocorrida entre 1912 e 1916, e ocupa atualmente uma área territorial de 981,901 km², o que corresponde a uma densidade demográfica de 68,80 habitantes por km².

A economia do município desenvolveu-se por meio da extração e industrialização da madeira e do reflorestamento, tendo sido reconhecido como capital da madeira por ter sido o maior produtor de pinho serrado do Brasil. No entanto, hoje, a sua economia baseia-se na agropecuária, na indústria e no comércio.

Seu Produto Interno Bruto – PIB em 2006 totalizou R\$ 1.117.828.000,00 e o PIB per capita atingiu R\$ 15.396,00, também obtendo crescimento em relação ao ano anterior. Além disto, o Índice de Desenvolvimento Humano de Caçador, divulgado pelo PNUD/ONU (2009) em 2000, é de 0,793, considerado como desenvolvimento humano médio.

O município foi o único do Estado de Santa Catarina que não apresentou informações para compor o sistema consolidado brasileiro Finanças do Brasil, de 2007, desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional – FINBRA/STN (2007).

Contudo, segundo o Balanço Orçamentário referente ao exercício de 2007, divulgado no sítio eletrônico da Prefeitura Municipal de Caçador (CAÇADOR, 2007), demonstra a arrecadação de R\$ 76.102.747,02 em receitas orçamentárias. Desse montante, 24,18% referem-se a receitas legais transferidas pela União e 30,60% foram oriundas de transferências legais do Estado de Santa Catarina.

As receitas tributárias de competência municipal contribuíram em 10,80% para a arrecadação total do município, enquanto que as demais arrecadações próprias totalizaram R\$ 5.389.209,67, ou seja, somadas as receitas patrimoniais, agropecuárias, outras receitas correntes e aquelas oriundas de alienações de bens tem-se uma contribuição de 7,08% para a arrecadação de receitas orçamentárias em 2007. Não houve, naquele ano, receitas classificadas como sendo oriundas da prestação de serviços.

No que tange aos recebimentos de transferências voluntárias, identificou-se que o município de Caçador arrecadou R\$ 2.272.198,49 em 2007, por convênios e acordos firmados com Estado de Santa Catarina para aplicação, quase que totalmente, em despesas de capital (CAÇADOR, 2007).

Utilizando a mesma fonte de informações, verificou-se que as despesas orçamentárias do município de Caçador totalizaram R\$ 69.853.283,90, o que representa que naquele houve um superávit na execução orçamentária no valor de R\$ 3.235.389,82. Porém, os gastos com pessoal e encargos sociais consumiram 50,68% do total de receitas orçamentárias arrecadadas pelo município em 2007, enquanto que apenas 6,25% desse total de receitas foram destinados para investimentos municipais.

Verifica-se, portanto, que o município de Caçador possui baixa arrecadação própria e que a maioria dos recursos arrecadados pelo município destina-se a cobrir despesas correntes, ou seja, para manutenção das atividades, sem investimentos significativos.

4.1.6 Canoinhas

Localizado a 365 de Florianópolis, no Planalto-Norte catarinense, a cidade de Canoinhas possui uma área territorial de 1.144,837 km², porém, dos municípios que compõem a amostra desta pesquisa, possui o menor número de habitantes. Inclusive o crescimento populacional do município é significativamente baixo se comparado aos demais municípios estudados, pois, em 2000, segundo o Censo Demográfico do IBGE (2009), Canoinhas possuía 51.631 habitantes e, em 2007, na Contagem Populacional realizada pelo mesmo instituto, este número cresceu para 52.677 habitantes, o que representa um crescimento aproximado de apenas 2% em sete anos. Isso fez com que o município, em termos populacionais, deixasse a posição de décimo nono município catarinense mais populoso passando para vigésima terceira colocação, sendo ultrapassado por Içara, Biguaçu, Camboriú e Navegantes, que não compõem a amostra dessa pesquisa.

O município, fundado em 1911, também encarou a Guerra do Contestado (disputa de terras entre os estados do Paraná e Santa Catarina entre os anos de 1912 e 1916). Depois desse período de confronto, desenvolveu-se fortemente com o extrativismo vegetal de erva-mate e da madeira, porém, na década de 1930 houve uma decadência acentuada na extração de erva-mate (TOKARSKI, 2009).

Atualmente, segundo a Prefeitura Municipal de Canoinhas (CANOINHAS, 2009), a economia do município baseia-se na indústria madeireira (40%), na agricultura (22%) e no comércio (20%). Assim, em 2006, o seu PIB alcançou o montante de R\$ 642.912.000,00, com um PIB per capita de R\$ 12.109,00, valores aproximadamente constantes desde o ano de 2004.

Apesar disso, o Índice de Desenvolvimento Humano de Canoinhas é o que se apresenta como mais baixo entre os municípios pesquisados, sendo 0,780 pontos em 2000, mas com um crescimento acentuado se comparado àquele apurado em 1991 (0,696).

No que tange às finanças públicas, esse município, no ano de 2007, segundo dados contidos no FINBRA/STN (2007), arrecadou R\$ 48.681.952,46 em receitas orçamentárias, das quais 33,14% referem-se a transferências federais obrigatórias (22,90% correspondentes a participação em receitas da União), 30,81% estão relacionadas a transferências legais efetuadas pelo Estado de Santa Catarina e 5,91% são Operações de Crédito contraídas naquele exercício.

Como arrecadação própria, Canoinhas obteve, naquele ano, R\$ 7.352.525,54 (15,10% da arrecadação orçamentária) em receitas tributárias, destacando-se o montante de contribuições de melhoria arrecadadas (R\$ 1.822.156,77) dentre esse montante, e R\$ 2.142.038,98 (4,40%) classificadas como “Outras Receitas Correntes”. Não houve arrecadação a título de receitas de serviços e as demais receitas próprias apresentam valores baixos, inclusive aqueles recebidos como transferências voluntárias de outro ente federado.

Na aplicação dos recursos, Canoinhas reconheceu R\$ 48.550.734,88 como despesa orçamentária do exercício de 2007, apurando um superávit na execução orçamentária no valor de R\$ 131.217,58. Suas despesas com pessoal e encargos atingiram 48,68% do montante da receita arrecadada no exercício de 2007. Do total das despesas orçamentárias, 15,50% destinaram-se a investimentos em obras e equipamentos e 1,70% em amortização de dívidas contraídas no passado. Logo, entende-se que, apesar da baixa arrecadação de receitas pelo município de Canoinhas, houve, em 2007, destinação de parte significativa dessas receitas municipais para investimentos públicos.

4.1.7 Chapecó

Na região do oeste catarinense, a 630 km de Florianópolis, Chapecó é o município mais distante da capital entre aqueles visitados para realização da presente pesquisa.

Ocupando uma área territorial de 624,308 km², o município obteve um crescimento populacional considerável entre o Censo Demográfico de 2000, quando possuía 146.967 habitantes, e a Contagem Populacional de 1007, que apontou 164.803 habitantes. Com isso, Chapecó é o sexto município catarinense mais populoso e possui uma densidade demográfica oficial de 263,98 habitantes por km².

Exportador de produtos alimentícios de natureza animal, Chapecó é considerada a capital latino-americana de produção de aves e centro de referência em pesquisas agropecuárias. Seu PIB em 2006 totalizou R\$ 3.044.657.000,00, representando um aumento de 5,35% em relação ao ano de 2005, com um PIB per capita de R\$ 17.573,00.

Corroborando com o bom desenvolvimento apresentado pelo município, o PNUD/ONU (2009) atribuiu-lhe, em 2000, um IDH-M 0,848 pontos, o que significa o décimo quarto melhor índice entre os municípios de Santa Catarina e a trigésima colocação entre todos os municípios brasileiros. Nesse quesito o município obteve uma melhora em 11,43% se comparado ao índice apurado em período anterior (1991).

Segundo o FINBRA/STN (2007), em 2007 o município obteve uma receita orçamentária de R\$ 224.826.038,30, onde as mais representativas são: (1) 17,37% em receitas tributárias próprias; (2) 13,03% em participações nas receitas da União; (3) 15,28% em transferências federais para financiamento do Sistema Único de Saúde; (4) 20,84% em receitas oriundas de transferências obrigatórias por participação em receitas estaduais; (5) 6,06% referente a transferências de capital do Governo Federal e do Governo Estadual por convênios ou outros instrumentos firmados entre estes e o município de Chapecó.

Das demais receitas orçamentárias próprias, Chapecó arrecadou em 2007 R\$ 5.547.109,03 (2,47%) em receitas patrimoniais e R\$ 20.121.563,76 (8,95%) como “Outras Receitas Correntes”, incluindo multas e juros, indenizações e restituições, receita de dívida ativa e aquelas enquadradas como receitas diversas.

As despesas orçamentárias computadas pelo município no exercício de 2007, e demonstradas no FINBRA/STN (2007), totalizaram R\$ 218.646.161,30, o que demonstra um superávit na execução orçamentária no montante de R\$ 6.179.877,00. Das despesas relacionadas, 85,05% foram classificadas como despesas correntes, 12,41% como investimentos e 2,54% destinadas a atender amortizações de dívidas. As despesas com pessoal

e encargos consumiram, naquele ano de 2007, o equivalente a 39,58% de todas as receitas orçamentárias arrecadadas pelo município de Chapecó.

Pode-se verificar, portanto, que Chapecó, assim como a maioria dos municípios pesquisados, utiliza-se de convênios com os governos federal e estadual para efetuar investimentos, utilizando recursos próprios como contrapartida.

4.1.8 Concórdia

O município de Concórdia localiza-se na região do meio-oeste catarinense, a 493 km de Florianópolis. Seu território ocupa 797,260 km² e, segundo a Contagem Populacional de 2007 efetuada pelo IBGE (2009), agregava uma população de 67.249 habitantes, um crescimento de 6,65% comparando ao Censo Demográfico de 2000 (63.058 habitantes).

Com uma economia baseada na agroindústria, tecnologia e serviços, em 2006 o Produto Interno Bruto do município totalizou R\$ 1.217.533.000,00, o que equivale a um PIB per capita de R\$ 18.188,00, onde, apesar de ter apresentado uma queda de 6,65% no PIB total e de 7,47% comparado ao ano 2005, é um dos melhores do estado catarinense.

O IDH-M apurado para Concórdia em 2000, pelo PNUD/ONU (2009), é de 0,849 pontos, considerado de alto desenvolvimento. Com isso ocupa a décima terceira melhor posição no Estado de Santa Catarina e a trigésima quinta no Brasil.

As receitas orçamentárias realizadas pelo município em 2007, divulgadas no FINBRA/STN (2007), totalizaram R\$ 89.152.950,17, desse montante 28,13% correspondem a transferências federais obrigatórias (incluindo o repasse para o SUS que foi de 11,50% da receita total), 29,33% referem-se à participação em tributos arrecadados pelo estado catarinense e 6,02% são por transferências de capital recebidas da União e por convênios firmados com o Estado.

Como receitas de competência municipal, Concórdia arrecadou R\$ 11.484.847,81 (12,88%) em receitas tributárias, R\$ 3.895.824,64 (4,37%) como receitas patrimoniais, R\$ 4.778.164,56 (5,36%) em receitas classificadas como “Outras Receitas Correntes”, destacando-se aquelas oriundas de indenizações e restituições, além de receitas com serviços e com alienações de bens, que somadas representam, aproximadamente, 1,20% da receita orçamentária realizada em 2007.

O município apurou, naquele ano de 2007, um superávit na execução orçamentária no montante de R\$ 8.508.002,11, pois sua despesa orçamentária declarada totalizou R\$

80.644.948,06. Desse valor, R\$ 29.127.975,85 referem-se a despesas com pessoal e com encargos inerentes, o que equivale a 32,67% da receita total arrecadada por Concórdia. Para investimentos foram destinados R\$ 12.540.170,11 em recursos orçamentários efetivados, ou seja, 15,55% do total das despesas orçamentárias informadas.

Com esses dados verifica-se que o município de Concórdia, em 2007, encontrava-se numa situação orçamentária relativamente confortável, pois, comparado a outros municípios estudados, percentualmente, comprometeu menos receitas com despesas de pessoal e realizou mais investimentos, deixando, ainda, uma reserva de caixa de aproximadamente 10% da receita orçamentária arrecadada em 2007, dado o superávit apurado.

4.1.9 Criciúma

O quinto município mais populoso do Estado de Santa Catarina, com 185.506 habitantes em 2007 e 170.420 em 2000, encontra-se na região sul do estado, a 200 km da capital Florianópolis. Segundo Napolini Filho (2009), Criciúma foi fundada em 1880, como território e distrito de Araranguá, desmembrando-se em 1925 e instalando-se como município em 1º de janeiro de 1926. Hoje o município ocupa uma área de 235,628 km² e, com base na população de 2007, sua densidade demográfica é de 787,28 habitantes por km².

Criciúma tem como atividades econômicas principais as indústrias de cerâmica, vestuário, plástico, tintas e vernizes e exploração carbonífera, somando, em 2006, um PIB de R\$ 2.366.248.000,00, segundo o IBGE (2009), o que perfaz um PIB per capita de R\$ 12.571,00, obtendo aumento econômico em relação ao ano anterior.

O Índice de Desenvolvimento Humano divulgado pelo PNUD/ONU (2009) em 2000, é de 0,822 pontos, no qual, mesmo que não esteja entre os melhores municípios neste índice, ao compará-lo com o IDH-M apurado em 1991, houve uma evolução de médio para alto grau desenvolvimento humano.

Em 2007, o município de Criciúma arrecadou R\$ 200.650.940,10 orçamentariamente. Desse montante, Criciúma obteve R\$ 10.279.430,98 em convênios firmados com o Estado Santa Catarina, o que equivale a 5,12% de suas receitas, sendo a maioria para investimentos, além de R\$ 1.843.780,91 recebidos como transferências voluntárias da União, e R\$ 3.225.939,77 por transferências de capital recebidas de instituições privadas.

No que se refere a transferências obrigatórias, apesar de, no estado catarinense, ocupar a quinta posição entre os municípios mais populosos e ter a oitava arrecadação orçamentária,

Criciúma é o terceiro município que mais recebeu, em 2007, transferências da União para o Sistema Único de Saúde, atrás apenas de Joinville e Blumenau. Naquele ano essa receita totalizou R\$ 35.563.307,36, ou seja, 17,72% do total das receitas orçamentárias realizadas.

A participação em receitas tributárias federais equivale a 13,93% do total das receitas realizadas pelo município em 2007, a participação em receitas tributárias do estado representa 22,52% e a tributação municipal alcança 17,25% desse total de receitas. Além dessas, ao somar as receitas patrimoniais e aquelas do sub-grupo “Outras Receitas Correntes” tem-se R\$ 16.741.307,64 (8,34%), destacando-se as cobranças de dívida ativa efetuadas.

Desses recursos orçamentários de 2007, Criciúma consumiu 95,64%, ou seja, R\$ 191.903.143,40, destes investiu, em obras e equipamentos, o equivalente a 7,86% e destinou 1,93% para amortização de dívidas. A folha de pagamento de ativos e inativos consumiu, naquele ano, 36,10% das receitas orçamentárias realizadas. (FINBRA/STN, 2007).

4.1.10 Florianópolis

A capital de Santa Catarina localiza-se no litoral do estado e ocupa uma área de 433,317 km², sendo grande parte na ilha e, aproximadamente, 12km² na parte continental do estado.

Em 2000, segundo o Censo Demográfico do IBGE (2009), a cidade possuía 342.315, em 2007, por estimativa, o instituto acusou a existência de 396.723 habitantes na capital, sendo essa a segunda cidade mais populosa do estado.

Sede central do governo estadual e de representações de órgãos e entidades do governo federal, as atividades econômicas do município de Florianópolis diversificam-se entre a prestação de serviços e o comércio, com destaque para as áreas de turismo e tecnologia da informação, bem como a atividades educacionais, bancárias e de saúde. Com base nessas atividades, em 2006 o Produto Interno Bruto - PIB apurado para o município foi de R\$ 6.588.652.000,00, 5,26% maior do que em 2005, e seu PIB per capita atingiu R\$ 16.206,00 (IBGE, 2009).

Além de um bom desenvolvimento econômico, a capital catarinense, com 0,875 pontos, detém o quarto melhor Índice de Desenvolvimento Humano Municipal do Brasil, sendo esse o melhor índice entre os municípios do estado.

No que tange as finanças do município, em 2007, Florianópolis arrecadou R\$ 599.040.843,10 em receitas orçamentárias e aplicou R\$ 592.025.212,30, obtendo um superávit na execução orçamentária no montante de R\$ 7.015.630,80.

As principais fontes de receitas, identificadas por meio FINBRA/STN (2007), foram: (1) as receitas tributárias diretamente arrecadadas, totalizando R\$ 246.754.022,90 e representando 41,19% do total de receitas, não havendo cobrança de contribuições de melhoria; (2) 14,02% em transferências federais obrigatórias, sobretudo com a participação nos tributos daquele ente; (3) as transferências do estado pela participação em tributos estaduais, no montante de R\$ 100.735.429,90, o que equivale a 16,82% das receitas orçamentárias realizadas em 2007; (4) “Outras Receitas Correntes”, totalizando R\$ 66.597.140,58 (11,11%), somadas as receitas classificadas em multas e juros, indenizações e restituições, dívida ativa e receitas diversas.

Além dessas o município de Florianópolis arrecadou orçamentariamente, em 2007, contribuições sociais e econômicas (R\$ 27.929.498,18), receitas patrimoniais (R\$ 8.170.571,79), transferências correntes oriundas de convênios (R\$ 17.303.537,31), operações de crédito externas e internas (R\$ 12.524.241,52), alienações de bens (R\$ 6.657.376,00) e transferências de capital obtidas estado (R\$ 5.980.044,62).

Desse montante de receitas, o município aplicou 45,82% em despesas com pessoal e encargos, o que totalizou R\$ 274.495.049,70 e investiu apenas R\$ 68.166.487,96 em obras e equipamentos, ou seja, 11,38% dos recursos arrecadados destinaram-se a investimentos.

Logo, visualiza-se que apesar da realização de uma receita orçamentária expressiva, Florianópolis, em 2007, comprometeu pouco de seu orçamento com investimentos. Verificando-se, ainda, que parte desses investimentos foi financiada por recursos advindos de operações de crédito, de alienações de outros bens e de transferências de capital, pois segundo disposto na Lei Federal n. 4.320/1964, as receitas de capital apenas podem ser utilizadas para cobrir despesas da mesma natureza.

4.1.11 Itajaí

Localizada no Vale do Itajaí, no litoral catarinense, a 91 km de distância da capital do estado, a cidade de Itajaí é sede do maior porto pesqueiro do Brasil.

Fundada em 1860, o município ocupa um território de 289,255 km² e é o sétimo município mais populoso do estado, onde, em 2007, possuía 163.218 habitantes (IBGE,

2009). Segundo o PNUD/ONU (2009), em 2000, o IDH-M era de 0,825 pontos, considera-se que este alto índice de desenvolvimento humano ganha destaque por ser esta uma cidade portuária e, por isso, com grande movimentação de pessoas.

Conforme Santa Catarina (2009), a economia do de Itajaí sustenta-se pelo “tripé porto, comércio atacadista de combustível e pesca, mas o setor de produção industrial também exerce importante papel na arrecadação do município, bem como a comercialização de gêneros alimentícios”. Em 2006 seu PIB alcançou o montante de R\$ 6.481.926.000,00, a terceira economia do estado, sendo que o PIB per capita, no valor de R\$ 38.563,00 em 2006, é maior apurado em Santa Catarina. Salienta-se que esse ano 2006 foi um ano economicamente significativo para o município de Itajaí, pois tanto o PIB total como o PIB per capita obtiveram uma evolução superior a 20% ao compará-los ao ano de 2005.

Quanto à arrecadação de receitas públicas, Itajaí é o quarto maior arrecadador do estado, pois, em 2007, suas receitas orçamentárias totalizaram R\$ 404.195.515,90. Desse valor, além das receitas tributárias, oriundas da arrecadação própria (15%) e de participações em tributos federais (7,07%) e estaduais (25,97%), em 2007 foram representativas para o município de Itajaí as receitas por transferências de convênios firmados com a União e com o Estado, totalizando R\$ 31.257.716,04 (7,73%), e as receitas arrecadadas pela prestação de serviços, que atingiram o montante de R\$ 71.221.971,66, representando 17,62% da arrecadação do município naquele ano. Das receitas próprias do município, destacam-se, ainda, as receitas patrimoniais (R\$ 17.033.744,55) e aquelas classificadas em “Outras Receitas Correntes” (R\$ 13.355.726,50).

No que se refere às despesas orçamentárias, o município de Itajaí executou R\$ 389.193.159,70 em 2007, apurando um superávit orçamentário de R\$ 15.002.356,20. Nessa execução do orçamento de 2007, R\$ 70.765.992,89 (18,18%) foram aplicados em investimentos e inversões financeiras, sobretudo em obras e instalações, e as despesas com pessoal ativo e inativo totalizaram R\$ 135.555.918,60, ou seja, 34,83% do total de despesas orçamentárias foram destinadas para a folha de pagamento de salário e encargos.

O grande diferencial do município de Itajaí perante os demais municípios de Santa Catarina está em ter sua economia baseada, quase totalmente, na atividade portuária. Isso se reflete, inclusive, na execução orçamentária da administração municipal. Porém, essa característica de cidade portuária, além de benefícios, traz riscos que precisam ser avaliados e prevenidos.

4.1.12 Jaraguá do Sul

A cidade de Jaraguá do Sul, a 182 km da capital Florianópolis, na região do norte catarinense, tem uma área territorial total de 532,590 km². Um dos principais parques industriais do estado, em 2000 possuía 108.489 habitantes, aumentando esse número para 129.973 em 2007 (IBGE, 2009), o que representa um crescimento populacional de aproximadamente 20%, entre os maiores do estado catarinense.

Sua rica economia agrega indústrias dos ramos metal-mecânico, alimentos, têxtil, mobiliários, além do comércio, fazendo com que o município de Jaraguá do Sul seja o quarto maior exportador de Santa Catarina (CORREA *et. al*, 2006). Com base nisso, em 2006, o Produto Interno Bruto do município totalizou R\$ 2.978.318.000,00, e o PIB per capita atingiu R\$ 22.600,00, o segundo melhor entre os municípios pesquisados (IBGE, 2009).

Além de seu destaque na economia catarinense, o município apresenta um alto nível de desenvolvimento humano, no qual, em 2000, alcançava 0,850 pontos, o nono maior de Santa Catarina e o trigésimo do país.

No que se refere à execução orçamentária de Jaraguá do Sul, em 2007, o FINBRA/STN (2007) divulgou um superávit de R\$ 29.557.345,10, pois do total de R\$ 232.198.350,90 em receitas orçamentárias arrecadadas, comprometeram-se 87,27% para execução de despesas orçamentárias.

Por sua característica de município industrial, prevalecem no município aquelas receitas oriundas de tributos, sejam diretamente arrecadadas (13,59%) ou por participação em receitas federais (8,30%) e estaduais (32,89%), mas há grande representatividade nas receitas para financiamento do Sistema Único de Saúde (7,22%), advindas também da União, e as receitas realizadas pela prestação de serviços divisíveis (7,41%).

Na aplicação dos recursos orçamentários de 2007, a grande parte foi classificada como despesas correntes (87,67%), além disso, investiu-se R\$ 16.559.177,81 em obras e materiais permanentes (8,17%) e destinou-se R\$ 8.432.574,63 para amortização de dívidas (4,16%). Os gastos com pessoal consumiram 40,13% das receitas orçamentárias realizadas (FINBRA/STN, 2007).

4.1.13 Joinville

O maior município do Estado de Santa Catarina, em termos populacionais, localiza-se no nordeste do estado, a 180 km da capital. Com uma população estimada de 487.000 habitantes, segundo a Contagem Populacional do IBGE, realizada em 2007, ocupa um território de 1.130,878 km², o que representa uma densidade demográfica de 430,64 habitantes.

Seu Índice de Desenvolvimento Humano também está entre os melhores do Brasil, com 0,857 pontos, nesse quesito ocupa a quarta melhor posição no Estado e a décima terceira entre os municípios brasileiros.

A base econômica da cidade de Joinville é a indústria, seguida pelo comércio e o turismo de eventos e negócios, concentrando, dessa forma, o maior PIB do estado. Em 2006 este PIB alcançou a cifra de R\$ 10.684.128.000,00, ou seja, 11,47% do total de Santa Catarina, e a apuração de um PIB per capita de R\$ 21.538,00.

Como é de se esperar, Joinville tem, também, a maior arrecadação de receitas públicas municipais do Estado de Santa Catarina. Em 2007 arrecadou R\$ 728.094.940,50 em receitas orçamentárias, das quais R\$ 136.592.453,80 (18,76%) referiram-se a receitas tributárias próprias, com destaque para o Imposto Sobre Serviços e o Imposto Predial e Territorial Urbano. A representatividade dos recursos pela participação em receitas federais é baixa, em 2007 o percentual sob as receitas totais foi de 3,84%, ou seja, o município recebeu da União R\$ 27.966.064,39 por repasses dessa natureza e R\$ 83.519.572,38 (11,47%) de repasse para financiamento do Sistema Único de Saúde – SUS. Do Estado de Santa Catarina, pela participação em receitas tributárias, Joinville recebeu R\$ 186.013.820,70 (25,55%).

Das demais receitas próprias, houve arrecadação de contribuições sociais e econômicas (R\$ 33.430.804,52), de receitas patrimoniais (R\$ 47.660.542,66), de serviços (R\$ 7.511.004,46), de outras receitas correntes (R\$ 39.933.211,49), sobretudo aquelas oriundas de multas e juros, e por alienações de bens (R\$ 2.241.510,67).

Além disso, naquele ano, a Prefeitura de Joinville buscou R\$ 16.632.764,69 (2,28%) em empréstimos (operações de crédito) para financiamento de projetos e capitaneou R\$ 15.963.753,89 (2,19%) em convênios (FINBRA/STN, 2007).

A despesa orçamentária declarada em 2007 somou R\$ 653.757.316,60, apurando-se, assim, um superávit na execução orçamentária no valor de R\$ 74.337.623,90. Os gastos com pessoal ativo e inativo consumiram 39,50% das receitas efetivamente arrecadadas, atingindo o montante de R\$ 287.587.355,70. Quanto às demais despesas, o município de Joinville gastou,

naquele ano, R\$ 11.041.879,30 (1,69%) com juros e encargos da dívida pública, amortizou R\$ 16.772.404,52 (2,57%) da dívida pública, aplicou R\$ 66.680.146,00 (10,20%) para investimentos e inversões financeiras e o restante destinou para a cobertura de outras despesas de correntes.

Considera-se que, proporcionalmente, os investimentos efetuados pela administração pública de Joinville em 2007 foram baixos, pois, além do alto montante arrecadado, com várias origens de recursos orçamentárias, o superávit apurado foi superior ao valor efetivamente investido pelo município.

4.1.14 Lages

Localizada no planalto serrano de Santa Catarina, a 210 km de Florianópolis, Lages é a cidade catarinense com maior extensão territorial, ocupando 2.644,313 km² (IBGE, 2002). Porém, em número de habitantes, Lages ocupa a oitava posição entre os municípios mais populosos do Estado, registrando 157.682 habitantes pelo Censo Demográfico do IBGE (2007) realizado em 2000 e 161.583 habitantes segundo a Contagem Populacional realizada pelo mesmo instituto de pesquisa em 2007, demonstrando uma baixa taxa de crescimento populacional. No que se refere ao IDH-M deste município, em 1991 o município classifica-se como município com médio desenvolvimento humano, com 0,731, passando para 0,813, junto aos municípios classificados como alto desenvolvimento humano.

Fundado em 1776, as principais atividades econômicas do município são a agricultura, a pecuária e o turismo rural, possuindo o maior rebanho bovino de Santa Catarina (LAGES, 2009). O PIB do município, apurado para 2006, foi de R\$ 1.975.183.000,00 e o PIB per capita atingiu R\$ 11.730,00, superiores em mais de 10% em relação a 2005.

Segundo o FINBRA/STN (2007), em 2007 o município arrecadou R\$ 182.305.391,00 em receitas orçamentárias, das quais, 11,29% relacionam-se a receitas oriundas de tributos diretamente arrecadados pelo município, 15,43% pela participação legal em tributos arrecadados pela União, 13,54% devido ao repasse da União para financiamento do SUS, 25,15% na participação legal de tributos estaduais, 2,74% por convênios firmados com outros entes federados, entre outros esforços de arrecadação, com destaque para as receitas provenientes de serviços prestados que contribuíram em 9,36% com a receita orçamentária total.

No que tange às despesas orçamentárias, Lages comprometeu, em 2007, R\$ 183.436.155,70, apresentando um déficit na execução orçamentária no montante de R\$ 1.130.764,70. Do total de despesas declarado, R\$ 157.051.183,50 (85,62%) cobriram despesas correntes, sendo R\$ 63.742.805,63 (34,75%) destinados a despesas com pessoal e encargos, e o restante aplicou-se em obras e materiais permanentes (12,74%) e na amortização de dívidas (1,64%).

4.1.15 Palhoça

Na região da Grande Florianópolis, litoral catarinense, encontra-se o município de Palhoça que ocupa 394,662 km². Em 2000 sua população era de 102.742 habitantes, porém esse número cresceu consideravelmente em 2007, passando para 122.471 habitantes, o que representa um crescimento populacional de aproximadamente 20% (IBGE, 2009).

Além do acelerado crescimento populacional, o Índice de Desenvolvimento Humano do município de Palhoça obteve melhora significativa, no qual, segundo o PNUD/ONU (2009), o índice do município obtido em 1991 era de 0,742 pontos, passando, no levantamento efetuado no ano 2000, para um índice de 0,816 pontos.

A economia de Palhoça baseia-se, principalmente, na agricultura e na pesca, com destaque para a produção de crustáceos, mas, nos últimos anos, algumas empresas vêm procurando a cidade para se instalar. Com isso, em 2006 o município apresentou um crescimento econômico de 39,33%, passando de um Produto Interno Bruto de R\$ 719.013.000,00, em 2005, para R\$ 1.001.782.000,00 em 2006, e o PIB per capita passou de R\$ 5.787,00 para R\$ 7.820,00 no mesmo ano.

Quanto às finanças municipais, o sistema FINBRA/STN (2007) demonstra que, em 2007, Palhoça arrecadou R\$ 96.952.509,97 e aplicou R\$ 88.224.397,17 orçamentariamente, ou seja, apurou um superávit na execução orçamentária no montante de R\$ 8.728.112,80.

As receitas orçamentárias arrecadadas em 2007 dividiram-se, principalmente, em: (1) receitas tributárias de competência municipal (19,02%); (2) repartição de receitas tributárias da União (20,19%); (3) participação na receita tributária do Estado de Santa Catarina (13,44%); (4) outros repasses efetuados pela União por imposição legal (9,23%); (5) contribuições sociais e econômicas (7,51%); (6) receitas patrimoniais (2,96%); (7) receitas por serviços prestados (4,28%); (8) outras receitas correntes (5,46%); (9) alienações de bens (3,36%); (10) transferências de capital da União e do Estado (4,57%).

Naquele ano de 2007, os gastos com pessoal do município de Palhoça atingiram R\$ 43.685.420,49, ou seja, consumiram 45,06% das receitas realizadas. Os investimentos em obras e materiais permanentes totalizaram R\$ 6.844.302,12 e destinaram-se R\$ 2.782.741,50 para amortização de dívidas do município de Palhoça, e o restante foi aplicado em despesas de custeio para desenvolvimento de atividades da administração pública municipal.

4.1.16 Rio do Sul

A cidade de Rio do Sul está localizada no Alto Vale do Itajaí, no noroeste catarinense, a 186 km de distância da capital do Estado. Com 56.919, habitantes segundo a Contagem Populacional do IBGE realizada em 2007, o que equivale a um crescimento populacional de 10,20% em relação ao Censo Demográfico de 2000 (51.650 habitantes).

Emancipada do município de Blumenau apenas em 1930, com uma área territorial de 258,401 km², Rio do Sul possui uma economia bem diversificada, na qual, segundo Santa Catarina (2009), é sede de indústrias de manufaturados de madeira, vestuário, produtos metal-mecânicos, eletrônicos, gêneros alimentícios, entre outros. Em 2006 o PIB de Rio do Sul alcançou R\$ 1.053.287.000,00, apresentando um crescimento de 9,73% em comparação ao ano anterior, enquanto o PIB per capita, também com alta, foi apurado em R\$ 18.788,00. Por sua vez, o Índice de Desenvolvimento Humano do Município, em 2000, apresentava-se com 0,827 (PNUD/ONU, 2009).

As receitas orçamentárias de Rio do Sul, em 2007, totalizaram R\$ 87.939.888,06, montante superior ou semelhante aquele de municípios com maior número de habitantes, nessa comparação citam-se os municípios de Concórdia (67.257 habitantes), Tubarão (92.569 habitantes) e Palhoça (122.471 habitantes). Desse total de receitas orçamentárias, apresentaram-se, como mais representativas, as receitas tributárias com R\$ 45.050.507,31 (51,23%), somadas as receitas diretamente arrecadadas com as transferências legais pela participação do município em tributos federais e estaduais, as receitas pela transferência da União para financiamento do Sistema Único de Saúde, com R\$ 16.513.162,40 (18,78%), e as transferências de capital oriundas de convênios firmados com o Estado de Santa Catarina, no valor de R\$ 7.943.418,81 (9,03%) (FINBRA/STN, 2007).

O município de Rio do Sul comprometeu 93,74% das receitas orçamentárias arrecadadas em 2007, apurando um superávit na execução orçamentária de R\$ 5.506.086,60. As despesas de pessoal ativo e inativo totalizaram R\$ 30.021.014,83, as demais despesas

correntes atingiram o montante de R\$ 38.415.306,40 e as despesas de capital somaram R\$ 13.997.480,23, sendo apenas R\$ 1.090.245,04 destinados para amortização de dívidas. Logo, apesar de um município relativamente menor do que outros pesquisados, Rio do Sul possui uma economia consistente e, conseqüentemente, uma boa arrecadação de receitas públicas, o que lhe possibilita efetuar investimentos no município.

4.1.17 São Bento do Sul

No planalto norte catarinense, a 259 km de distância de Florianópolis, localiza-se São Bento do Sul. Com uma área territorial de 495,578 km², o município agregava 65.437 habitantes no ano de 2000, passando para 72.548 habitantes em 2007, conforme demonstram pesquisas realizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas - IBGE (2009).

O município de São Bento do Sul tem como base de sua economia a indústria moveleira, estando classificado como primeiro pólo exportador de móveis do Brasil e quarto maior exportador catarinense (SÃO BENTO DO SUL, 2009). Em 2006 seu PIB total somou R\$ 1.248.718.000,00 e o PIB per capita era de R\$ 16.301,00. E, no que tange ao desenvolvimento humano, o município apresenta um alto desenvolvimento, com 0,838 pontos (PNUD/ONU, 2009).

Décimo quarto maior município catarinense em termos populacionais, segundo o FINBRA/STN (2007), São Bento do Sul apresentou em 2007 a décima primeira melhor arrecadação orçamentária do estado, com R\$ 117.152.687,80 em receitas.

Sendo este um município industrial, os tributos demonstram grande contribuição para formação das receitas públicas municipais, nos quais, em 2007, arrecadou R\$ 19.150.627,10 (16,35%) em receitas tributárias próprias, R\$ 13.889.310,47 (11,86%) como receitas pela participação em tributos de competência da União e R\$ 30.385.512,28 (25,94%) pela participação em tributos cobrados pelo Estado de Santa Catarina. Mas, além dessas, ao analisar a arrecadação de São Bento do Sul em 2007, verificou-se que as receitas com contribuições sociais e econômicas (R\$ 10.654.294,62), as patrimoniais (R\$ 6.939.529,00) e de serviços (R\$ 7.824.638,69) são bem expressivas.

Houve, ainda, naquele exercício, o recebimento de R\$ 6.160.155,25 por assinatura de contrato de operação de crédito.

Desses valores arrecadados como receitas orçamentárias, o município consumiu R\$ 106.337.128,20, ou seja, São Bento do Sul apresentou, em 2007, um superávit orçamentário de 9,23% de sua arrecadação. As despesas com pessoal dos Poderes Executivo e Legislativo

somaram, naquele ano, R\$ 47.921.380,13 e os investimentos em obras e materiais permanentes atingiram R\$ 18.321.667,18, representando uma boa proporção de investimentos realizados se comparadas às execuções orçamentárias dos demais municípios catarinenses.

4.1.18 São José

O município de São José pertence à região da Grande Florianópolis, no litoral catarinense, fazendo divisa com a capital catarinense. Com população de 196.887 habitantes (IBGE, 2007) e área territorial de 113,171 km², São José possuía, em 2007, uma densidade demográfica de 1.739,73 habitantes, uma das maiores concentrações populacionais do estado, atrás apenas do município de Balneário Camboriú.

Mesmo com essa concentração de pessoas, São José apresentava, em 2000, segundo o PNUD/ONU (2009), o décimo melhor Índice de Desenvolvimento Humano entre os municípios catarinenses e o trigésimo segundo melhor do Brasil, com 0,849 pontos.

Com sua base econômica bem diversificada, destacando-se a indústria, o comércio, a prestação de serviços, a pesca artesanal e a maricultura, São José apurou, em 2006, um Produto Interno Bruto de R\$ 2.920.832.000,00, apresentando-se como a sétima economia do estado. Além disso, apurou-se um PIB per capita de R\$ 14.524,00, crescendo 9,52% em relação ao ano anterior.

Quanto às finanças municipais, entende-se que o município de São José utiliza pouco o seu potencial, pois, apesar de ser o quarto município mais populoso do estado e a sétima economia, São José apresentou-se, em 2007, como o nono município em arrecadação orçamentária, totalizando apenas R\$ 186.881.789,60 em receitas.

Segundo dados coletados no FINFRA/STN (2007), do total das receitas realizadas em 2007, R\$ 40.827.570,81 (21,85%) foram oriundos de receitas tributárias diretamente arrecadadas, R\$ 28.591.777,83 (15,30%) recebidas da União como participação em tributos federais, R\$ 49.827.822,45 (26,66%) por participação em receitas estaduais, R\$ 9.103.505,67 (4,87%) como transferência da União para financiamento do SUS e R\$ 4.384.121,91 (2,35%) por operações de crédito contratadas.

As despesas orçamentárias de 2007, declaradas pelo município de São José, atingiram R\$ 186.627.862,80, das quais 47,97% referiram-se a gastos com pessoal ativo e inativo, 1,21% para juros e encargos da dívida, 35,29% classificadas como outras despesas correntes, 13,22% como investimentos e 2,30% na amortização de dívidas assumidas no passado.

Com base na análise da execução orçamentária de São José, realizada em 2007, verificam-se poucos esforços da administração pública municipal para obtenção de receitas de outras fontes de recursos, fazendo com o que município contraia dívidas para realização de investimentos.

4.1.19 Tubarão

Desmembrado de Laguna em 1870, no sul do Estado de Santa Catarina, a 133 km de distância da capital, o município de Tubarão ocupa 300,273 km² de extensão territorial entre a serra e o litoral. Em 2007, segundo a Contagem Populacional efetuada pelo IBGE (2009), contava com uma população de 92.569 habitantes, um crescimento relativamente baixo, pois em 2000 o Censo realizado pelo mesmo instituto, identificou 88.460 habitantes.

Tubarão destaca-se na agricultura, na pecuária, no setor de serviços, principalmente no turismo e edições e impressões gráficas, mas é também o segundo centro comercial do sul catarinense, sobretudo na área de cerâmica. Em 2006, o PIB do município atingiu R\$ 1.219.044.000,00, acréscimo de 9,68% ao compará-lo com 2005, enquanto isso seu PIB per capita passou de R\$ 11.788,00 em 2005, para R\$ 12.786,00 em 2006. Enquanto isso, seu IDH-M corresponde a 0,842 pontos (PNUD/ONU, 2009).

A arrecadação orçamentária do município de Tubarão não é muito expressiva, é inferior a de alguns municípios menores ou com a mesma proporção de habitantes. Em 2007, essas receitas totalizaram R\$ 85.383.479,71, das quais 66,21% são oriundas da repartição tributária (municipal, estadual e federal), 6,71% por repasses ao Sistema Único de Saúde e 14,56% referente a serviços, sendo esta receita de serviços a mais expressiva do município. Observa-se, ainda, que os valores recebidos como transferências voluntárias (convênios e afins) foram quase nulos naquele exercício (FINBRA/STN, 2007).

Por sua vez, as despesas orçamentárias de Tubarão, relativas ao ano de 2007, atingiram o montante de R\$ 84.996.371,92, fazendo com que o resultado da execução orçamentária do município, apurado no final daquele ano, fosse superavitário em R\$ 387.107,79. Foram consumidos R\$ 34.729.262,24 (40,86%) em despesas com pessoal e encargos e R\$ 7.354.347,10 (8,65%) classificados como investimentos públicos municipais.

Verifica-se, aqui também, que o município de Tubarão tem poucas opções para obtenção de receitas públicas e o volume de investimentos realizados em 2007, proporcionalmente, é bem abaixo dos investimentos realizados pela maioria dos municípios catarinenses pesquisados.

Município	Localização	Principais Atividades Econômicas	Extensão Territorial	População 2000 (habitantes)	População 2007 (habitantes)	PIB 2006 (em reais)	IDH-M (2000)	Receitas Arrecadadas 2007 (em reais)	Despesas Executadas 2007 (em reais)
Joinville	Nordeste	Indústria, Comércio e Turismo de Eventos e Negócios	1.130,878 km ²	429.604	487.003	10.684.128.000	0,857	728.094.940,50	653.757.316,60
Florianópolis	Litoral – Capital do Estado	Serviços e Comércio, principalmente Turismo e Tecnologia	433,317 km ²	342.315	396.723	6.588.652.000	0,875	599.040.843,10	592.025.212,30
Blumenau	Nordeste	Indústria, Comércio e Turismo	519,837 km ²	261.808	292.972	6.045.059.000	0,855	483.409.564,60	450.928.677,30
São José	Litoral	Indústria, Comércio, Serviços, Pesca e Maricultura	113,171 km ²	173.559	196.887	2.920.832.000	0,849	186.881.789,60	186.627.862,80
Criciúma	Sul	Indústria e Exploração Carbonífera	235,628 km ²	170.420	185.506	2.366.248.000	0,822	200.650.940,10	191.903.143,40
Lages	Planalto Serrano	Agricultura, Pecuária e Turismo Rural	2.644,313 km ²	157.682	161.583	1.975.183.000	0,813	182.305.391,00	183.436.155,70
Itajaí	Litoral Centro-Norte	Porto, Comércio de Combustível e Pesca	289,255 km ²	147.494	163.218	6.481.926.000	0,825	404.195.515,90	389.193.159,70
Chapecó	Oeste	Indústria Alimentícia, Agropecuária	624,308 km ²	146.967	164.803	3.044.657.000	0,848	224.826.03830	218.646.161,30
Jaraguá do Sul	Norte	Indústria e Comércio	532,590 km ²	108.489	129.973	2.978.318.000	0,850	232.198.350,90	202.641.005,80

Quadro 9 – Descrição dos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, segundo o Censo IBGE de 2000.

Continuação

Palhoça	Litoral	Agricultura e Pesca	394,662 km ²	102.742	122.471	1.001.782.000	0,816	96.952.509,97	88.224.397,17
Tubarão	Litoral Sul	Agricultura, Pecuária, Serviços e Comércio	300,273 km ²	88.460	92.569	1.219.044.000	0,842	85.383.479,71	84.996.371,92
Brusque	Nordeste	Indústria, Comércio e Turismo Religioso	283,445 km ²	76.058	94.962	1.892.973.000	0,842	112.103.205,60	109.846.788,40
Balneário Camború	Litoral Centro-Norte	Turismo	46,489 km ²	73.455	94.344	1.133.267.000	0,867	253.312.188,70	222.581.140,70
São Bento do Sul	Planalto Norte	Indústria Moveleira	495,578 km ²	65.437	72.548	1.248.718.000	0,838	117.152.687,80	106.337.128,20
Caçador	Meio Oeste	Agropecuária, Indústria e Comércio	981,901 km ²	63.322	67.556	1.117.828.000	0,793	76.102.747,02	69.853.283,90
Concórdia	Meio Oeste	Agroindústria. Tecnologia e Serviços	797,260 km ²	63.058	67.249	1.217.533.000	0,849	89.152.950,17	80.644.948,06
Araranguá	Extremo Sul	Serviços, Indústria e Agropecuária	303,799 km ²	54.706	57.119	544.166.000	0,814	47.647.992,28	47.318.505,71
Canoinhas	Planalto Norte	Indústria Madeireira, Agricultura e Comércio	1.144,837 km ²	51.631	52.677	642.912.000	0,780	48.681.952,46	48.550.734,88
Rio do Sul	Noroeste	Indústria	258,401 km ²	51.650	56.919	1.053.287.000	0,827	87.939.888,06	82.433.801,46

Quadro 9 – Descrição dos municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, segundo o Censo IBGE de 2000.

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados secundários.

Com base nas informações apresentadas para descrição dos municípios que compõem a amostra intencional da presente pesquisa, o Quadro 9, reúne as principais informações municipais, possibilitando a comparação entre os municípios visitados. Porém, ressalta-se que não é objetivo deste trabalho a comparação entre as características dos município e a organização, estrutura e atuação dos órgãos centrais de controle interno.

4.2 ORGANIZAÇÃO DOS ÓRGÃOS CENTRAIS DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICIPIOS CATARINENSES COM MAIS DE 50.000 HABITANTES

Conforme descrito na metodologia, no decorrer do ano de 2008 foram visitados os órgãos centrais de controle interno das prefeituras municipais que compõem a amostra intencional da presente pesquisa, para realização de entrevistas semi-estruturadas com os responsáveis por esses órgãos.

As entrevistas foram divididas em blocos buscando-se identificar a organização do órgão de controle interno, o âmbito de sua atuação, a interação desse órgão com a estrutura do Poder Executivo municipal, com o Poder Legislativo e com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, órgão de controle externo dos municípios catarinenses, e as atividades desenvolvidas pelo controle interno para o cumprimento de suas competências.

Nesse bloco demonstra-se, portanto, como os órgãos centrais de controle interno, dos dezessete municípios catarinenses visitados, encontravam-se organizados quando da realização das entrevistas, tanto no que se refere à abrangência de sua atuação quanto à estrutura de pessoal existente.

Para tanto, inicialmente, identificou-se a nomenclatura dada ao órgão central de controle interno de cada prefeitura, onde, como demonstrado no Gráfico 1, cinco municípios visitados o denominavam de “Controladoria” (Balneário Camboriú, Florianópolis, Jaraguá do Sul, Joinville e Tubarão), representando 29% do total da amostra, e o mesmo número de municípios (Blumenau, Canoinhas, Criciúma, Palhoça e Rio do Sul) tratavam-no como Departamento, Diretoria ou Unidade de “Controle Interno”.

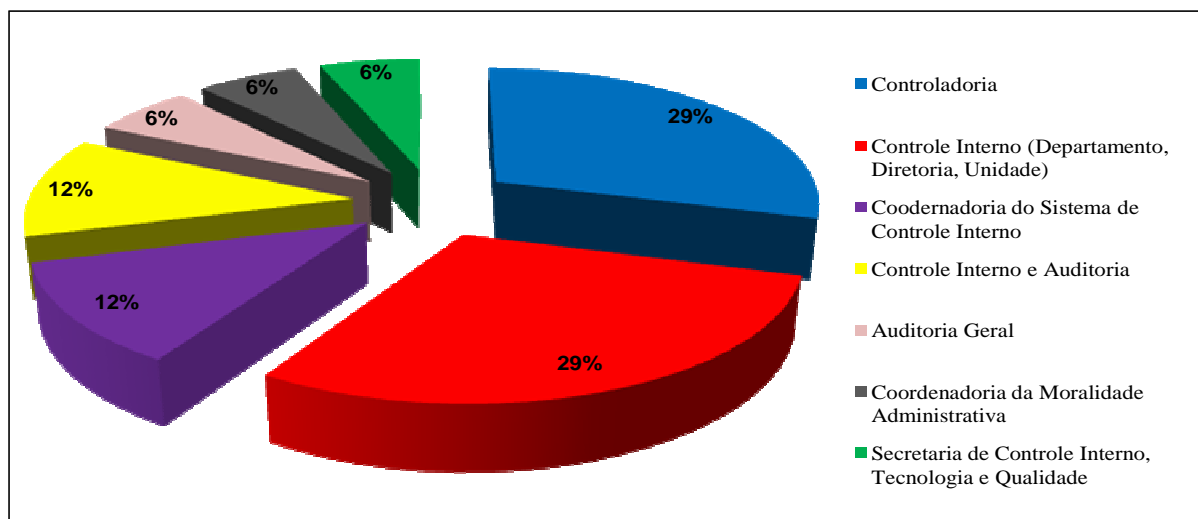


Gráfico 1 – Nomenclatura dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

Nos demais casos, há uma dispersão no que se refere a essa denominação do órgão de controle interno municipal. Nas exceções destacam-se os municípios de: (i) Concórdia, que nomeou o órgão central de controle interno como Auditoria Geral; (ii) Itajaí, denominando-o de Coordenadoria da Moralidade Administrativa; e (iii) São Bento do Sul, que, em sua estrutura administrativa, formalizou uma Secretaria Municipal para responder tanto pelo Controle Interno como pelas áreas de Tecnologia e Qualidade.

Nos municípios de Chapecó e Caçador a nomenclatura era “Coordenadoria do Sistema de Controle Interno”, e as prefeituras de Lages e São José o denominavam de “Controle Interno e Auditoria”.

Esse levantamento sobre a nomenclatura dada aos órgãos de controle pesquisados demonstra a existência de conflitos ou interpretações equivocadas entre os conceitos e entendimentos do que vem a ser órgãos de Controladoria, Controle Interno e Auditoria Interna, pois, como abordado anteriormente, esses órgãos têm abrangência e competências distintas.

Defende-se que uma Controladoria exerce a coordenação, a direção o acompanhamento da organização como um todo, atuando sobre todos os subsistemas de uma organização, além do subsistema de gestão que engloba a coordenação do Controle Interno. Inclusive, essa interface é abordada na Figura 1, demonstrando, ainda, que ao Controle Interno cabe acompanhar, fiscalizar e avaliar os processos de planejamento, execução e o próprio controle, sem necessariamente coordenar os dois primeiros processos. Logo, o Controle Interno atua de maneira prévia, concomitante e subsequente.

Por sua vez, entende-se que a Auditoria Interna é uma atividade do Controle Interno, exercendo o monitoramento sobre o funcionamento adequado do próprio controle, porém não deve ser a única atividade desenvolvida pelo controle. Sendo assim, a Auditoria atua como controle subsequente, apurando inconformidades e anormalidades após sua ocorrência, a fim de corrigi-las e prevenir sua repetição no futuro.

Verificadas essas nomenclaturas dos órgãos, identificaram-se, nas entrevistas, complementando-se com a análise das normas municipais que regulamentam o funcionamento dos órgãos centrais de controle internos das prefeituras pesquisadas, algumas subdivisões em coordenadorias, diretorias, departamentos ou subcontroladorias. O Quadro 10 demonstra essas subdivisões e as leis que as regulamentam, em vigor quando da realização das entrevistas.

Município	Órgão Central de Controle Interno	Subdivisões	Normas Municipais
Balneário Camboriú	Controladoria Geral	<i>Sem Subdivisão</i>	Lei n. 2.412/2004.
Blumenau	Diretoria de Controle Interno	1) Assessoria de Acompanhamento Contábil; 2) Assessoria de Fiscalização Orçamentária.	Lei Complementar n. 437/2003, alterada pelas Leis Complementares n. 505/2005 e 648/2007.
Caçador	Coordenadoria do Sistema de Controle Interno	<i>Sem Subdivisão</i>	Lei n. 2.002/2003, alterada pela Lei n. 2.128/2004.
Canoinhas	Departamento de Controle Interno	<i>Sem Subdivisão</i>	Lei Complementar n. 002/2003
Chapecó	Coordenadoria Geral do Sistema de Controle Interno	<i>Sem Subdivisão</i>	Lei Complementar n. 196/2003
Concórdia	Auditoria Geral	<i>Sem Subdivisão</i>	Lei Complementar n. 199/2001, alterada pela Lei Complementar n. 319/2003.
Criciúma	Departamento de Controle Interno	<i>Sem Subdivisão</i>	Lei n. 4.250/2001.
Florianópolis	Controladoria Geral	1) Subcontroladoria de Fiscalização Financeira, Contábil e Orçamentária; 2) Subcontroladoria de Auditoria; 3) Subcontroladoria Jurídica; 4) Subcontroladoria de Gerência de Unidade Gestora - E-Sfinge; 5) Ouvidoria; 6) Corregedoria.	Lei n. 7.626/2008.
Itajaí	Coordenadoria da Moralidade Administrativa	1) Diretoria de Controle Interno; 2) Diretoria de Auditoria; 3) Diretoria de Ouvidoria; 4) Gerência da Praça do Cidadão.	Lei Complementar n. 056/2005, alterada pelas Leis Complementares n. 058/2005 e n. 137/2008.
Jaraguá do Sul	Controladoria Geral do Município	1) Coordenadoria de Controle (órgão de execução); 2) Sub-Coordenadoria de Controle (órgão de apoio).	Lei n. 3.974/2005.
Joinville	Controladoria Geral	1) Coordenadoria de Atos Administrativos; 2) Coordenadoria Contábil e Financeira.	Lei n. 5.045/2004, alterada pela Lei n. 5.387/2005.

Continuação

Lages	Auditoria e Controle Interno	<i>Sem Subdivisões.</i>	Lei Complementar n. 212/2003
Palhoça	Diretoria de Controle Interno	<i>Sem Subdivisões.</i>	Lei n. 1.543/2003, alterada pela Lei Complementar n. 056/2007
Rio do Sul	Departamento de Controle Interno	<i>Sem Subdivisões.</i>	Lei Complementar n. 102/2003, alterada pela Lei Complementar n. 125/2004.
São Bento do Sul	Secretaria de Controle Interno, Tecnologia e Qualidade	1) Departamento de Qualidade, Treinamento e Inovação Administrativa; 2) Departamento de Tratamento da Informação e Inovação Tecnológica; 3) Departamento de Controle Interno; 4) Ouvidoria.	Lei n. 075/2001, alterada pelas Leis n. 1.248/2005 e n. 1.497/2006.
São José	Chefia de Controle Interno e Auditoria	<i>Sem Subdivisões.</i>	Lei n. 4.105/2003, alterada pela Lei n. 4.205/2004 e Lei Complementar n. 014/2004.
Tubarão	Controladoria Geral	1) Subcontroladoria de Fiscalização Financeira, Contábil e Orçamentária; 2) Subcontroladoria de Avaliação de Gestão.	Lei Complementar n. 007/2005

Quadro 10 – Subdivisões dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários e secundários

Visualiza-se coerência nas subdivisões apresentadas para os órgãos de controle de alguns municípios, pois em quatro deles o controle interno é exercido por órgãos denominados de “Controladoria”, portanto com funções que supostamente deveriam ter maior abrangência. Em outros dois casos, Itajaí e São Bento do Sul, as funções são exercidas por Coordenadoria e Secretaria respectivamente, com responsabilidades específicas, porém amplas, e que lidam com diferentes usuários, internos e externos.

No município de Blumenau, as subdivisões do órgão central de controle interno, Assessoria de Acompanhamento Contábil e Assessoria de Fiscalização Orçamentária, caracterizam-se como funções constitucionais do órgão de controle interno da administração pública, logo também são coerentes, porém, além dessas, lembra-se que existem outras funções inerentes que devem ser desenvolvidas no órgão de controle e que devam ser supridas por estas coordenadorias ou pela coordenação geral.

Outro ponto levantado na entrevista trata-se da vinculação do órgão central de controle interno na estrutura da Prefeitura Municipal. Verificou-se que na grande maioria dos municípios pesquisados (89%), em 2008, o Controle Interno vinculava-se ao Chefe do Poder Executivo, ou seja, compunha a estrutura do Gabinete do Prefeito ou possuía status de secretaria municipal.

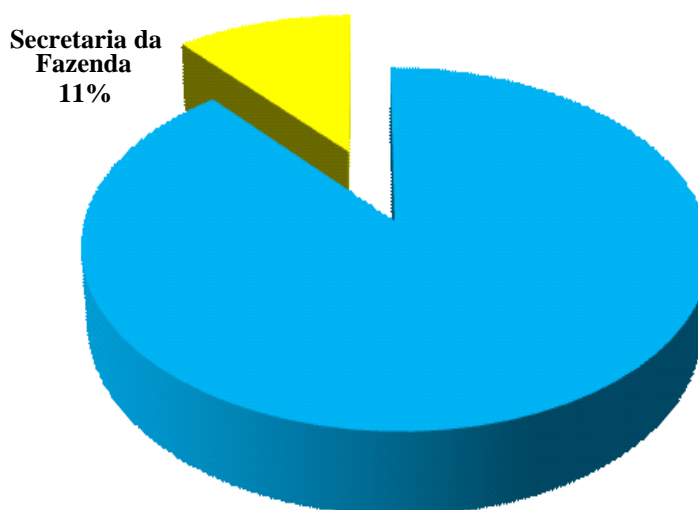


Gráfico 2 – Vinculação dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008.

Fonte: Elaborado pela autora partir de dados primários.

Apenas nos municípios de Criciúma e Palhoça os órgãos centrais de controle interno encontravam-se na estrutura da Secretaria Municipal de Fazenda, o que se entende ser incoerente com a competência atribuída ao controle interno municipal pela Constituição Federal, por outras legislações em vigor que tratam sobre a matéria e, ainda, perante a literatura acadêmica pesquisada, todas abordadas anteriormente.

Ressalva-se, porém, que no município de Joinville, mesmo compondo a estrutura do Gabinete do Prefeito, a supervisão efetiva da Controladoria Geral estava a encargo do Secretário de Planejamento, Orçamento e Gestão, e no município de Canoinhas o órgão central de controle interno relaciona-se diretamente com o Secretário Municipal da Administração, o que também representa uma subordinação e dependência dentro da estrutura do Poder Executivo local, além daquela subordinação direta ao prefeito.

Mas entende-se que na maioria dos casos pesquisados a vinculação ao Chefe do Poder Executivo esteja correta, pois, para cumprir suas funções, acompanhando, fixando medidas e fiscalizando preventivamente o processo de gestão no âmbito de toda a organização, o órgão central de controle interno deve estar no cerne do comando, para que possa transmitir informações diretamente ao prefeito a fim de suprir as decisões centrais.

Contribuindo para esse entendimento, ao analisar a abrangência da atuação desses órgãos de controle, verificou-se que exatamente nas duas prefeituras em que a central do controle interno não estava vinculada diretamente ao Chefe do Poder Executivo, Criciúma e Palhoça, esses órgãos possuíam autonomia para atuar somente na administração direta do Poder Executivo. Enquanto isso, nos demais municípios pesquisados, como se demonstra no

Gráfico 3, o órgão de controle interno atuava com mais abrangência, envolvendo todo o Poder Executivo e, em alguns casos, com integração ao Poder Legislativo.

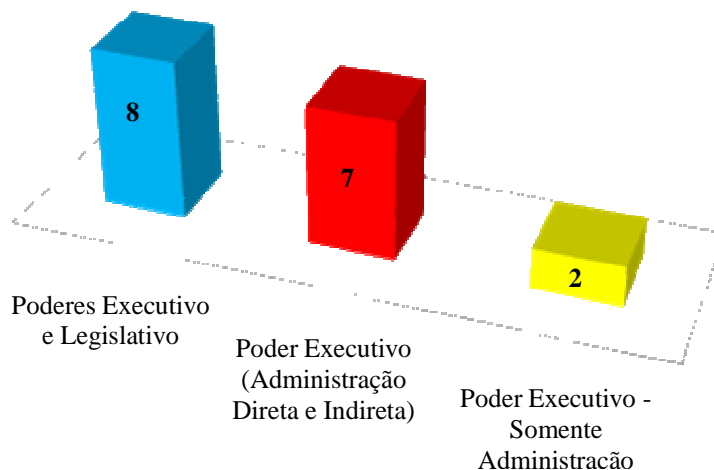


Gráfico 3 – Unidades de atuação dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

Os entrevistados dos municípios de Blumenau, Canoinhas, Chapecó, Joinville, Lages, São José e Tubarão expressaram que o órgão central de controle interno possuíam competência de atuação em todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta vinculadas ao Poder Executivo, enquanto nos municípios de Balneário Camboriú, Caçador, Concórdia, Florianópolis, Itajaí, Jaraguá do Sul, Rio do Sul e São Bento do Sul essa possibilidade de atuação abrangia também a integração com o Poder Legislativo.

Considera-se, portanto, que apenas esses oito últimos municípios (47%) estariam observando o artigo 74 da Carta Magna de 1988, que, como demonstrado, estipula a implantação, a manutenção e o funcionamento do sistema de controle interno de todos os Poderes de cada ente federado de forma integrada.

Ainda sobre a área de atuação do órgão de controle interno municipal, os responsáveis pelo órgão central de Blumenau, Concórdia e Florianópolis manifestaram sua atuação na fiscalização de contratos firmados com permissionários e concessionários de serviços públicos. Enquanto isso, nos municípios de Balneário Camboriú, Itajaí, Jaraguá do Sul, Joinville, Rio do Sul e São Bento do Sul os entrevistados expuseram que o órgão de controle interno abrange todos aqueles que recebem recursos públicos, seja por convênios, subvenções ou instrumentos congêneres, inclusive, nos municípios de Itajaí e São Bento do Sul manifestaram-se que ocorriam visitas aos conveniados e verificação *in loco* sobre a utilização dos recursos públicos repassados.

No que se refere ao pessoal envolvido no controle interno, primeiramente verificou-se a estrutura do órgão central de controle, porém identificou-se que em algumas prefeituras, além do pessoal lotado no órgão central, existiam agentes atuando de forma descentralizada em outros órgãos e entidades da administração municipal. Logo, o Gráfico 4 demonstra a distribuição de pessoal do órgão central de controle interno de forma escalonada.

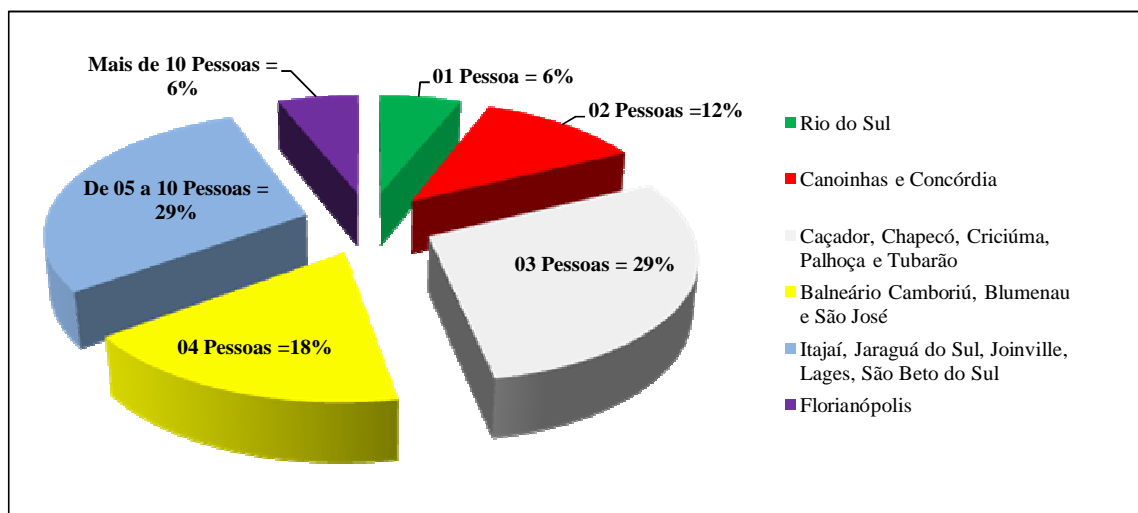


Gráfico 4 – Recursos humanos lotado nos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses– ano-base 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

Entende-se que, pela gama de atividades que devem ser exercidas pelo sistema de controle interno municipal, na maioria dos municípios pesquisados existiam poucos agentes envolvidos no processo de controle das Prefeituras. Em onze das dezessete prefeituras pesquisadas, ou seja, em 65% dos municípios, o órgão central de controle interno contava com menos de cinco colaboradores e somente a Prefeitura Municipal de Florianópolis apresentava uma estrutura com mais de dez servidores no órgão central. No município de Rio do Sul, que possuía apenas um integrante no órgão central de controle, e nos municípios de Canoinhas e Concórdia, onde além do chefe do setor existia apenas mais um colaborador, a situação apresenta-se como ainda mais delicada.

Quanto aos municípios cujo órgão de controle interno denominava-se Controladoria, quando realizadas as entrevistas em 2008, demonstra-se que Tubarão possuía três colaboradores, Balneário Camboriú contava com quatro servidores, Joinville possuía seis, Jaraguá do Sul tinha oito e Florianópolis possuía vinte e quatro servidores em sua estrutura central de controle interno, assinalando-se uma disparidade considerável entre os municípios pesquisados e supõem-se, novamente, a existência de entendimentos distintos e equivocados do que venha a ser Controladoria e Controle Interno.

Conforme comentado, em algumas prefeituras o órgão central de controle interno contava com agentes atuando de maneira descentralizada para o desenvolvimento de atividades específicas em diversos órgãos e entidades da administração pública. Essas unidades descentralizadas recebiam nomenclaturas e responsabilidades distintas. O Quadro 11 demonstra essa distribuição de agentes em unidades do Poder Executivo Municipal.

Município	Agentes de Controle Interno do Poder Executivo Municipal	
	Administração Direta	Administração Indireta
Balneário Camboriú	Contabilistas responsabilizam-se pelo envio de informações por meio do sistema informatizado do Tribunal de Contas (e-Sfinge).	Contabilistas responsabilizam-se pelo envio de informações por meio do sistema informatizado do Tribunal de Contas (e-Sfinge).
Blumenau	Controladores Setoriais	Controladores Setoriais
Caçador	<i>Não</i>	<i>Não</i>
Canoinhas	Servidores responsáveis pelo envio de informações ao Órgão Central de Controle Interno, nomeados por meio de Portaria.	<i>Não</i>
Chapecó	<i>Não</i>	<i>Não</i>
Concórdia	Controladores Setoriais	Controladores Setoriais
Criciúma	<i>Não</i>	<i>Não</i>
Florianópolis	<i>Não</i>	<i>Não</i>
Itajaí	Controladores para envio de informações por meio de sistema informatizado do Tribunal de Contas do Estado, sobre obras (e-Sfinge Obras). Nomeação de Servidor Específico por meio de Portaria.	Controladores para envio de informações por meio de Sistema Informatizado do Tribunal de Contas do Estado, sobre obras (e-Sfinge Obras) Nomeação de Servidor Específico por meio de Portaria.
Jaraguá do Sul	01 Agente de Controle Interno na Secretaria da Educação.	<i>Não</i>
Joinville	Agentes de planejamento e controle interno – Em fase de formação.	Agentes de planejamento e controle interno – Em fase de formação.
Lages	<i>Não</i>	<i>Não</i>
Palhoça	<i>Não</i>	<i>Não</i>
Rio do Sul	Representantes do Controle Interno, nomeados por meio de Decreto.	Representantes do Controle Interno, nomeados por meio de Decreto.
São Bento do Sul	Controladores Internos	Controladores Internos
São José	Contabilistas responsabilizam-se pelo envio de informações por meio do sistema informatizado do Tribunal de Contas (e-Sfinge).	Contabilistas responsabilizam-se pelo envio de informações por meio do sistema informatizado do Tribunal de Contas (e-Sfinge).
Tubarão	<i>Não</i>	<i>Não</i>

Quadro 11 – Agentes de controle interno em unidades descentralizadas das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008.

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários e secundários.

Como pode ser verificado, em grande parte dos municípios pesquisados não existiam agentes de controle interno atuando diretamente nos diversos órgãos e entidades, e quando da existência, os responsáveis pelos órgãos centrais de controle declararam que, em alguns casos, a atuação do agente limitava-se ao envio de informações ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina por meio de sistemas informatizados utilizados para acompanhamento dos atos por aquele órgão de controle externo.

Inclusive, nos municípios de Balneário Camboriú e São José, os entrevistados expuseram que os contabilistas setoriais eram responsáveis pelo envio dessas informações ao Tribunal de Contas e no município de Itajaí houve a indicação de controladores setoriais para enviar informações especificamente sobre as obras executadas em cada unidade operacional da prefeitura, sendo estes considerados agentes de controle interno com essa única atribuição reconhecida como tal.

Esclarece-se, ainda, que nas prefeituras de Rio do Sul, Concórdia e Canoinhas que possuíam apenas um ou dois colaboradores lotados no órgão central de controle interno, a situação de falta de pessoal é minimizada sobremaneira com a adoção, nos três municípios, de agentes de controle atuando em órgãos e/ou entidades da administração municipal, pois, segundo relataram os entrevistados desses municípios, os controladores setoriais ou representantes do controle interno atuavam na emissão de informações mensais aos órgãos centrais de controle interno, aos quais estavam vinculados, acompanhando situações e desenvolvendo atividades requeridas pela central do sistema. Essa situação foi relatada de maneira semelhante no município de Blumenau e São Bento do Sul.

Visualiza-se, portanto, que nos cinco municípios supracitados, apesar de poucos agentes no órgão central do sistema, havia uma estrutura de controle espalhada nas referidas prefeituras.

Mas, embora haja a descentralização de algumas poucas atividades, entende-se que a estrutura de servidores e colaboradores de todos os órgãos centrais de controle interno pesquisados, considerando a abrangência de sua atuação demonstrada no Gráfico 3, é consideravelmente pequena, dadas as competências inerentes a estes órgãos, nas quais tratam-se a seguir. Logo, verifica-se que, em alguns municípios, a existência de órgãos centrais de controle interno se dá tão somente para atender a exigência legal de sua existência, porém não há condições de atender as funções estabelecidas.

No que se refere ao vínculo empregatício das pessoas lotadas no órgão central de controle interno, a Tabela 2 demonstra a quantidade daqueles que ocupam apenas cargo em comissão, os servidores efetivos (estando em função de confiança ou não) e os estagiários, bem como o vínculo do chefe do controle interno com a prefeitura municipal. Cabe ressaltar que em nenhuma das prefeituras pesquisadas havia a atuação de profissionais terceirizados no órgão central de controle interno.

Tabela 2 – Vínculo dos servidores lotados nos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008, quantitativo e percentual

Município	Vínculo dos Servidores Lotados no Controle Interno						Vínculo do Chefe do Órgão de Controle Interno
	Servidores Efetivos		Comissionados		Estagiários		
Balneário Camboriú	03	75%	01	25%	00	0%	Comissionado
Blumenau	04	100%	00	0%	00	0%	Efetivo
Caçador	03	100%	00	0%	00	0%	Efetivo
Canoinhas	01	50%	00	0%	01	50%	Efetivo
Chapecó	00	0%	03	100%	00	0%	Comissionado
Concórdia	01	50%	01	50%	00	0%	Comissionado
Criciúma	02	67%	01	33%	00	0%	Comissionado
Florianópolis	20	83%	04	17%	00	0%	Comissionado
Itajaí	04	57%	03	43%	00	0%	Comissionado
Jaraguá do Sul	07	88%	01	12%	00	0%	Comissionado
Joinville	05	83%	00	0%	01	17%	Comissionado
Lages	02	33%	03	50%	01	17%	Comissionado
Palhoça	00	0%	03	100%	00	0%	Comissionado
Rio do Sul	01	100%	00	0%	00	0%	Efetivo
São Bento do Sul	04	57%	03	43%	00	0%	Comissionado
São José	01	25%	03	75%	00	0%	Efetivo
Tubarão	00	0%	03	100%	00	0%	Comissionado
TOTAIS	58	64,5%	29	32%	03	3,5%	70,6% Comissionado 29,4% Efetivo

Fonte: Elaborada pela autora a partir de dados primários

Em Chapecó, Palhoça e Tubarão o vínculo de todos servidores do órgão de controle interno era comissionado, o que pode prejudicar sobremaneira a continuidade das atividades em mandatos futuros ou até mesmo em exercícios dentro do mesmo mandato do chefe do Poder Executivo, uma vez que o cargo comissionado é de livre nomeação e exoneração. Essa realidade não era muito distinta em São José, pois dos quatro servidores existentes, três eram comissionados e o chefe do órgão é servidor efetivo vinculado a Secretaria Municipal da Educação, exercendo, na ocasião, função de confiança.

Nos municípios de Blumenau e Caçador a situação é totalmente contrária, pois todos os colaboradores que estavam lotados no órgão central de controle são servidores efetivos de suas prefeituras, inclusive os responsáveis por esses dois órgãos de controle interno são servidores efetivos de seus municípios e, antes de ocuparem essas funções de confiança, estavam lotados em áreas afins ao controle – fiscalização tributária e contabilidade, respectivamente.

Em Rio do Sul o único servidor lotado na central do sistema era o próprio chefe do controle interno da prefeitura, e este era efetivo, porém, conforme demonstrado no Quadro 11, outros servidores, também efetivos, exerciam a representação do controle interno de maneira descentralizada nos órgãos e entidades do Poder Executivo municipal. Situação semelhante

àquela de Canoinhas, pois a chefe do sistema de controle interno era servidora efetiva e contava com um estagiário na central e com outros servidores nas unidades gestoras prestando-lhe informações.

Apesar da pouca estrutura de pessoal, considera-se que nas demais prefeituras havia uma boa divisão entre servidores efetivos e ocupantes de cargos comissionados, inclusive, em Balneário Camboriú e Jaraguá do Sul o único comissionado lotado no órgão central de controle interno era o próprio chefe da central do sistema.

Esclarece-se que em todas as prefeituras a chefia de controle interno é exercida por meio de um cargo em comissão, uma função de confiança do Chefe do Poder Executivo, mas este e outros cargos podem ser ocupados tanto por servidores da prefeitura como por pessoas não integrantes do quadro efetivo do município. Verificou-se que em doze das dezessete prefeituras visitadas o vínculo do chefe do sistema de controle interno municipal não é como servidor efetivo, portanto, esse vínculo é de livre nomeação e exoneração na prefeitura.

Sobre essa matéria, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC defende:

A criação de cargo efetivo de acordo com o disposto no art. 37, inciso II da carta magna brasileira, ou a concessão de gratificação de função, através de lei, a servidor efetivo já integrante do quadro, tem-se apresentado como a forma mais adequada e produtiva nos municípios onde o Sistema de Controle Interno é efetivamente atuante (GOMES, 2007, p. 33).

Esse entendimento por parte do TCE/SC se dá exatamente por entender que dessa forma o chefe do controle interno não necessita submeter-se a pressões quanto a sua atuação.

Porém, com isso visualiza-se também a possibilidade da contratação pela administração pública de profissionais habilitados, com reconhecido conhecimento na área, onde não seria possível designar servidores locais com essas qualificações.

Além disso, entende-se que a pessoa designada para ocupar a chefia do sistema de controle interno, além de conhecer a missão, os objetivos, a estrutura e a legislação concernente àquela administração pública, deve ter acesso a alta administração para poder supri-la de informações e interagir nas decisões, bem como, tomar iniciativas com respaldo dessa alta administração.

Logo, independente da chefia do sistema de controle do município ser ocupada por servidor efetivo ou por comissionado, essa pessoa deve possuir conhecimento abrangente sobre a administração pública, ter acesso a todos os órgãos, entidades, áreas e à alta

administração do ente federado e primar pela continuidade dos serviços com eficiência e eficácia.

Tratando ainda do perfil das pessoas que atuavam no órgão central de controle interno das prefeituras verificou-se que, em 100% dos municípios pesquisados, existiam profissionais formados na área contábil – de nível técnico ou superior – lotados no órgão central. Além desses, verificou-se a atuação de profissionais com formações superiores diversas, destacando-se os profissionais de direito, presentes em pelo menos 47% dos municípios pesquisados, e administração, onde os entrevistados de 41% dos municípios declararam existir profissionais dessa área em sua equipe.

Mas ao verificar a formação dos chefes dos órgãos de controle, constatou-se que em todos os municípios esse cargo estava sendo ocupado por pessoas com nível superior e formação nas áreas de contabilidade e/ou direito. Essa distribuição pode ser visualizada no Gráfico 5 que segue abaixo.

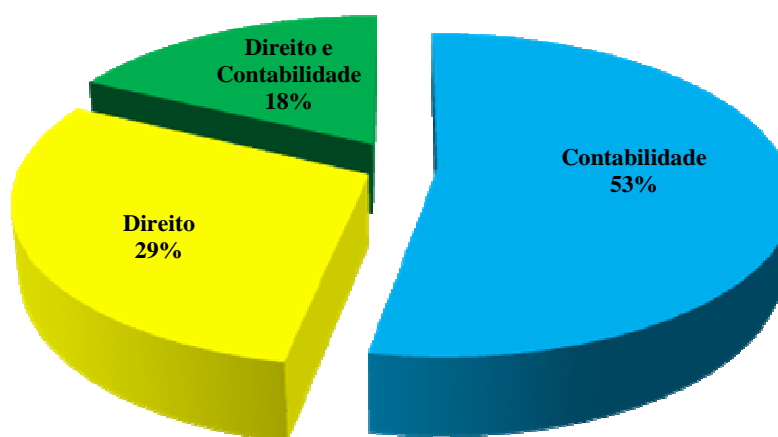


Gráfico 5 – Formação superior dos chefes dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses - ano-base 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

Portanto, é predominante a formação superior em contabilidade também entre os chefes dos sistemas de controle interno dos municípios pesquisados, pois, conforme se demonstra no Gráfico 5, em doze dos dezessete municípios pesquisados, aproximadamente 71% do total, quando das entrevistas, tal cargo estava sendo ocupado por profissionais formados em contabilidade, onde três deles tinham também formação em direito.

Os entrevistados também manifestaram que 53% daqueles que estavam ocupando o cargo de chefia eram pós-graduados. Para elucidar essas verificações, no Quadro 12 há a formação dos chefes de controle interno dos municípios pesquisados, segundo seus cursos de graduação e pós-graduação.

Município	Vínculo do Chefe do Órgão Central de Controle Interno	Formação do Chefe do Órgão Central de Controle Interno do Poder Executivo Municipal	
		Graduação	Pós-Graduação
Balneário Camboriú	Comissionado	Contabilidade e Direito	Administração Pública
Blumenau	Efetivo	Contabilidade	Auditoria
Caçador	Efetivo	Direito	
Canoinhas	Efetivo	Contabilidade	Contabilidade Gerencial
Chapécó	Comissionado	Contabilidade	Controladoria
Concórdia	Comissionado	Contabilidade	
Criciúma	Comissionado	Contabilidade	
Florianópolis	Comissionado	Direito	Direito Público
Itajaí	Comissionado	Direito	
Jaraguá do Sul	Comissionado	Contabilidade	
Joinville	Comissionado	Direito	
Lages	Comissionado	Direito	
Palhoça	Comissionado	Contabilidade	Auditoria
Rio do Sul	Efetivo	Contabilidade	Contabilidade Pública
São Bento do Sul	Comissionado	Direito, Contabilidade e Administração	Administração Pública Gestão de Pessoas
São José	Efetivo	Direito e Contabilidade	
Tubarão	Comissionado	Contabilidade	Controladoria

Quadro 12 – Vínculo e formação dos chefes dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses – ano-base 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

Como tratado anteriormente, nos municípios de Caçador, Jaraguá do Sul e Joinville a entrevista ocorreu com pessoas que compunham a estrutura do órgão central de controle, designadas pelos seus respectivos chefes, logo, mesmo não havendo a declaração sobre alguma formação em nível de pós-graduação dos chefes do órgão de controle interno, não é possível afirmar se realmente esses profissionais não a possuem.

Porém, com base no Quadro 12, é possível visualizar que aqueles que cursaram pós-graduação a fizeram em áreas afins ao controle interno ou a administração pública. Outro ponto que se percebe é que os servidores efetivos que estavam ocupando esse cargo de chefia de controle interno, em sua maioria, eram pós-graduados.

Essas observações reforçam o entendimento de que para exercer a função de chefia do órgão de controle interno, independente do vínculo com a prefeitura, o profissional deve ter amplo conhecimento nessas duas áreas: administração pública e seu controle.

Ainda quanto ao aspecto organizacional do controle interno nos municípios, levantou-se que em todos os municípios pesquisados a instituição desse órgão ocorreu apenas nessa década, e a maioria somente o fez a partir do ano de 2003, o que percebe-se estar relacionado com a exigência da Lei Complementar Estadual n. 202/2000, alterada pela Lei Complementar n. 246/2003, que, como já tratado, estabeleceu a obrigatoriedade de implantação do sistema de controle interno pelos municípios catarinenses até o final daquele ano.

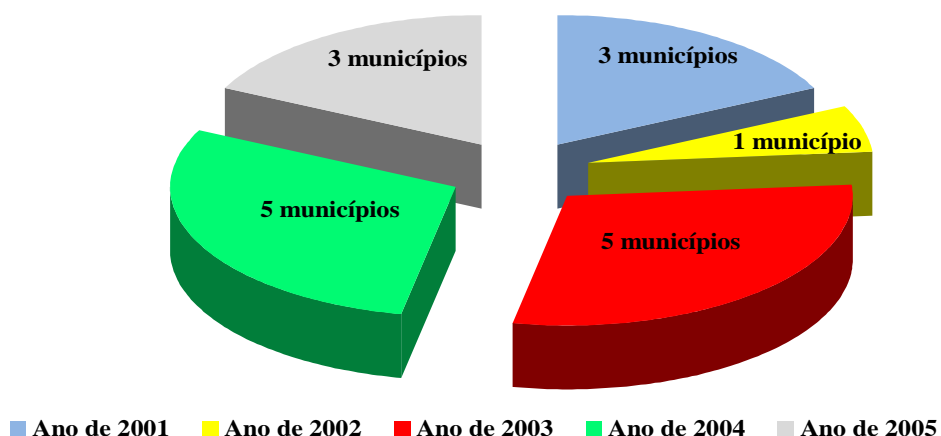


Gráfico 6 – Ano de implantação do sistema controle interno nas maiores prefeituras catarinenses

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

As Prefeituras de Concórdia, Jaraguá do Sul e São Bento do Sul foram as primeiras a instituir, em 2001, o controle interno de forma efetiva, seguidas por Palhoça, que o fez em 2002.

Enquanto isso, os municípios de Balneário Camboriú, Chapecó, Criciúma, Joinville e Rio do Sul, que instalaram o controle interno a partir de 2004, e os municípios de Lages, Tubarão e Canoinhas, que o fizeram somente em 2005, atrasaram-se um pouco no que exigia a legislação estadual. Em alguns desses municípios, os entrevistados reconheceram que essa implantação apenas ocorreu devido a cobranças efetuadas Tribunal de Contas do Estado.

Inclusive, no que se refere às últimas três prefeituras que implantaram o seu sistema de controle interno em 2005, instituindo um órgão central de sistema, ressalta-se que seria este o primeiro mandato no Poder Executivo Municipal com a existência de um órgão de controle interno estruturado.

Logo, reconhece-se que o funcionamento efetivo e formal do sistema de controle interno dos municípios catarinenses é relativamente novo, sendo que, com base nessas prefeituras pesquisadas, por se tratarem das maiores do Estado de Santa Catarina e serem reconhecidas como referência, pode-se inferir que esta é a realidade em todos os municípios do estado.

No item a seguir trata-se da atuação desses órgãos centrais de controle interno municipais, destacando-se os focos principais relatados pelos entrevistados e as atividades desenvolvidas no acompanhamento e fiscalização de áreas específicas.

4.3 ATUAÇÃO DOS ÓRGÃOS CENTRAIS DE CONTROLE INTERNO NOS MUNICÍPIOS CATARINENSES COM MAIS DE 50.000 HABITANTES

No que se refere à atuação dos órgãos centrais de controle interno das prefeituras pesquisadas, buscou-se identificar nas entrevistas as principais áreas abrangidas e as atividades desenvolvidas pelo controle interno com vistas a atender legislação vigente e as demandas particulares.

Além disso, para o desenvolvimento dessas atividades questionou-se sobre o relacionamento com órgãos e áreas específicas que integram a estrutura da prefeitura, como a contabilidade geral, o gabinete do prefeito e a procuradoria jurídica, bem como a interação do controle interno municipal com o Tribunal de Contas de Santa Catarina.

Logo, os itens seguintes tratam dessas constatações e análises para posteriormente as atividades dos órgãos centrais de controle interno dos municípios pesquisados serem tratadas segundo as funções estabelecidas pelo artigo 70 da Constituição Federal de 1988 e os princípios constitucionais de administração pública.

4.3.1 Interação dos órgãos centrais de controle interno com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e com áreas do Poder Executivo Municipal.

Interpreta-se que com base nas constatações sobre o inter-relacionamento dos órgãos centrais de controle interno pesquisados, com órgãos e setores específicos da estrutura municipal e com o Tribunal de Contas do Estado, seja possível melhor elucidar a atuação do controle interno municipal.

Destaca-se, porém, que a análise do relacionamento com o Tribunal de Contas busca, principalmente, evidenciar ações dos órgãos centrais de controle interno municipais para cumprir com o disposto no inciso IV do artigo 74 da Constituição Federal, ou seja, demonstrar as atividades desenvolvidas que visam ao apoio ao controle externo. Com base nisso o Quadro 13 demonstra as manifestações dos responsáveis pelo controle interno das prefeituras pesquisadas sobre essa matéria.

Município	Interações com o TCE/SC
Balneário Camboriú	<ol style="list-style-type: none"> 1) Elo entre a Prefeitura e o TCE/SC; 2) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral; 3) Prestações de Contas diversas; 4) Instauração de Tomadas de Contas Especiais.
Blumenau	<ol style="list-style-type: none"> 1) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral; (iii) Integração de Sistemas: Sistema Instantâneo de Controle Interno, projeto piloto fixado por meio de convênio. 2) Instauração de Tomadas de Contas Especiais.
Caçador	<ol style="list-style-type: none"> 1) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral; (iii) Relatório Circunstanciado emitido anualmente.
Canoinhas	<ol style="list-style-type: none"> 1) Elo entre a Prefeitura e o TCE/SC, porém o controle de prazos efetua-se na contabilidade. 2) Envio de informações: (i) relatórios bimestrais de controle interno. 3) Instauração de Tomadas de Contas Especiais. <p>Observação: o envio de informações por meio do e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos) efetua-se na contabilidade.</p>
Chapecó	<ol style="list-style-type: none"> 1) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral; (ii) Relatório Circunstanciado emitido anualmente.
Concórdia	<ol style="list-style-type: none"> 1) Elo entre a Prefeitura e o TCE/SC; 2) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral. 3) Prestações de Contas diversas.
Criciúma	<ol style="list-style-type: none"> 1) Tratativas com o TCE/SC somente quando há o encaminhamento pelo Gabinete do Prefeito. 2) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral.
Florianópolis	<ol style="list-style-type: none"> 1) Elo entre a Prefeitura e o TCE/SC; 2) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral. 3) Prestações de Contas diversas.
Itajaí	<ol style="list-style-type: none"> 1) Elo entre a Prefeitura e o TCE/SC; 2) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral. 3) Prestações de Contas diversas; 4) Instauração de Tomadas de Contas Especiais.
Jaraguá do Sul	<ol style="list-style-type: none"> 1) Elo entre a Prefeitura e o TCE/SC, quaisquer encaminhamentos àquela Corte de Contas passa pela Controladoria; 2) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral. 3) Instauração de Tomadas de Contas Especiais.
Joinville	<ol style="list-style-type: none"> 1) Contato com o TCE/SC diretamente com o Gabinete do Prefeito, com encaminhamentos à Controladoria; 2) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral.

Quadro 13 – Interação dos órgãos centrais de controle interno, das maiores prefeituras catarinenses, com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – ano-base 2008

Continuação

Lages	<p>1) Elo entre a Prefeitura e o TCE/SC;</p> <p>2) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral.</p> <p>3) Instauração de Tomadas de Contas Especiais.</p>
Palhoça	<p>1) Elo entre a Prefeitura e o TCE/SC;</p> <p>2) Envio de informações: (i) relatórios bimestrais de controle interno.</p> <p>3) Prestações de Contas diversas.</p> <p>Observação: o envio de informações por meio do e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos) efetua-se por empresa terceirizada.</p>
Rio do Sul	<p>1) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral.</p> <p>Observação: o atendimento às auditorias do TCE/SC efetua-se, preferencialmente, pela Contabilidade.</p>
São Bento do Sul	<p>1) Elo entre a Prefeitura e o TCE/SC, todas as correspondência da Corte de Contas passam pelo órgão central de controle interno.</p> <p>2) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral.</p>
São José	<p>1) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral.</p> <p>2) Acompanhamento da auditoria do TCE/SC relacionada a unidades orçamentárias da administração direta.</p>
Tubarão	<p>1) Informações entre a Prefeitura e o TCE/SC passa pela Controladoria;</p> <p>2) Envio de informações eletrônicas e documentais: (i) relatórios bimestrais de controle interno; (ii) e-Sfinge (execução orçamentária e financeira, atos jurídicos, recursos humanos), periodicidade bimestral.</p> <p>3) Instauração de Tomada de Contas Especiais solicitadas pelo TCE/SC.</p>

Quadro 13 – Interação dos órgãos centrais de controle interno, das maiores prefeituras catarinenses, com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – ano-base 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

Quanto à interação dos órgãos centrais de controle interno municipais com o Tribunal de Contas, em nove municípios (53%) os entrevistados manifestaram que esse órgão central de sistema é o “elo” em tratativas entre a prefeitura e a Corte de Contas, ou seja, ao reportar-se ao Poder Executivo municipal o TCE/SC dirige-se, primeiramente, ao órgão de controle interno. Portanto, o controle interno recebe as auditorias externas, os pedidos de informações, as comunicações e controla prazos de manifestações e respostas a serem encaminhadas pela prefeitura. Em Tubarão, apesar de não considerar que seja exatamente esse elo, o responsável pela Controladoria do município declarou que todos os encaminhamentos ao TCE/SC passam por sua análise, e em São José o Chefe de Controle Interno e Auditoria manifestou que apenas acompanha as auditorias do órgão de controle externo estadual em unidades da administração direta do município.

Nas demais prefeituras, o órgão de controle interno restringe-se ao envio de informações ao TCE/SC, por meio de instrumentos regulamentados pela própria Corte de

Contas, e na instauração de Tomadas de Contas Especiais solicitadas, procedimentos administrativos que visam apurar atos e fatos quando da visualização de prováveis danos ao erário causados por agentes públicos municipais. Inclusive, em Criciúma e Joinville os entrevistados declararam que as tratativas com o TCE/SC somente ocorrem quando encaminhadas pelo Gabinete do Prefeito e em Rio do Sul os atendimentos em auditorias da Corte de Contas são efetuados pela contabilidade.

Sobre o e-Sfinge - Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão, desenvolvido pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, esclarece-se que esta é a base utilizada pelo órgão de controle externo para efetuar exames preliminares e confrontar informações. Segundo o TCE/SC (2009), esse sistema informatizado que utiliza a transmissão de dados dos entes públicos ao controle externo por meio da rede mundial de computadores “introduz novos conceitos para a consolidação dos dados de gestão em remessas unificadas, emissão de relatórios automáticos de avaliação, análise da gestão de cada município e do Estado e ampla publicidade das informações”.

Instituído por meio da Instrução Normativa n. TC-04/2004, do TCE/SC, com alterações posteriores da Instrução Normativa n. TC-01/2005, o e-Sfinge contempla informações sobre planejamento e execução orçamentária, gestão fiscal, registros contábeis, editais de concorrência e processos licitatórios, contratos, convênios, atos de pessoal e obras de todas as unidades que administrem recursos públicos no estado e nos municípios catarinenses e tem periodicidade bimestral, com exceção dos módulos ECO – Editais de Concorrência e e-Sfinge Obras que devem ser alimentados imediatamente após os atos (TCE/SC, 2005).

Sendo assim, conforme demonstrado nos Quadros 11 e 13, a remessa de informações ao TCE/SC é uma das principais preocupações dos órgãos centrais de controle interno dos municípios catarinenses. Inclusive, conforme comentado anteriormente, alguns municípios estabeleceram unidades descentralizadas de controle interno e subdivisões no órgão central exclusivamente para atender a tal demanda. Na maioria dos municípios, os entrevistados relataram que a função do órgão central de controle interno, sobre esta matéria, é reunir as informações geradas de todas as unidades orçamentárias do município, inclusive da Câmara de Vereadores no caso daqueles oito municípios onde se relatou que o controle interno do Poder Executivo integra-se ao do Poder Legislativo (Gráfico 3), e remetê-las em bloco para o Tribunal de Contas.

Assim, dada a concepção do sistema informatizado, o controle interno controla o prazo de geração das informações por parte de cada unidade gestora e pode usar essas informações

geradas para acompanhamentos e análises julgados necessários. Porém, são visualizadas exceções, na Prefeitura de Canoinhas a remessa de informações em bloco para o TCE/SC efetua-se no setor contábil, e Palhoça contratou uma empresa terceirizada exclusivamente para gerar as informações das unidades gestoras e remetê-las ao órgão de controle externo. Interpreta-se, portanto, que nesses dois municípios o objetivo de acompanhamento dos atos e fatos e das informações enviadas ao TCE/SC pelo controle interno, com auxílio desse mecanismo, é desvirtuado.

Além do envio de informações bimestrais ao TCE/SC por meio desse sistema informatizado e-Sfinge, emitem-se, também bimestralmente, Relatórios de Controle Interno que devem descrever as principais análises, constatações de possíveis falhas, irregularidades ou ilegalidades, bem como as atividades desenvolvidas pelo controle interno para eventuais regularizações, englobando todos os órgãos e entidades do município, segundo a abrangência do órgão central de controle interno demonstrada no Gráfico 3. A exigência para emissão destes relatórios e sua periodicidade está prevista na Resolução n. TC-11/2004, emitida pelo TCE/SC em dezembro de 2004.

Nesse caso, a exceção entre os municípios estudados é a Prefeitura Municipal de Chapecó, pois os responsáveis pelo controle interno do Poder Executivo daquele município manifestaram que apenas enviavam um relatório circunstanciado de periodicidade anual, justificando que o foco do órgão de controle é nos procedimentos, sem o preenchimento de formulários.

Alguns dos municípios visitados disponibilizaram para essa pesquisa o modelo de Relatório de Controle Interno enviado ao órgão de controle externo estadual, no qual o Quadro 14 demonstra as principais informações constantes em cada um deles, segundo a análise de conteúdo efetuada.

Municípios	Conteúdo dos Relatórios de Controle Interno
Blumenau	<p>1) Execução Orçamentária: (i) arrecadação de receitas orçamentárias, no bimestre e até o bimestre, comparando com o mesmo período do ano anterior; (ii) realização de despesas orçamentárias, empenhadas e liquidadas, no bimestre e até o bimestre, comparando com o mesmo período do ano anterior; (iii) comparativo de receitas arrecadadas e despesas empenhadas e liquidadas; (iv) resultado da execução orçamentária até o período, incluindo informações dos efeitos das transferências recebidas e concedidas, os efeitos da execução orçamentária do Instituto Municipal de Seguridade Social do Servidor de Blumenau; (v) execução orçamentária por fontes de recursos.</p> <p>2) Despesas de Pessoal: gastos e observância de limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.</p> <p>3) Limites Constitucionais: (i) demonstrativo da aplicação de recursos em ações de Saúde até o período; (ii) demonstrativo da aplicação de recursos na educação, inclusive os percentuais de gastos com remuneração dos profissionais do magistério (FUNDEB).</p> <p>4) Dívida Pública: demonstrativo da dívida consolidada líquida do período.</p> <p>5) Audiências Públicas: realização de audiências públicas municipais.</p> <p>6) Auditorias: informações sobre eventuais auditorias internas e análises documentais efetuadas pelo controle interno, bem como as recomendações efetuadas nessas situações.</p> <p>7) Outros Expedientes: engloba encaminhamentos efetuados ao Tribunal de Contas e eventuais solicitações encaminhadas a órgãos e entidades do município.</p> <p>8) Anexos: atas e demonstrativos.</p>
Concórdia	<p>1) Atos administrativos: relação dos atos administrativos emitidos no período (Leis, Decretos, Editais, Portarias, Termos de Convênios, Termos de Compromisso, outros).</p> <p>2) Orçamento Fiscal: (i) orçamento aprovado; (ii) alterações orçamentárias até o período e orçamento atual por unidade orçamentária, explicando as fontes originárias dos créditos adicionais.</p> <p>3) Execução Orçamentária: (i) arrecadação de receitas, por unidade orçamentária e por fontes de recursos, no bimestre e até ele; (ii) empenhamento e liquidação de despesas, por unidade orçamentária e por natureza da despesa, no bimestre e até bimestre; (iii) comparativo das receitas arrecadadas com as despesas empenhadas e liquidadas no período e até o período, apurando o resultado orçamentário.</p> <p>4) Processos Licitatórios: informações sobre homologação de processos licitatórios e de dispensa de licitação, por unidade orçamentária e modalidade de licitação, bem como informações sobre análises efetuadas pelo órgão central de controle interno.</p> <p>5) Metas Fiscais: comparativo entre as metas fiscais definidas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias e a situação até o período (Receitas, Despesas, Resultado Nominal, Resultado Primário, Dívida Fundada).</p> <p>6) Limitação de Empenho: necessidade ou não de proceder limitação de empenho conforme previsão do artigo 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal.</p> <p>7) Controle de Pessoal: composição do quadro de pessoal e movimentações no período, incluindo informações sobre o quantidade de servidores lotados na administração direta, separando fundos, e em entidades da administração indireta.</p> <p>8) Controle Patrimonial: movimentação do patrimônio da prefeitura, de fundos e das entidades da administração indireta, relativa ao período, por tipo de bem permanente.</p> <p>9) Ações e serviços na área da Saúde: procedimentos realizados pela Secretaria Municipal de Saúde, identificando a quantidade desses procedimentos no bimestre.</p> <p>10) Limites Constitucionais e da LRF: acompanhamento do cumprimento dos limites por meio de (i) demonstrativos da receita resultante de impostos e da receita corrente líquida; (ii) demonstrativo dos gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino (empenhados), demonstrando, também, a aplicação no ensino fundamental e os gastos com pessoal do ensino básico; (iii) demonstrativo da despesas com saúde; (iv) demonstrativos das despesas com pessoal dos Poderes Executivo e Legislativo.</p> <p>11) Audiências Públicas: informações sobre as audiências públicas realizadas no bimestre, incluindo informações sobre os editais de convocação.</p> <p>12) Transparência, Controle e Fiscalização: informações sobre as ações realizadas para promover o controle social.</p> <p>13) Remessa de Dados do Sistema e-Sfinge: planilha contendo informações sobre os arquivos enviados de todas as unidades orçamentárias.</p> <p>14) Parecer Final: conclusões do órgão central de controle interno.</p>

Quadro 14 – Conteúdo de Relatórios de Controle Interno de municípios catarinenses, encaminhados bimestralmente ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – ano-base 2008

Continuação

Criciúma	<p>O órgão central de controle interno da Prefeitura Municipal de Criciúma forneceu o Relatório Circunstanciado Anual, ano base 2007, relatando que os Relatórios de Controle Interno bimestrais seguem a mesma estrutura.</p> <p>1) Execução Orçamentária: (i) comparativo da receita orçamentária prevista com a arrecadada; (ii) comparativo da despesa orçamentária autorizada com a realizada, por unidade orçamentária.</p> <p>2) Movimentação Financeira: demonstrativo simplificado de fluxo financeiro.</p> <p>3) Situação Orçamentária e Financeira: (i) resultados orçamentário e financeiro; (ii) análise de quocientes orçamentários por estágios da despesa; (iii) resultados orçamentário e financeiro excluindo-se o Instituto de Previdência - Criciumaprev.</p> <p>4) Processos Licitatórios: quantitativo de processos licitatórios e dispensas de licitação homologados no período, por modalidade de licitação.</p> <p>5) Contratos: quantitativo de contratos firmados e aditamentos realizados no período.</p> <p>6) Informações sobre a área da Educação: (i) números da educação municipal (unidades de ensino, alunos matriculados no ensino fundamental, na educação infantil e na educação de jovens e adultos); (ii) convênios na área da educação; (iii) controle de gastos com educação (limite constitucional, aplicação dos recursos do FUNDEB na remuneração de profissionais).</p> <p>7) Informações da área da Saúde: aplicação de recursos na saúde municipal.</p> <p>8) Informações sobre Pessoal: (i) movimentações de pessoal no período; (ii) análise dos limites da despesa com pessoal.</p> <p>9) Gestão Fiscal: comparativos entre as metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias do município com as realizações no período (Receitas, Despesas, Resultado Nominal, Resultado Primário).</p> <p>10) Audiências, Publicações e Sistema e-Sfinge: (i) publicações de Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal; (ii) realização de audiências para elaboração/alteração de instrumentos de planejamento orçamentários; (iii) remessas de dados ao TCE/SC via sistema e-Sfinge.</p> <p>11) Informações contábeis: informações genéricas sobre a escrituração contábil.</p>
Jaraguá do Sul	<p>Não se obteve cópia ou modelo de relatório, porém o entrevistado relatou que tais Relatórios de Controle Interno eram emitidos separadamente para cada fundo (08), autarquia e fundação, mas centralizados na Controladoria. O entrevistado, ainda, relatou que esses relatórios continham:</p> <p>1) Análise da execução orçamentária;</p> <p>2) Atos de limitação de empenhos;</p> <p>3) Descrição de audiências públicas (bimestrais e anuais);</p> <p>4) Constatações verificadas e medidas tomadas para regularização;</p> <p>5) Sistema de <i>Check List</i> da Controladoria;</p> <p>6) Tomadas de Contas Especiais eventualmente realizadas;</p> <p>7) Prestações de Contas analisadas;</p> <p>8) Confirmação de remessas de dados ao TCE/SC por meio do sistema e-Sfinge;</p> <p>9) Análise de limites constitucionais.</p>
São José	<p>1) Atividades realizadas pela Chefia de Controle Interno e Auditoria.</p> <p>2) Informações sobre a Estrutura Administrativa do Poder Executivo Municipal: órgãos e entidades existentes, segundo a Lei Complementar que trata da estrutura administrativa municipal em vigor e os ocupantes dos cargos de primeiro escalão.</p> <p>3) Audiências Públicas: realização de audiências públicas no período.</p> <p>4) Lei Orçamentária Anual</p> <p>5) Execução Orçamentária e dos Registros Contábeis: (i) demonstrativo consolidado da despesa com pessoal; (ii) aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino; (iii) aplicação dos recursos do FUNDEB; (iv) aplicação de recursos em ações e serviços públicos de saúde; (v) capacidade de pagamento de serviços da dívida pública; (vi) comparativo de metas de resultados primário e nominal previstas com as realizadas até o período; (vii) demonstrativo da dívida fundada interna.</p> <p>6) Dados do Programa e-Sfinge: demonstrativos e ações quanto a remessa de dados ao TCE/SC por meio do sistema e-Sfinge.</p> <p>7) Câmara Municipal de Vereadores: (i) repasses financeiros efetuados pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo municipal; (ii) despesas pagas pela Câmara de Vereadores no período; (iii) restrições verificadas naquela casa legislativa.</p> <p>8) Análises efetuadas pelo órgão central de controle interno: procedimentos quanto a (i) aposentadoria de servidores; (ii) pensões; (iii) controle na aquisição de vales-transportes.</p>

Quadro 14 – Conteúdo de Relatórios de Controle Interno de municípios catarinenses, encaminhados bimestralmente ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – ano-base 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários Modelos de Relatórios de Controle Interno fornecidos

Conforme apresentado, a pesquisa coletou apenas quatro modelos de Relatórios de Controle Interno entre os dezessete municípios visitados, e no município de Jaraguá do Sul o integrante do órgão central de controle interno repassou um panorama do que seria esse relatório, pois não tinha autorização para liberá-lo, logo, apenas 30% dos municípios estudados estão cobertos nessa análise de conteúdo.

Por meio do Quadro 14 pode-se verificar que os Relatórios de Controle Interno têm estrutura e informações distintas provenientes dos órgãos de controle interno das prefeituras pesquisadas. Com base nisso, pode-se inferir que a maioria preocupa-se em demonstrar:

- (i) o comportamento da execução orçamentária, de maneira mais sucinta ou mais completa, inclusive com informações sobre se os gastos nas áreas da saúde e educação vêm atingindo as aplicações financeiras mínimas exigidas pela Constituição Federal e se as despesas com pessoal vêm respeitando os limites máximos impostos pela Lei Complementar n. 101/2000;
- (ii) a realização de audiências públicas;
- (iii) informações enviadas ao Tribunal de Contas; e
- (iv) observações, na maioria sucintas, do órgão central de controle interno do município.

Entende-se que, considerando a gama de responsabilidades atribuídas ao controle interno por meio da Constituição Federal e de outras legislações pertinentes já demonstradas, faltam informações nos relatórios, sobretudo no que tange às fiscalizações contábil, patrimonial e operacional e aquelas atividades que envolvam o acompanhamento dos atos visando garantir a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade e eficiência.

Essa constatação sobre a falta de informações pertinentes nos Relatórios de Controle Interno é corroborada pelos técnicos do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, pois Gomes (2007) relata que em análises efetuadas pela Diretoria de Controle dos Municípios – DMU daquela Corte de Contas identificou-se que em uma parcela considerável dos documentos produzidos pelo universo dos 293 municípios catarinenses não constavam informações sobre:

- Regularidade nos registros contábeis e na elaboração do Balanço Anual;
- Acompanhamento dos limites constitucionais com ensino e educação;
- Acompanhamento do limite de gastos com pessoal;
- Necessidade e efetiva edição de atos, limitando empenhos ao final de um bimestre;

- Informações sobre audiências públicas para avaliar as metas do último quadrimestre e na elaboração do planejamento – PPA, LDO e LOA;
- Observações sobre a regularidade dos procedimentos ocorridos nos diversos setores da administração pública dos municípios.

Frisa-se que tal situação foi apresentada aos agentes de controle interno dos municípios catarinenses durante o X Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal, promovido pelo TCE/SC no ano de 2007, em diferentes regiões do estado catarinense, o que oportunizou aos órgãos de controle interno a adaptação de seus relatórios às exigências do órgão de controle externo estadual.

Após orientações desse tipo, sobre o envio de informações a Corte de Contas por meio do sistema informatizado e-Sfinge e do Relatório de Controle Interno, em dezembro 2008, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina emitiu a Decisão Normativa n. TC-06/2008, apontando entre as restrições que possam ensejar a emissão de Parecer Prévio pelo TCE/SC com recomendação de rejeição das contas do Prefeito Municipal, a partir exercício de 2009, o seguinte:

XI – CONTROLE INTERNO - Ausência de efetiva atuação do Sistema de Controle Interno demonstrado no conteúdo dos relatórios enviados ao Tribunal de Contas, ou em auditoria *in loco* (Constituição Federal, art. 31).

(...)

XV – e-SFINGE - Não-remessa de dados eletrônicos através do Sistema e-SFINGE, em desacordo com o art. 2º da Instrução Normativa n. TC-04/2004. (TCE/SC, 2008, p. 3-4)

Sendo assim, o Tribunal de Contas estadual entende que a maneira de verificar a atuação do controle interno dos municípios, exigida pela Constituição Federal em seu artigo 31 e tratada em capítulo anterior, é por meio das informações encaminhadas pelo órgão central do sistema àquela Corte de Contas, cumprindo sua obrigação de apoio ao controle externo e demonstrando sua atuação nas outras áreas especificadas pela Carta Magna e outras normas.

Ainda sobre o relacionamento dos órgãos centrais de controle interno das prefeituras municipais pesquisadas, buscou-se identificar as interações com órgãos e setores específicos da estrutura administrativa municipal. Com relação às áreas escolhidas para se estudar essas interações, justifica-se:

- **Gabinete do Prefeito Municipal** – ao controle interno cabe o acompanhamento de todo o processo de gestão (planejamento – execução – controle), portanto deve envolver a organização como um todo. Mas para que isso seja possível é necessária a interação entre o órgão central do sistema e a alta administração, desta forma o órgão de controle interno pode ter acesso a toda a estrutura municipal e tem condições de garantir informações mais completas e fidedignas para a tomada de decisão daquela administração.
- **Contabilidade** – como demonstrado na Figura 2, o controle interno subdivide-se em: - controle interno administrativo, que busca a eficiência na aplicação dos recursos, a eficácia das operações e a conformidade com leis e regulamentos; e - controle interno contábil, buscando assegurar a fidedignidade das informações contábeis e financeiras e controlar e salvaguardar os ativos da entidade. Além disso, ao tratar das competências do controle na administração pública, a Constituição Federal engloba a fiscalização contábil como uma das funções a ser exercida pelos controles externos e internos dos entes federados. Logo, entende-se que a contabilidade é parte integrante do sistema de controle interno de qualquer organização e sua interação com o órgão central do sistema é essencial para o funcionamento do todo.
- **Procuradoria ou Assessoria Jurídica** – entre os princípios constitucionais da administração pública encontra-se o princípio da legalidade, um dos pilares quando se trata da execução de atos administrativos. Perante isso, o artigo 70 da Carta Magna estabelece que entre as finalidades do sistema de controle interno na administração pública encontra-se a comprovação dessa legalidade dos atos. Sendo assim, entende-se que a procuradoria ou assessoria jurídica da prefeitura municipal pode auxiliar, sobremaneira, o órgão central de controle interno, visando garantir a legalidade na administração dos recursos públicos.

Sendo assim, o Quadro 15 relata as manifestações dos entrevistados no que se refere ao relacionamento com o gabinete do prefeito e com a contabilidade e com procuradoria ou assessoria jurídica da prefeitura, no desenvolvimento das funções de controle interno.

Município	Interações com áreas da estrutura administrativa municipal
Balneário Camboriú	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) consultorias; (ii) apoio à normatização; (iii) apoio em fiscalizações; (iv) participação no Colegiado; (v) autonomia total.</p> <p>2) Contabilidade: i) acesso às informações; (ii) atividades em parceria, discussões em conjunto.</p> <p>3) Assessoria Jurídica: (i) Consultas Jurídicas, relação de parceria.</p>
Blumenau	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) consultorias; (ii) sem restrições para normatizações; (iii) em decisões polêmicas as discussões ocorrem com o Secretário de Gestão e Orçamento; (iv) participação em reuniões do Colegiado em determinadas situações.</p> <p>2) Contabilidade: i) acesso às informações; (ii) atividades em parceria, discussões em conjunto.</p> <p>3) Procuradoria Geral: (i) Consultas Jurídicas, relação de parceria.</p>
Caçador	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) consultorias; (ii) participação no Colegiado.</p> <p>2) Contabilidade: i) acesso às informações; (ii) atividades em parceria, discussões em conjunto.</p> <p>3) Assessoria Jurídica: (i) emissão de pareceres diversos; (ii) participação em todas as licitações por meio de pareceres.</p>
Canoinhas	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) participação no Colegiado.</p> <p>2) Contabilidade: i) acesso às informações; (ii) parceria nos trabalhos, tanto com a contabilidade como com área financeira.</p> <p>3) Assessoria Jurídica: (i) consultas jurídicas; (ii) acompanham respostas a serem encaminhadas ao TCE/SC.</p>
Chapecó	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) consultorias e fiscalizações; (ii) apoio às normatizações; (iii) participação no Colegiado.</p> <p>2) Contabilidade: i) acesso às informações; (ii) administração do sistema contábil; (iii) coordenação na integração dos sistemas informatizados.</p> <p>3) Procuradoria Jurídica: (i) consultas jurídicas, relação de parceria.</p>
Concórdia	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) consultorias; (ii) sem restrições para normatizações; (iii) participação no Colegiado, (iv) autonomia.</p> <p>2) Contabilidade: i) acesso às informações; (ii) atividades em parceria, discussões em conjunto; (iii) participação na integração dos sistemas informatizados.</p> <p>3) Assessoria Jurídica: (i) consultas jurídicas, relação de parceria.</p>
Criciúma	<p>1) Gabinete do Prefeito: sem relação.</p> <p>2) Contabilidade: (i) acesso às informações; (ii) atividades em parceria, discussões em conjunto.</p> <p>3) Assessoria Jurídica: (i) consultas jurídicas. Relacionamento deficitário com esse órgão.</p>
Florianópolis	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) consultorias; (ii) participação no Colegiado; (iii) a Controladoria tem autonomia total, inclusive com orçamento próprio.</p> <p>2) Contabilidade: (i) acesso às informações; (ii) atividades em parceria; (iii) discussões em conjunto quando da integração dos sistemas informatizados.</p> <p>3) Procuradoria Geral: (i) relação de parceria.</p>
Itajaí	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) consultorias ao Gabinete e a administração como um todo; (ii) apoio às normatizações; (iii) apoio ao controle, inclusive em investigações, se for o caso; (iv) participação no Colegiado.</p> <p>2) Contabilidade: (i) acesso às informações; (ii) atividades em parceria, com discussões em conjunto</p> <p>3) Assessoria Jurídica: (i) consultas jurídicas. Com esse órgão declarou-se a existência de problemas políticos.</p>
Jaraguá do Sul	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) consultorias; (ii) apoio nos trabalhos; (iii) participação no Colegiado.</p> <p>2) Contabilidade: (i) acesso às informações; (ii) parceria nas atividades.</p> <p>3) Procuradoria Jurídica: (i) consultas jurídicas; (ii) acompanham respostas a serem encaminhadas ao TCE/SC.</p>

Quadro 15 – Interação dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses, com órgãos da Estrutura do Poder Executivo Municipal – ano-base 2008

Continuação

Joinville	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) participação no Colegiado; (ii) normatizações passam para análise do Prefeito. Nesse caso, há supervisão da Controladoria por parte do Secretário de Planejamento.</p> <p>2) Contabilidade: i) acesso às informações. Manifestou-se que a relação com a contabilidade estava complicada pela disputa de poder na estrutura municipal.</p> <p>3) Procuradoria Jurídica: sem relação direta.</p>
Lages	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) consultas técnicas; (ii) apoio às normatizações; (iii) apoio em fiscalizações; (iv) participação no Colegiado; (v) autonomia total.</p> <p>2) Contabilidade: i) acesso às informações; (ii) discussões em conjunto; (iii) parceria plena.</p> <p>3) Procuradoria Jurídica: (i) consultas jurídicas. Declarou-se a existência de divergências com esse órgão.</p>
Palhoça	<p>1) Gabinete do Prefeito: sem relação.</p> <p>2) Contabilidade: i) acesso às informações; (ii) atividades em parceria.</p> <p>3) Procuradoria Geral: (i) consultas jurídicas; (ii) emissão de pareceres jurídicos em processos do TCE/SC.</p>
Rio do Sul	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) apoio às normatizações; (ii) apoio às auditorias internas; (iii) autonomia total.</p> <p>2) Contabilidade: (i) acesso às informações; (ii) discussões em conjunto.</p> <p>3) Procuradoria Jurídica: (i) consultas jurídicas; (ii) pareceres jurídicos antes da publicação de normatizações e aplicação de penalidades; (iii) relação de parceria.</p>
São Bento do Sul	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) autonomia para normatizações e no desenvolvimento das atividades específicas à área; (ii) participação no Colegiado.</p> <p>2) Contabilidade: (i) acesso às informações; (ii) parceria nas atividades.</p> <p>3) Procuradoria Jurídica: (i) consultorias jurídicas; (ii) acompanham as respostas a serem encaminhadas ao TCE/SC.</p>
São José	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) assessorias; (ii) sem restrições para normatizações; (iii) comunicações diversas.</p> <p>2) Contabilidade: sem relação direta, somente fornecimento de dados solicitados.</p> <p>3) Procuradoria Jurídica: (i) relação de parceria.</p>
Tubarão	<p>1) Gabinete do Prefeito: (i) autonomia nos processos visualizados como necessários; (ii) participação no Colegiado. Houve a manifestação que há dificuldades na destinação de recursos mínimos às áreas de saúde e educação e a Controladoria vem alertando o Prefeito nesse sentido.</p> <p>2) Contabilidade: i) acesso às informações; (ii) atividades de parceria, com discussões em conjunto.</p> <p>3) Procuradoria Jurídica: (i) consultas jurídicas; (ii) encaminhamento de cópia de todos os processos do TCE/SC.</p>

Quadro 15 – Interação dos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses, com órgãos da Estrutura do Poder Executivo Municipal – ano-base 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

No que se refere à interação dos órgãos centrais do sistema de controle interno com os respectivos Gabinetes dos Prefeitos Municipais, a análise desse tipo de relacionamento reforça e complementa a análise sobre a vinculação do controle interno na estrutura administrativa municipal, resumida no Gráfico 2, pois, nos municípios de Criciúma e Palhoça, onde os órgãos de controle interno vinculam-se às respectivas Secretarias de Fazenda, os entrevistados manifestaram que não é comum o contato com o Gabinete do Prefeito.

Mas além desses dois municípios, em outras prefeituras verifica-se a intermediação de secretários nessa interação do controle interno com o gabinete. Em Blumenau as decisões

polêmicas são tratadas pelo Secretário de Gestão e Orçamento e em Joinville a controladoria é supervisionada pelo Secretário de Planejamento, Orçamento e Gestão.

O colegiado da prefeitura é integrado, na maioria das vezes, pelo prefeito e o vice, secretários municipais, presidentes/diretores gerais de autarquias, fundações e empresas públicas, e, com status de secretários municipais, pelo procurador/assessor jurídico e pelo chefe do controle interno. Nesse estudo, as únicas exceções ocorrem, novamente, nos municípios de Criciúma e Palhoça, onde os chefes de controle interno não têm esse status de secretário, e em Rio do Sul e São José. Em Rio do Sul, o entrevistado manifestou que participa do colegiado da Associação dos Municípios do Alto Vale do Itajaí, porém não é integrante do colegiado da prefeitura.

Interpreta-se que a efetiva participação do chefe do órgão de controle interno em reuniões do colegiado municipal possa contribuir no desenvolvimento das atividades, pois dessa forma é possível acompanhar as atividades desenvolvidas e as dificuldades enfrentadas por todos os órgãos da estrutura administrativa municipal, orientar o alto escalão da prefeitura de maneira conjunta, repassar informações sobre as atividades desenvolvidas pelo controle interno, sobre as exigências legais e os encaminhamentos dos órgãos de controle externo e outras entidades, além de abrir canais de comunicação em toda a prefeitura.

Outro ponto comum na maioria dos órgãos de controle municipal é a relação de consultor do Gabinete do Prefeito, aproximadamente 60% dos entrevistados manifestaram que o controle interno responde consultas técnicas ao gabinete.

Quanto a eventuais normatizações e fiscalizações executadas pelos órgãos centrais de controle interno, em alguns municípios os entrevistados manifestaram que não há restrições por parte do gabinete, em outros, como Joinville, verificou-se que o controle interno não possui autonomia para executar tais procedimentos.

Além disso, em Balneário Camboriú, Concórdia, Florianópolis, Itajaí, Lages, Rio do Sul, São Bento do Sul e Tubarão os entrevistados argumentaram que o órgão central do sistema de controle interno tem autonomia total para atuar, com apoio do prefeito.

Com a procuradoria ou assessoria jurídica das prefeituras municipais, em treze dos dezessete municípios os entrevistados declararam que a órgão central de controle interno mantém uma relação de parceria, encaminhando consultas sobre matérias jurídicas, com destaque para a relação existente entre esses dois órgãos nos municípios de Canoinhas, Jaraguá do Sul, Palhoça, São Bento do Sul, onde se relatou que a procuradoria/assessoria jurídica acompanha todas as manifestações encaminhadas ao Tribunal de Contas do Estado, e

Rio do Sul, que enfatizou que em todas as normatizações emitidas pelo controle interno na aplicação de sanções há a emissão de parecer jurídico embasando-o.

Em Criciúma, Itajaí e Lages os responsáveis pelos órgãos de controle interno expuseram que há deficiências no relacionamento com as respectivas procuradorias/assessorias jurídicas, e em Joinville os entrevistados declararam que não há nenhuma interação direta com aquele setor da prefeitura.

Como exposto anteriormente, entende-se que a relação com o jurídico da prefeitura municipal é importante para o andamento dos trabalhos de controle interno, pois essas duas áreas devem primar pela legalidade dos atos administrativos, assessorando e preservando o prefeito e os demais ordenadores primários. Interpreta-se, portanto, que essa falta de interação com a procuradoria/assessoria jurídica possa provocar deficiências ao sistema de controle interno municipal, na medida em que possam ocorrer atrasos de informações quanto à publicação e adoção de novas leis e regulamentos ou haver divergências sobre entendimentos das matérias específicas, fazendo com que a organização esteja mais suscetível a riscos dessa natureza.

Entre essas três áreas, em que o órgão central de controle interno deva interagir para o exercício de suas funções em toda a estrutura administrativa, considera-se que a contabilidade é o setor que melhor pode lhe fornecer subsídios, tanto no que se refere a informações para acompanhamentos e fiscalizações orçamentárias, financeiras, patrimoniais e operacionais, como para que seja utilizada como mecanismo de controle. Tal entendimento baseia-se no conceito de que cabe à contabilidade registrar todos os atos e fatos que modificam ou tenham a possibilidade de modificar o patrimônio de uma entidade, ou seja, que interfiram ou possam interferir no montante e/ou na qualidade dos bens, direitos ou obrigações daquela administração municipal.

Por meio das entrevistas foi possível visualizar que este também é o entendimento da maioria dos responsáveis dos órgãos de controle interno, afinal, em quinze dos dezessete municípios pesquisados o órgão central de sistema e a contabilidade têm relação de parceria, com discussões conjuntas sobre atividades específicas e integração dos sistemas informatizados com o sistema contábil. Inclusive, nas prefeituras de Chapecó e Concórdia as eventuais integrações de sistemas informatizados de controle e registro (orçamentário, financeiro, tributário, patrimonial, recursos humanos, dívida ativa, entre outros) com a contabilidade são coordenadas pelo órgão central de controle interno, sendo que em Chapecó essa função é ainda mais ampla, pois o responsável pelo controle interno declarou que cabe a ele a coordenação de todo o sistema contábil.

Apenas nas prefeituras de Joinville e São José verificou-se um distanciamento entre esses dois setores – controle interno e contabilidade. Em São José, o Chefe de Controle Interno e Auditoria manifestou que a única relação que possuía com a contabilidade geral da prefeitura era quando solicitava dados e informações a serem repassadas ao TCE/SC. Em Joinville, os entrevistados alegaram que acessavam as informações por meio do sistema contábil, mas a relação entre os dois setores mantinha-se complicada pela existência de conflitos de interesses e competências, inclusive destacaram que a contabilidade das entidades da administração indireta são efetuadas por empresas terceirizadas.

Nesses dois casos, considera-se que fica prejudicada, de maneira relevante, a atuação do sistema de controle interno das prefeituras que não possuem uma relação de parceria com o órgão central do sistema de contabilidade da prefeitura, pois além de dificultar o acompanhamento e a fiscalização contábeis, exigidos pela Constituição Federal e outras normas específicas, faz-se necessário instituir outros mecanismos para obtenção de informações orçamentárias, financeiras, patrimoniais e operacionais que poderiam estar vinculados ou melhorados no sistema contábil.

Sendo assim, sobre a interação dos órgãos de controle interno das prefeituras pesquisadas com a estrutura administrativa do Poder Executivo municipal e com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina verifica-se maior dificuldade nos municípios de:

- Joinville
 - ✓ Nesta Prefeitura Municipal o contato da Controladoria com o Tribunal de Contas do Estado restringia-se ao envio de informações por meio eletrônico e documental utilizando-se de instrumentos instituídos pelo órgão de controle externo. Segundo os entrevistados, quaisquer encaminhamentos do TCE/SC à prefeitura eram tratados diretamente pelo Gabinete do Prefeito, interferências da Controladoria somente ocorriam se encaminhadas pelo Gabinete.
 - ✓ Inexistente a interação entre o órgão central de controle interno e o Gabinete do Prefeito, eventuais assuntos a serem tratados com a alta administração eram dirimidos e mediados pelo Secretário de Planejamento. Além disso, não havia liberdade para que o controle interno emitisse instruções, regulamentos e padrões a serem aplicados nos órgãos e entidades da administração municipal.
 - ✓ Conforme demonstrado, dada a disputa de poder dentro da estrutura administrativa municipal, não existia relação entre o órgão central de controle interno e a contabilidade geral.

- ✓ Sem interação entre os órgãos de controle interno e jurídico da prefeitura.
- Criciúma
 - ✓ O relacionamento com o TCE/SC apenas ocorria por meio do envio de informações eletrônicas e documentais, bimestralmente. Quando da realização de auditorias do TCE/SC, pedidos de esclarecimentos, consultas diversas, eram tratados diretamente no Gabinete do Prefeito que somente encaminhava ao controle interno quando avaliava ser oportuno.
 - ✓ O órgão central de controle interno não interagiu diretamente com o Gabinete do Prefeito, o que se justifica por estar, na estrutura administrativa da prefeitura, vinculado a Secretaria Municipal da Fazenda.
 - ✓ O relacionamento com a Assessoria Jurídica do Poder Executivo era deficitário, não havendo encaminhamentos entre as duas áreas.
- Palhoça
 - ✓ A chefe do departamento declarou que o órgão de controle interno responsabilizava-se pelos encaminhamentos do TCE/SC, porém verificou-se que as informações repassadas pelo sistema informatizado e-Sfinge eram centralizadas, organizadas e emitidas por uma empresa terceirizada, sem nenhuma análise do órgão central de controle interno.
 - ✓ Dada a mesma estrutura administrativa encontrada no município de Criciúma, onde o órgão central de controle interno vinculava-se a uma secretaria municipal, não havia relação direta entre o controle interno e o Gabinete do Prefeito, ocasionando dificuldades em encaminhamentos do controle interno que abrangesse todos os órgãos e entidades do Poder Executivo municipal.
- São José
 - ✓ A Chefia de Controle Interno e Auditoria enviava informações ao TCE/SC por meio do e-Sfinge e de Relatórios de Controle Interno, ambos de periodicidade bimestral, acompanhava auditorias externas realizadas por aquela Corte de Contas em unidades da administração direta municipal, porém não se responsabilizava por outras demandas do TCE/SC, sobretudo relacionadas a administração indireta.
 - ✓ Sem interação entre o órgão central de controle interno e a contabilidade.

Identificadas as interações e as dificuldades de relacionamento entre os órgãos centrais de controle interno pesquisados com setores estratégicos da estrutura administrativa municipal

e com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, descrevem-se, a seguir, as principais atividades desenvolvidas por esses órgãos de controle municipal com ênfase nas competências e nos princípios estabelecidos na Constituição Federal e demonstrados na Figura 9.

4.3.2 Atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno e seu enquadramento às funções instituídas pelo artigo 70 da Constituição Federal

Sobre as atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno dos municípios visitados, em um primeiro momento buscou-se identificar o foco de atuação desses órgãos de controle nas prefeituras, ou seja, esse tema foi livremente tratado pelos entrevistados conforme as percepções de competências e as atividades desenvolvidas para cumprir com essas competências.

Em uma etapa subsequente, possibilitando a análise comparativa, buscou-se identificar ações de acompanhamento e fiscalização em áreas específicas que não tenham sido citadas pela maioria dos entrevistados, como as áreas de compras e licitações, controle patrimonial, retenções, além da atuação do controle interno em relação ao último ano de mandato do Chefe do Poder Executivo, haja vista que tais entrevistas aconteceram em 2008, um ano de eleições municipais.

Após coletados os dados sobre a atuação dos órgãos centrais de controle interno junto aos entrevistados, efetuou-se um enquadramento das atividades desenvolvidas àquelas áreas cuja Constituição Federal atribui a competência de atuação dos órgãos de controle interno e externo, verificando-se, assim, se os órgãos pesquisados atuam em consonância com a Carta Magna Brasileira.

4.3.2.1 Focos de atuação dos órgãos centrais de controle interno dos municípios catarinenses

As atividades desenvolvidas pelos órgãos de controle interno foram livremente tratadas pelos entrevistados, sendo que alguns comentaram sobre o principal enfoque do controle interno do município quando da decisão sobre quais atividades são prioritárias. Essas declarações são demonstradas no Quadro 16.

Município	Focos de Atuação dos Órgãos Centrais de Controle Interno
Balneário Camboriú	Normatizações; Auditorias <i>in loco</i> ; Tomadas de Contas Especiais; Análise de prestações de contas de convênios; Foco na continuidade; Auditorias pontuais (gestão patrimonial e almoxarifado, processamento das despesas, gestão financeira, restos a pagar, gerenciamento de pagamentos, retenções e recolhimentos tributários / previdenciários); Padronização de procedimentos através dos próprios processos; Análise das requisições de compras; Acompanhamento da execução orçamentária, bimestralmente; Acompanhamento de dívidas e resultados nominal e primário; Relatório anual de desempenho; Análise de Balanços; Análises da Gestão Fiscal; Estudos em Sistema de Custos a ser implantado a partir de 2009.
Blumenau	Acompanhamento contábil e da execução orçamentária, inclusive em relação a aplicação de recursos em saúde e educação, instituídos pela Constituição, limites da Lei de Responsabilidade Fiscal; Análise dos processos licitatórios, inclusive por meio de sistema <i>on-line</i> de publicação e procedimentos seguintes; Legalidade dos atos; Manuais / normatizações; Participação em audiências públicas municipais; Controle de prazos e auxílio em respostas a serem encaminhadas ao TCE/SC; Transmissão de informações ao TCE/SC por meio do e-Sfinge e do Sistema Instantâneo de Controle Interno (Convênio com Conselheiro do TCE/SC para encaminhamento diário de informações), em fase de testes no município; Estudos para implantação de controle de custos de obras e serviços terceirizados, com intenção de iniciar a partir de 2009.
Caçador	Acompanhamento e modernização contábeis; Verificação da aplicação de recursos orçamentários; Acompanhamento e análise dos limites constitucionais; Participação na elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA); Acompanhamento das Secretarias Municipais; Acompanhamento de processos licitatórios e de compras; Emissão de dados pelo Sistema e-Sfinge; Bloqueio de orçamento para realização de licitações; Controle de convênios, Controle de débitos de fornecedores perante o município como requisito para que seja efetuado o pagamento.
Canoinhas	Em fase de estruturação do Departamento de Controle Interno; Controle de consumos (água, energia e telefonia); Controle de frota de veículos, inclusive acompanhando o consumo de combustíveis e o desempenho, Análise contábil; Acompanhamento de execuções orçamentárias e financeiras; Acompanhamento de atos de pessoal e sindicâncias; Análise de processos licitatórios, por amostragem; Participação em audiências públicas bimestrais; Participação na elaboração da Lei Orçamentária Anual; Verificação da legalidade e da economicidade dos atos; Análise de limites constitucionais e da Lei de Responsabilidade Fiscal; Procedimentos setoriais em fase de elaboração; Foco na prevenção.
Chapecó	Controle de compras e estoques; Consultorias a órgãos e entidades do Poder Executivo; Padronização de fluxos e procedimentos; Utilização dos dados e informações gerados pelo e-Sfinge e emitidos ao TCE/SC como forma de controle das unidades gestoras; Administrador do Sistema Contábil; Integração de sistemas informatizados com o sistema contábil; Acompanhamento dos procedimentos para contratação de materiais e serviços; Normatização; Verificação de processos de contratação de Pessoal; Coordenação da elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA); Implantação de sistemas informatizados de controle de saídas e atendimentos – Sistema de Atendimentos em Postos de Saúde X Almoxarifado de Medicamentos e Sistema de Acompanhamento de Serviços Públicos (manutenção urbana).
Concórdia	Normatizações e padronização de procedimentos; Acompanhamento de processos licitatórios e compras, com controle para não ocorrer fracionamento de despesas; Acompanhamento e análise contábil; Acompanhamento de execuções orçamentárias e financeiras; Verificação de Limites Constitucionais e Limites da LRF; Análise de prestações de contas de convênios e adiantamentos a servidores; Consultorias aos órgãos e entidades dos Poderes Executivo e Legislativo; Verificação de contratos de permissionários e concessionários; Participação na elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA); Implantação e coordenação da agenda de obrigações; <i>Check List</i> para as atividades.
Criciúma	Controle orçamentário; Controle de contratos da secretaria; Acompanhamento de execuções orçamentárias e financeiras; Acompanhamento de limites constitucionais; Assessorias para a estrutura administrativa da prefeitura; Normatizações para a estrutura da Secretaria Municipal de Fazenda.

Quadro 16 – Principais atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses, segundo informações dos responsáveis em 2008

Continuação

Florianópolis	Em fase de estruturação setorial; Normatização para centralização de compras; Verificação de processos licitatórios e de compras, por amostragem; Acompanhamento contábil, das execuções orçamentárias e financeiras; Análise de prestações de contas de convênios, subvenções e adiantamentos a servidores; Orientações preventivas; Acompanhamento da elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA); Verificação de contratos de permissionários e concessionários; Legalidade dos atos.
Itajaí	Normatizações e Padronizações de procedimentos visando a Prevenção; Legalidade dos Atos; Controles para implantação de melhorias nos processos; Análise da observância da economicidade, eficiência e efetividade nos processos; Defesa da Continuidade dos Serviços por meio da valorização dos servidores efetivos; Defesa e Implantação de Mecanismos que garantam a Transparência das Políticas Públicas; Acompanhamento da Elaboração das Peças Orçamentárias (PPA, LDO e LOA) por meio do processo participativo; Acompanhamento de Metas Físicas; Treinamentos e <i>Check List</i> para as atividades; Acompanhamento de preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal; Análise de Prestações de Contas de Convênio, inclusive com visitas as entidades conveniadas (aprova no Conselho deliberativo, explica a prestação de contas, visitas nas entidades conveniadas); Acompanhamento de Execuções Orçamentárias e Financeiras; Análise de Processos Licitatórios.
Jaraguá do Sul	Prestações de Contas de Convênios e Subvenções, pois é alto o volume de recursos repassados a entidades sem fins lucrativos; Auditoria nos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária e da Gestão Fiscal antes de suas publicações; Acompanhamento mensal dos Limites Constitucionais; Consolidação e Envio de Informações ao TCE/SC por meio do e-Sfinge, inclusive módulo de Obras, onde acompanha os processos de licitações de obras; Acompanhamento das Execuções Orçamentárias e Financeiras; Controle Patrimonial por meio de <i>Check List</i> ; Realização de Auditorias quando verificadas inconformidades de processos e/ou procedimentos; Controle de Veículos, inclusive gastos com manutenção e combustível; Acompanhamento das Audiências Públicas; Participação na Elaboração das Peças Orçamentárias (PPA, LDO, LOA); Participação na Integração de Sistemas; Proteção ao Ordenador Primário; Foco na Continuidade dos Serviços, prestigiando servidores efetivos na realização das atividades; Manuais de Procedimentos em implantação nas Secretarias; Sistema de Custos em fase de implantação nas Secretarias Municipais de Educação e Saúde.
Joinville	Planejamento Estratégico inicial; Calendário de Auditorias <i>in loco</i> em entidades da administração indireta e nos fundos (Varredura: legislação pertinente da unidade e funcionamento da unidade – procedimentos, licitação e contratos, atos de pessoal, contabilidade, execução orçamentária e financeira); Legalidade e Formalidade dos Atos; Recomendações de Ajustes; Normatizações e Padronização de Procedimentos; Compilação de Legislações aplicáveis e áreas específicas da administração pública municipal; Salva-Guarda do Ordenador Primário; Controle de Prazos; Verificação das Informações transmitidas ao TCE/SC por meio do e-Sfinge; Participação nas Audiências Públicas, apresentando as quadrimestrais; Acompanhamento de todas as alterações orçamentárias; Calendário de Obrigações.
Lages	Normatizações conforme a necessidade verificada; Acompanhamento das Execuções Orçamentárias e Financeiras; Acompanhamento de Processos Disciplinares, Sindicâncias, Administrativos, ou seja, engloba aproximadamente 50% das atividades efetuadas pelo Departamento de Recursos Humanos; Análise de Prestações de Contas quando da Tomada de Contas Especial; Centralização e Envio de Informações ao TCE/SC por meio do e-Sfinge; Orientações preventivas; Acompanhamento de integração de sistemas informatizados a contabilidade.
Palhoça	Acompanhamento de Processos do TCE/SC; Acompanhamento Contábil, da Execução Orçamentária e Financeira; Verificação dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e Gestão Fiscal; Centralização e envio de informações de Obras ao TCE/SC; Revisão de Leis e Decretos existentes.

Quadro 16 – Principais atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses, segundo informações dos responsáveis em 2008

Continuação

Rio do Sul	Normatizações, Elaboração de Manuais e Orientações Circulares; Utilização de Sistema de Controle Interno para Coleta de dados e informações e emissão de Relatórios de Controle Interno; Acompanhamento de apontamentos efetuados pelos responsáveis setoriais de controle interno; Verificações Contábeis e da Execução Orçamentária; Análise de Prestações de Contas e Documentações de Subvenções, Apoios Financeiros e Descentralizações para as Associações de Pais e Professores das escolas municipais; Auditorias <i>in loco</i> ; Participação na Avaliação de Estágio Probatório; Acompanhamento na concessão e na utilização de bolsas de estudos a servidores; Vedações de contratação de comissionados e servidores para realização de serviços de terceiros prestados por pessoas físicas; Acompanhamento e restrições na realização de horas-extras; Publicação de Informações no sítio eletrônico da Prefeitura Municipal.
São Bento do Sul	Controle de consumos (água, energia e telefonia), inclusive pela utilização de imóveis pela Prefeitura; Fiscalização de empresas funerárias do município; Consultorias Técnicas aos órgãos e entidades municipais; Acompanhamento das Execuções Orçamentárias e Financeiras; Acompanhamento dos Limites Constitucionais; Análise das Prestações de Contas de Convênios, inclusive com verificação da utilização dos recursos <i>in loco</i> ; Apoio ao Controle Externo; Controle da Legalidade dos Atos; Controle de Frotas de Veículos, inclusive com controle de manutenção; Acompanhamento e Análise de Contratos; Diagnósticos – auditorias preventivas; Implantação do Diário de Obras para Emissão de Informações para o e-Sfinge Obras; Consolidação e Acompanhamento do e-Sfinge; Acompanhamento e fiscalização de requisições de compras e serviços; Acompanhamento da Elaboração das Peças Orçamentárias (PPA, LDO, LOA); Foco na Economicidade dos recursos; Padronização de Procedimentos de Controle Interno.
São José	Centralização e emissão de dados e informações ao TCE/SC por meio do e-Sfinge; Análise dos Atos de Pessoal relacionados a Pensões e Aposentadorias; Consultorias generalizadas para órgãos e entidades da estrutura administrativa; Participação nas Audiências Públicas.
Tubarão	Controle Orçamentário; Análise de todas as requisições de compras e contratações, inclusive com identificação do centro de custos (atividades/funções), tipo de despesa, enquadramento do elemento de despesa, controle mensal de cotas e reserva orçamentária anterior a licitação; Foco na Economicidade; a Contabilidade integra o Sistema de Controle Interno; Relatório de Atividades sobre a atuação das Secretarias Municipais; Consolidação das Informações.

Quadro 16 – Principais atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno das maiores prefeituras catarinenses, segundo informações dos responsáveis em 2008

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

Dadas as diferentes estruturas administrativas, percepções dos chefes de controle interno e do prefeito municipal e limitações de acesso a informação, de tecnologias e pessoal, visualiza-se que os órgãos centrais de controle interno têm focos e formas de trabalho também distintas, mas as atividades desenvolvidas relacionam-se, em sua maioria, com a legalidade nas execuções orçamentária e financeira, sem necessariamente observar a eficiência, a eficácia e a economicidade dessas execuções.

Entre as demais atividades apontadas, os responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno, de grande parte dos municípios, destacaram as informações transmitidas ao TCE/SC, citadas anteriormente, a legalidade dos atos e a emissão de manuais e normatizações.

4.3.2.2 Atuação dos órgãos centrais de controle interno em áreas específicas da administração municipal

Quanto às áreas específicas que, assim como outras, merecem a atuação do controle interno, explica-se que, como exposto anteriormente, a escolha baseou-se na experiência e na visão da pesquisadora sobre áreas carentes de controle que podem auxiliar sobremaneira as decisões administrativas.

Logo, o questionamento aos entrevistados sobre a atuação do controle interno municipal em processos licitatórios justifica-se por entender que com procedimentos de controle e verificação em licitações, dispensas e inexigibilidades o controle interno pode: (i) emitir instruções, corrigir não conformidades e garantir a observância da legalidade e da impessoalidade, verificando a instrução, o andamento e conclusão do processo; (ii) auxiliar na transparência dos atos na medida em que verifica a publicação dos editais e contratos; (iii) analisar a necessidade, a efetividade e a economicidade na aquisição ou contratação, verificando o objeto, o orçamento constante no edital, as propostas apresentadas e vencedora, com subsídios para acompanhamento da execução dos contratos.

Sobre o patrimônio, além de ser uma das funções de controle da administração pública, este deve ser enfoque da contabilidade aplicada ao setor público convergente às Normas Internacionais de Contabilidade, pois é necessário que o gestor público saiba o que o poder público possui para decidir sobre prioridades.

No que se refere às retenções em pagamentos a fornecedores/prestadores de serviços, conforme comentado em capítulo anterior, entende-se que a correta e regular retenção tributária e previdenciária é uma atividade relevante dentre aquelas que compõem o controle da gestão financeira da administração pública municipal. Isso porque, além de prevenir desembolsos desnecessários que possam ser verificados quando da realização de auditorias externas de natureza tributária e em ações que avoquem a solidariedade tributária e previdenciária, pode auxiliar na garantia e no aumento das arrecadações tributárias próprias do município, tanto no que se refere ao Imposto Sobre Serviços - ISS, imposto de competência municipal, quanto ao Imposto de Renda que, conforme o inciso I, artigo 158 da Constituição Federal, também pertence ao município se retido em pagamentos efetuados por seus órgãos, autarquias ou fundações.

Por sua vez, o questionamento sobre a atuação do controle interno no último ano de mandato do Chefe do Poder Executivo justifica-se pelo período em que foram realizadas as

entrevistas, em que alguns manifestaram que o órgão de controle preocupava-se com a defesa ao ordenador primário de recursos.

Município	Licitações	Patrimônio	Retenções de Impostos	Último Ano de Mandato
Balneário Camboriú	<u>Por Amostragem</u> Aderência a legislação; Processos de dispensa e inexigibilidade; Controle de fracionamento de despesas; Sessões.	Verificação <i>in loco</i> de patrimônio e almoxarifado.	Auditoria <i>in loco</i> .	Instrução Normativa sobre vedações da Lei Eleitoral; Controle do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades Financeiras; Controle Endividamento; Acompanhamento Orçamentário e Contábil.
Blumenau	Aderência a legislação; respeito a limites e fracionamentos de despesa; Processos de dispensa e inexigibilidade.	Sem verificação do órgão central de controle interno.	Organizado pelo órgão central de controle interno; Orientações e Emissão de Manual (INSS).	Emissão de Cartilhas e Manuais sobre vedações da Lei Eleitoral; Controle do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades Financeiras e Endividamento.
Caçador	<u>Por Amostragem</u> Verificação da Legalidade; Bloqueio Orçamentário para realização de Licitações.	Verificação de “Obras em Andamento”.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.	Orientação a ordenadores primários; Distribuição de Manual do TCE/SC; Controle do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades Financeiras e Limites Constitucionais.
Canoinhas	<u>Por Amostragem</u> Verificação do processo com uso de <i>Check List</i> (edital, empenho, contrato, publicações); Processos de dispensa e inexigibilidade.	Levantamento recente do patrimônio; Controle físico.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.
Chapecó	<u>Por Amostragem</u> Verificação da Necessidade de compra; Legalidade; Uniformidade do padrão dos produtos de maneira descritiva.	Sem verificação do órgão central de controle interno.	Verificação <i>in loco</i> e por meio do acesso ao Sistema Financeiro.	Orientação a ordenadores primários, principalmente publicidade; Controle de Limites Constitucionais e Relatórios de Execução Orçamentária e Gestão Fiscal.
Concórdia	<u>Por Amostragem, com base em relatório mensal</u> Aderência a legislação; Manuais (compilação de leis e etapas); Controle de fracionamento de despesas; Processos de dispensa e inexigibilidade.	Verificação mensal dos bens e da movimentação.	Normatizações e verificações aleatórias.	Emissão de Portaria; Controle bimestral do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades; Controle das Vedações da Lei Eleitoral (publicidade, convênios e distribuição de materiais)
Criciúma	Verificação de limites de dispensa e modalidades; Controle de contratos.	Sem verificação do órgão central de controle interno.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.	Verificação do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades.
Florianópolis	<u>Por Amostragem</u> Aderência a legislação; Processos de dispensa e inexigibilidade; Normatização/Manual para compras e licitação.	Levantamento e posterior verificação <i>in loco</i> .	Normatização da retenção de INSS, motivada por auditoria da Previdência Social.	Portaria (Secretaria de Finanças); Verificação do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades

Quadro 17 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno em áreas específicas na administração municipal

Continuação

Itajaí	Normatização/Manual para compras e licitação; Verificação dos contratos (legalidade, prazos, valores, aditivos).	Sem verificação do órgão central de controle interno.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.	Treinamento; Normatização por meio de Decreto, com responsabilização; Controle do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades; Acompanhamento de Convênios e Contratos.
Jaraguá do Sul	Verificação apenas de licitações de obras, devido ao e-Sfinge Obras.	Controle físico por meio de <i>Check List</i> .	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.	Orientação em reunião do Colegiado; Verificação do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades.
Joinville	Verificação da legalidade de todos os editais de concorrência e pregões com preço equiparado ao de concorrência; Auditoria operacional processos de dispensa e inexigibilidade; controle de fracionamento de despesas.	Sem verificação do órgão central de controle interno.	Circular para ajustar procedimentos apontados como irregulares em auditoria interna realizada.	Orientação por meio de emissão de circulares e correspondências; Verificação do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades.
Lages	Verificação somente em Tomada de Contas Especial.	Verificação total do patrimônio, com levantamento recente.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.	Instrução Normativa sobre vedações da Lei Eleitoral; Verificação do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades.
Palhoça	Verificação apenas de licitações de obras, devido ao e-Sfinge Obras.	Sem verificação do órgão central de controle interno.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.	Participação em treinamento; Controle mensal do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades.
Rio do Sul	Verificação e auditoria <i>in loco</i> , por amostragem, em licitações e contratos (aderência a legislação, fracionamento de despesas, processos de dispensa e inexigibilidade).	Realização de licitação para contratação de empresa para efetuar levantamento patrimonial completo.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.
São Bento do Sul	Acompanhamento dos contratos; Controle de fracionamento de despesas.	Sem verificação do órgão central de controle interno.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.	Orientação a Prefeito, Vice e Secretários Municipais; Controle de Convênios.
São José	Sem verificação do órgão central de controle interno.	Sem verificação do órgão central de controle interno.	Sem verificação ou orientação do órgão central de controle interno.	Orientações por meio de Portarias e respostas a Consultas; Alerta a Secretaria de Finanças sobre Restos a Pagar x Disponibilidades.
Tubarão	Verificação das despesas como um todo; Contratação de auditoria externa para esse fim.	Verificação patrimonial periódica – controle físico.	Manuais e Treinamentos com as unidades pagadoras; avisos automáticos no processamento de pagamentos.	Incentivo a participação em treinamentos de associações de municípios; Verificação do montante de Restos a Pagar x Disponibilidades; Controle de convênios com apontamentos da Controladoria.

Quadro 17 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno em áreas específicas na administração municipal

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

Como pode ser visualizado, em poucos municípios são efetuados acompanhamentos e controles dos bens da administração pública. Em alguns municípios os entrevistados manifestaram que é necessário, primeiramente, efetuar levantamentos patrimoniais para que seja possível controlá-los dali em diante, e é isso que está sendo efetuado. Logo, segundo as declarações, em apenas oito prefeituras efetuava-se algum tipo de controle patrimonial ou estavam sendo iniciadas atividades para levantamento desse patrimônio.

Sobre esse controle patrimonial questionou-se, ainda, da existência de confrontação entre os valores e quantidades registrados nos sistemas de contabilidade e patrimônio, sobre atualização de valores e sobre registros e/ou controle de depreciação dos bens.

Somente os entrevistados dos municípios de Caçador, Concórdia, Itajaí, Lages e Rio do Sul manifestaram que são efetuadas confrontações entre os valores registrados nos sistemas informatizados de contabilidade e de patrimônio utilizados por essas prefeituras. Os responsáveis dos órgãos centrais de controle interno de Concórdia, Lages e Rio do Sul declararam que os bens encontram-se registrados com valores atualizados, sendo que em Lages e Rio do Sul houve manifestações sobre a existência de apuração da depreciação desses bens.

Outro aspecto que se revelou como carente de acompanhamento pelos órgãos de controle interno municipais é a retenção de tributos quando da realização de pagamentos a servidores e a prestadores de serviço. Apenas em sete municípios, ou seja, em 40% das prefeituras visitadas, realiza-se ou realizou-se alguma atividade do órgão de controle para orientação e/ou fiscalização dessas retenções, sendo que em dois desses municípios, Blumenau e Florianópolis, as ações foram motivadas por auditoria externa de fiscais do Instituto Nacional de Seguro Social - INSS.

Desta forma, com base nas informações contidas no Quadro 17, percebe-se que na maioria dos órgãos centrais de controle internos municipais pesquisados não houve ainda a percepção quanto às vantagens relacionadas ao aumento de receita e economia de recursos financeiros, desembolsados sem necessidade, caso as retenções tributárias fossem corretamente efetuadas.

As verificações e instruções para procedimentos licitatórios foram inclusas por alguns entrevistados no rol das principais atividades desenvolvidas pelos órgãos de controle interno, mas a grande maioria precisou ser instigada para comentar sobre o assunto. Mas, conforme demonstrado no Quadro 17, esse tipo de verificação é executada pela maioria dos órgãos pesquisados de maneira amostral e em alguns municípios o controle desses procedimentos se dá no acompanhamento dos contratos, portanto trata-se de um controle subsequente.

Sobre este tema, nos municípios de Lages e São José houve manifestações de não realização de acompanhamento de procedimentos licitatórios, sendo que em Lages os entrevistados declararam que somente executava verificação em instauração de Tomada de Contas Especial, ou seja, caso fosse apurado ou denunciado algum dano causado à administração pública.

Em Jaraguá do Sul e Palhoça os responsáveis pelos respectivos órgãos de controle interno declararam que as únicas verificações de licitações referiam-se a obras e estas eram ocasionadas pela necessidade de emitir informações por sistema informatizado – e-Sfinge Obras - ao Tribunal de Contas do Estado.

Quanto às verificações no último ano de mandato do Chefe do Poder Executivo, apenas nos municípios de Canoinhas e Rio do Sul os entrevistados manifestaram que não vinha realizando nenhuma atividade específica com esta finalidade, além daquelas que já realizavam. Nos demais municípios, a principal preocupação dos órgãos centrais de controle interno referia-se a verificação, nos últimos dois quadrimestres do ano, do montante a ser inscrito em restos a pagar em confrontação com o saldo de caixa existente, dado o disposto no artigo 42 da Lei Complementar n. 101/2000. Em alguns municípios, como Balneário Camboriú, Blumenau, Concórdia e Lages, o órgão central de controle interno emitiu manuais, cartilhas, portarias sobre com instruções sobre as vedações lei eleitoral e exigência de outras leis nesse período, em outros houve a manifestação de repasse de orientações em reuniões e treinamentos.

4.3.2.3 Enquadramento das atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno às funções estabelecidas na Constituição Federal

Dadas as informações sobre as interações, as atividades desenvolvidas e principais verificações efetuadas pelos órgãos centrais de controle interno dos municípios pesquisados, coletadas junto aos responsáveis por esses órgãos municipais e demonstradas nos Quadros 13, 14, 15, 16 e 17, é possível efetuar o enquadramento àquelas funções estabelecidas pelo artigo 70 da Constituição Federal, ou seja, identificar se as atividades e verificações relacionam-se ao acompanhamento da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.

Para essa separação aplicam-se os entendimentos expostos anteriormente, quando abordadas as competências do controle interno na administração pública municipal, e salienta-

se que algumas das atividades ou verificações citadas podem contribuir para mais de uma entre as funções apresentadas pela Carta Magna, porém, para não ocorrer duplo enquadramento e contagem, optou-se por aquela função na qual se percebeu maior contribuição.

Logo, no Quadro 18, a seguir, demonstra-se esse enquadramento das atividades cada um dos órgãos de controle interno municipal pesquisado.

Município	Atuação dos Órgãos Centrais de Controle Interno, segundo as funções instituídas na Constituição Federal (artigo 70)	
<p>Balneário Camboriú (Controladoria Geral)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Análise de Balanços. • Verificação dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditorias pontuais em gestão financeira, inclusive em gerenciamento de pagamentos. • Auditoria em retenções e recolhimentos tributários e previdenciários. • Análise de prestações de contas de convênios. • Auditoria em restos a pagar, confrontando com a disponibilidade financeira. • Acompanhamento de dívidas e resultados primário e nominal. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução orçamentária, bimestralmente. • Análises da Gestão Fiscal – Limites constitucionais e da Lei de Responsabilidade Fiscal. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Padronização de procedimentos através dos próprios processos. • Elaboração de relatório anual de atividades e análise da gestão. • Normatizações. • Verificação de processos licitatórios, de dispensa e inexigibilidade por amostragem. • Análise das requisições de compras. • Tomadas de Contas Especiais. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno), acompanhando a auditoria externa controlando prazos de respostas e encaminhamentos ao TCE/SC. • Estudos em Sistema de Custos a ser implantado a partir de 2009. <p>5. Fiscalização e Controle Patrimonial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditorias na gestão patrimonial e de almoxarifado.
<p>Blumenau (Diretoria de Controle Interno)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento contábil. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução financeira. • Organização das retenções tributárias em pagamentos, com emissão de manual sobre retenção de INSS. • Confronto de obrigações a pagar com as disponibilidades financeiras. • Acompanhamento do grau de endividamento. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução orçamentária. • Participação em audiências públicas municipais. • Análise da aplicação de recursos em saúde e educação e limites de gastos de pessoal. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Emissão de Manuais/ Normatizações. • Análise dos processos licitatórios, de dispensa e inexigibilidade, inclusive acompanhando por meio de sistema <i>on-line</i> desde a publicação do edital até a contratação. • Estudos para implantação de controle de custos de obras e serviços terceirizados, com intenção de iniciar a partir de 2009. • Instauração de Tomadas de Contas Especiais. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge e Sistema Instantâneo de Controle Interno) e documental (Relatórios de Controle Interno) e controlando prazos de respostas e encaminhamentos ao TCE/SC.

Quadro 18 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno segundo as funções instituídas pela Constituição Federal de 1988

Continuação

<p style="text-align: center;">Caçador (Coordenadoria do Sistema de Controle Interno)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento e modernização contábeis. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controle de convênios. • Verificação do montante de restos a pagar, confrontando com as disponibilidades financeiras, no último ano de mandato do Prefeito. • Controle de débitos de fornecedores perante o município como requisito para que seja efetuado o pagamento. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação da aplicação dos recursos orçamentários. • Participação na elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA). • Acompanhamento e análise dos limites constitucionais. • Bloqueio de orçamento para realização de licitações. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento das Secretarias Municipais. • Acompanhamento de processos licitatórios e de compras. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno). <p>5. Fiscalização e Controle Patrimonial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação ode “Obras em Andamento”.
<p style="text-align: center;">Canoinhas (Departamento de Controle Interno)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Análise contábil. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução financeira. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução orçamentária. • Participação na elaboração da LOA. • Participação em audiências públicas bimestrais. • Análise de limites constitucionais. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Procedimentos setoriais em fase de elaboração. • Análise de processos de licitação, de dispensa e inexigibilidade, por amostragem, utilizando <i>Check List</i> desde o edital até a execução do contrato. • Controle de consumos (água, energia e telefonia). • Acompanhamento de atos de pessoal e sindicâncias. • Instauração de Tomadas de Contas Especiais. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio documental (Relatórios de Controle Interno) e acompanhando a auditoria externa. <p>5. Fiscalização e Controle Patrimonial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Levantamento patrimonial recente. • Controle físico do patrimônio. • Controle de veículos, inclusive acompanhando o consumo de combustíveis e o desempenho.

Quadro 18 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno segundo as funções instituídas pela Constituição Federal de 1988

Continuação

<p style="text-align: center;">Chapecó (Coordenadoria Geral do Sistema de Controle Interno)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Administrador do Sistema Contábil. • Integração de sistemas informatizados com o sistema contábil. • Verificação dos Relatórios de Execução Orçamentária e Gestão Fiscal. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação da gestão financeira por meio de dados e informações gerados pelo e-Sfinge. • Verificação das retenções tributárias <i>in loco</i> e por meio do acesso ao Sistema Financeiro. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação da execução orçamentária por meio de dados e informações gerados pelo e-Sfinge. • Coordenação da elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA). • Controle de limites constitucionais, principalmente no último ano de mandato do Prefeito. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Padronização de fluxos e procedimentos. • Normatização. • Verificação dos processos licitatórios, por amostragem. • Implantação da uniformidade do padrão dos produtos a serem adquiridos, de maneira descritiva. • Acompanhamento dos procedimentos para contratação de materiais e serviços, bem como verificação da necessidade. • Implantação de sistemas informatizados de controle de saídas e atendimentos – Sistema de Atendimentos em Postos de Saúde X Almoxarifado de Medicamentos e Sistema de Acompanhamento de Serviços Públicos (manutenção urbana). • Verificação de processos de contratação de pessoal. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge). <p>5. Fiscalização e Controle Patrimonial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controle de estoques.
<p style="text-align: center;">Concórdia (Auditoria Geral)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento e análise contábil. • Participação na integração dos sistemas informatizados à contabilidade. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução financeira. • Normatização para retenções tributárias e previdenciárias e verificações aleatórias. • Análise de prestações de contas de convênios e adiantamentos a servidores. • Confronto bimestral do montante de obrigações a pagar com as disponibilidades financeiras. • Verificação das Metas Fiscais definidas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (Receitas, Despesas, Resultado Nominal, Resultado Primário, Dívida Fundada). <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução orçamentária. • Participação na elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA). • Verificação das alterações orçamentárias. • Participação nas audiências públicas municipais. • Verificação de limites constitucionais e limites da LRF. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Normatizações e padronização de procedimentos. • Implantação e coordenação da agenda de obrigações. • <i>Check List</i> para as atividades. • Acompanhamento de processos licitatórios e de compras, com controle para não ocorrer fracionamento de despesas, inclusive normatizando. • Verificação de contratos de permissionários e concessionários. • Verificação e publicidade dos atos. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno), acompanhando a auditoria externa e controlando prazos de respostas e encaminhamentos ao TCE/SC. <p>5. Fiscalização e Controle Patrimonial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação mensal do patrimônio e de sua movimentação.

Quadro 18 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno segundo as funções instituídas pela Constituição Federal de 1988

Continuação

<p>Criciúma (Departamento de Controle Interno)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução financeira. • Verificação da movimentação financeira. • Verificação das Metas Fiscais definidas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (Receitas, Despesas, Resultado Nominal, Resultado Primário). <p>2. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controle orçamentário. • Acompanhamento de limites constitucionais (aplicação em educação e saúde) e gastos com pessoal. 	<p>3. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Normatizações para a estrutura da Secretaria Municipal de Fazenda. • Verificação de limites de dispensa e modalidades de licitação. • Controle de contratos. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno).
<p>Florianópolis (Controladoria Geral)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento contábil. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução financeira. • Normatização da retenção de INSS, motivada por auditoria da Previdência Social. • Análise de prestações de contas de convênios, subvenções e adiantamentos a servidores. • Confrontação do montante a ser inscrito em restos a pagar com as disponibilidades financeiras, principalmente no último ano de mandato do Prefeito. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução orçamentária. • Acompanhamento da elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA). 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Normatizações, entre elas para compras e licitações. • Verificação de processos licitatórios e de compras, por amostragem. • Verificação de contratos de permissionários e concessionários. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno), acompanhando a auditoria externa e controlando prazos de respostas e encaminhamentos ao TCE/SC. <p>5. Fiscalização e Controle Patrimonial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Levantamento e posterior verificação <i>in loco</i>.
<p>Itajaí (Coordenadoria da Moralidade Administrativa)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução financeira. • Análise de Prestações de Contas de Convênio, inclusive com visitas as entidades conveniadas. • Confrontação do montante a ser inscrito em restos a pagar com as disponibilidades financeiras. <p>2. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução orçamentária. • Acompanhamento da elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA) por meio do processo participativo. • Acompanhamento de metas físicas. • Acompanhamento de preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal. 	<p>3. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Normatizações e padronizações de procedimentos visando a prevenção. • Controles para implantação de melhorias nos processos. • Treinamentos e <i>Check List</i> para as atividades. • Análise de processos licitatórios e de compras, inclusive normatizando. • Verificação dos contratos (legalidade, prazos, valores, aditivos). • Defesa e implantação de mecanismos que garantam a transparência das políticas públicas. • Instauração de Tomadas de Contas Especiais. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno) e acompanhando a auditoria externa.

Quadro 18 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno segundo as funções instituídas pela Constituição Federal de 1988

Continuação

<p>Jaraguá do Sul (Controladoria Geral do Município)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Participação na Integração de Sistemas com a contabilidade. • Auditoria nos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária e da Gestão Fiscal antes de suas publicações. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução financeira. • Prestações de contas de convênios e subvenções, pois é alto o volume de recursos repassados a entidades sem fins lucrativos. • Confrontação do montante a ser inscrito em restos a pagar com as disponibilidades financeiras. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução orçamentária. • Participação na elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA). • Acompanhamento e instrução de atos para limitação de empenhos. • Acompanhamento das audiências públicas. • Acompanhamento mensal dos limites constitucionais. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Manuais de procedimentos em implantação nas Secretarias Municipais. • Acompanha os processos de licitações de obras por meio do e-Sfinge Obras. • Sistema de Custos em fase de implantação nas Secretarias Municipais de Educação e Saúde. • Instauração de Tomadas de Contas Especiais. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno), acompanhando a auditoria externa e controlando prazos de respostas e encaminhamentos ao TCE/SC. <p>5. Fiscalização e Controle Patrimonial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controle patrimonial por meio de <i>Check List</i>. • Controle de veículos, inclusive com controle de gastos com manutenção e combustível.
<p>Joinville (Controladoria Geral)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação contábil quando da auditoria interna em entidades da administração indireta e dos fundos, segundo calendário, que é executada por empresas terceirizadas. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação da execução financeira quando da auditoria interna em entidades da administração indireta e dos fundos, segundo calendário, e por meio das informações geradas por meio do e-Sfinge. • Circular para ajustar procedimentos de retenções tributárias e previdenciárias apontados como irregulares em auditoria interna realizada. • Confrontação do montante a ser inscrito em restos a pagar com as disponibilidades financeiras. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação da execução orçamentária quando da auditoria interna em entidades da administração indireta e dos fundos, segundo calendário, e por meio das informações geradas por meio do e-Sfinge. • Acompanhamento de todas as alterações orçamentárias. • Participação nas audiências públicas, apresentando as quadrimestrais. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Normatizações e padronização de procedimentos (normatizações passa pela deliberação do Prefeito). • Compilação de legislações aplicáveis e áreas específicas da administração pública municipal. • Calendário de obrigações. • Calendário de auditorias <i>in loco</i> em entidades da administração indireta e nos fundos. • Verificação da legalidade de todos os editais de concorrência e pregões com preço equiparado ao de concorrência. • Auditoria operacional processos de dispensa e inexigibilidade de licitação. • Controle de fracionamento de despesas. • Verificação da regularidade dos recebedores de recursos públicos. • Verificação de atos de pessoal quando da auditoria interna em entidades da administração indireta e dos fundos, segundo calendário. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno) e controlando prazos de respostas e encaminhamentos ao TCE/SC.

Quadro 18 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno segundo as funções instituídas pela Constituição Federal de 1988

Continuação

<p style="text-align: center;">Lages (Auditoria e Controle Interno)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento de integração de sistemas informatizados a contabilidade. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução financeira. • Confrontação do montante a ser inscrito em restos a pagar com as disponibilidades financeiras, principalmente no último ano de mandato do Prefeito. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução orçamentária. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Normatizações conforme a necessidade verificada. • Acompanhamento de processos disciplinares, sindicâncias, administrativos, ou seja, engloba aproximadamente 50% das atividades efetuadas pelo Departamento de Recursos Humanos. • Instauração de Tomadas de Contas Especiais. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno) e acompanhando a auditoria externa. <p>5. Fiscalização e Controle Patrimonial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação total do patrimônio, com levantamento recente.
<p style="text-align: center;">Palhoça (Diretoria de Controle Interno)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento contábil. • Verificação dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e Gestão Fiscal. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução financeira. • Controle mensal do montante de restos a pagar confrontando-o com as disponibilidades financeiras. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução orçamentária. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação das licitações de obras por meio do e-Sfinge Obras. • Revisão de Leis e Decretos existentes. • Apoio ao controle externo transmitindo informações por meio documental (Relatórios de Controle Interno), acompanhando a auditoria externa e controlando prazos de respostas e encaminhamentos ao TCE/SC.
<p style="text-align: center;">Rio do Sul (Departamento de Controle Interno)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificações contábeis. • Participação na integração de sistemas informatizados com a contabilidade. • Verificação de publicação de demonstrações no sítio eletrônico da Prefeitura. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Análise de prestações de contas e documentações de subvenções, apoios financeiros e descentralizações para as Associações de Pais e Professores das escolas municipais. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação da execução orçamentária. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Normatizações, elaboração de manuais e orientações circulares. • Acompanhamento de apontamentos efetuados pelos responsáveis setoriais de controle interno, cientificando os responsáveis por cada unidade gestora. • Verificação e auditoria <i>in loco</i>, por amostragem, em licitações e contratos (aderência a legislação, fracionamento de despesas, processos de dispensa e inexigibilidade). • Publicação de informações no sítio eletrônico da Prefeitura Municipal. • Participação na Avaliação de Estágio Probatório. • Acompanhamento na concessão e na utilização de bolsas de estudos a servidores. • Vedações de contratação de comissionados e servidores para realização de serviços de terceiros. • Acompanhamento e restrições na realização de horas-extras. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno).

Quadro 18 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno segundo as funções instituídas pela Constituição Federal de 1988

Continuação

<p>São Bento do Sul (Secretaria de Controle Interno, Tecnologia e Qualidade)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução financeira. • Análise das prestações de contas de convênios (após a análise da execução financeira pela contabilidade), inclusive com verificação da utilização dos recursos <i>in loco</i>. <p>2. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento da execução orçamentária. • Acompanhamento da elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA). • Acompanhamento dos limites constitucionais. 	<p>3. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Padronização de procedimentos de controle interno. • Acompanhamento e fiscalização de requisições de compras e serviços. • Controle de consumos (água, energia e telefonia), inclusive pela utilização de imóveis pela Prefeitura. • Acompanhamento e análise de contratos. • Fiscalização de empresas funerárias do município. • Instauração de Tomadas de Contas Especiais. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno), acompanhando a auditoria externa e controlando prazos de respostas e encaminhamentos ao TCE/SC. <p>4. Fiscalização e Controle Patrimonial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Implantação do Diário de Obras para emissão de informações para o e-Sfinge obras. • Controle de Frotas de Veículos, inclusive com controle de manutenção. • Controle da utilização de imóveis.
<p>São José (Chefia de Controle Interno e Auditoria)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação das metas de resultados primário e nominal previstas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias comparando com a realização. • Verificação da Dívida Fundada. <p>2. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Participação nas audiências públicas. • Verificação da aplicação de recursos orçamentários em ações de saúde e educação conforme limites constitucionais e de limites de gastos com pessoal e endividamento. 	<p>3. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Emissão de portarias e orientações. • Análise dos atos de pessoal relacionados a pensões e aposentadorias. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno) e acompanhando a auditoria externa.
<p>Tubarão (Controladoria Geral)</p>	<p>1. Fiscalização e Controle Contábil</p> <ul style="list-style-type: none"> • A contabilidade integra o sistema de controle interno do município. • Participação na integração de sistemas informatizados a contabilidade. • Consolidação das informações, inclusive analisando os Relatórios de Execução Orçamentária e Gestão Fiscal. <p>2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira</p> <ul style="list-style-type: none"> • Manuais e treinamentos com as unidades pagadoras no que se refere a retenções tributárias e previdenciárias. • Controle de convênios com apontamentos da Controladoria. • Confrontação do montante a ser inscrito em restos a pagar com as disponibilidades financeiras, principalmente no último ano de mandato do Prefeito. <p>3. Fiscalização e Controle Orçamentário</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controle orçamentário. • Controle mensal de cotas e reserva orçamentária anterior a licitação. 	<p>4. Fiscalização e Controle Operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> • Relatório de atividades sobre a atuação das Secretarias Municipais. • Análise de todas as requisições de compras e contratações, inclusive com identificação do centro de custos (atividades/funções), tipo de despesa, enquadramento do elemento de despesa, utilizando um sistema informatizado de uso do Controle Interno - Gerenciamento de Despesas. • Instauração de Tomadas de Contas Especiais. • Apoio ao controle externo consolidando e transmitindo informações ao TCE/SC por meio eletrônico (e-Sfinge) e documental (Relatórios de Controle Interno), acompanhando a auditoria externa e controlando prazos de respostas e encaminhamentos ao TCE/SC. <p>5. Fiscalização e Controle Patrimonial</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificação patrimonial periódica – controle físico.

Quadro 18 – Atuação e verificações dos órgãos centrais de controle interno segundo as funções instituídas pela Constituição Federal de 1988

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados primários

Ao enquadrar as atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno das prefeituras pesquisadas verifica-se que em muitos municípios o controle interno não tem atuado em todas as áreas de competência atribuídas pelo artigo 70 da Constituição Federal. Em municípios como Criciúma, Itajaí e São José, essa situação é mais perceptível, pois os entrevistados destes municípios declararam não desenvolver atividades específicas para fiscalizações e controles nas áreas contábil e patrimonial. Nos municípios de Blumenau, Joinville, Palhoça e Rio do Sul não há atuação do órgão de controle interno na área patrimonial e em São Bento do Sul os entrevistados demonstraram não desenvolver atividades específicas relacionadas a fiscalização e ao controle contábil.

Verifica-se, portanto, que dos dezessete municípios visitados, apenas os entrevistados de oito órgãos centrais de controle interno manifestaram executar atividades relacionadas às cinco áreas de atuação determinadas pela Carta Magna, em outros oito municípios não foram declaradas a execução de atividades no controle de bens e em quatro municípios, o que representa 23,5%, o órgão central de controle não executa atividade de acompanhamento contábil.

Percebe-se, ainda, que em alguns municípios, embora houvesse declaração da atuação do órgão central de controle interno na fiscalização e controle das execuções financeiras e orçamentárias, alguns entrevistados não manifestaram quais as atividades desenvolvidas com esta finalidade ou somente o fizeram quando instigados quanto às retenções tributárias ou atuação no último ano de mandato do Chefe do Poder Executivo municipal. Nesses casos, citam-se os órgãos centrais de controle das prefeituras de Canoinhas, Chapecó, Criciúma, Lages, Palhoça e Rio do Sul.

Porém, nessas funções de fiscalização e controle das execuções orçamentárias e financeiras alguns órgãos demonstraram atividades diferenciadas dos demais. Por exemplo, em Caçador a entrevistada declarou que o controle interno atua na verificação para que os pagamentos a fornecedores ou prestadores de serviços somente ocorram caso estes não possuam débitos perante o município e, quanto ao controle orçamentário, é o órgão central de controle interno que efetua o bloqueio de orçamento para realização de licitações. No município de Concórdia o auditor geral acompanha todas as alterações orçamentárias. Em Itajaí o órgão central de controle interno acompanha as metas físicas fixadas nos instrumentos de planejamento e efetua visitas às entidades conveniadas orientando e verificando *in loco* a aplicação de recursos, esta atividade também é desenvolvida em São Bento do Sul. Por sua vez, a Controladoria Geral de Tubarão efetua o controle mensal de cotas e reservas orçamentárias das unidades municipais.

Nesse enquadramento de atividades às funções estabelecidas na Carta Magna, e conseqüentemente às demais legislações, entre os municípios pesquisados destacam-se os órgãos centrais de controle interno de Balneário Camboriú, Concórdia, Jaraguá do Sul e Tubarão, nos quais os entrevistados expuseram o desenvolvimento de atividades para fiscalização e/ou controle nas áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e, conforme demonstrado anteriormente por meio do Gráfico 3, com exceção do órgão central de controle interno do município de Tubarão, os três primeiros declararam atuar de maneira integrada ao Poder Legislativo municipal observando, também, ao disposto no artigo 74 da Constituição Federal.

No que tange a fiscalização e controle operacional, além do apoio ao controle externo realizado de uma maneira mais ou menos efetiva, os municípios pesquisados demonstraram diversas particularidades, nas quais se ressaltam:

- Balneário Camboriú: a) análise de todas as requisições de compras; e b) estudos para implantação de sistemas de custos, a partir de 2009, utilizando-se de informações coletadas das requisições e notas fiscais de aquisição e separando os custos diretos e indiretos relacionados às ações desenvolvidas pela prefeitura.
- Blumenau: a) acompanhamento dos processos licitatórios por meio de sistema *on-line*, disponível no sítio eletrônico da Prefeitura Municipal de Blumenau e para consulta pública; b) estudos para implantação, a partir de 2009, de controle de custos para obras e serviços terceirizados; c) emissão de informações diárias ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina por meio de projeto piloto do Sistema Instantâneo de Controle Interno, em desenvolvimento.
- Canoinhas: a) elaboração de manuais de procedimentos setoriais; b) controle de consumos (água, energia elétrica e telefonia fixa e móvel).
- Chapecó: a) implantação da uniformidade do padrão de produtos adquiridos pelos órgãos e entidades vinculados a prefeitura; b) acompanhamento dos procedimentos de compras e contratação de serviços, verificando inclusive a necessidade de sua efetivação; c) desenvolvimento e implantação de sistemas informatizados para controle de saídas de medicamentos do almoxarifado da Secretaria Municipal de Saúde vinculando-as com os atendimentos efetuados nos Postos de Saúde do município e Sistema de Acompanhamento de Serviços Públicos (manutenção urbana) segundo a solicitação de cidadãos.

- Concórdia: a) normatização e padronização de procedimentos, disponibilizando, quando da realização desta pesquisa, manuais desenvolvidos para as áreas de licitação, compras, tributação municipal, Instrução Normativa da Auditoria Geral da Prefeitura Municipal de Concórdia n. 001/2004, que “disciplina as normas, procedimentos e rotinas a serem adotados pelas entidades para utilização e prestação de contas dos recursos recebidos do Município de Concórdia” e Instrução Normativa da Auditoria Geral da Prefeitura Municipal de Concórdia n. 002/2006, que “disciplina procedimentos, funções, normas, rotinas e fluxos de trabalho da Secretaria Municipal de Educação, e dá outras providências”; b) implantação da agenda de obrigações no município, com o objetivo de controlar e verificar cumprimento de atividades e prazos exigidos pela legislação vigente.
- Itajaí: a) realização de treinamentos e implantação de *check list* e normas para a execução de atividades; b) verificação total de contratos.
- Jaraguá do Sul: a) manuais de procedimentos em implantação nas secretarias municipais; b) sistema de custo em fase de implantação nas secretarias municipais de educação e saúde, no qual foi contratado um servidor para a Controladoria, sob o cargo de analista de custos, para o desenvolvimento desta atividade.
- Joinville: a) compilação de legislações para áreas específicas do município; b) implantação do calendário de obrigações na prefeitura, visando orientar sobre o cumprimento de atividades e seus prazos previstos na legislação; c) adoção de calendário de auditorias nas entidades da administração indireta e nos fundos municipais.
- Lages: a) acompanhamento de praticamente 50% dos atos de pessoal.
- Palhoça: a) revisão da legislação municipal existente.
- Rio do Sul: a) publicação de informações no sítio eletrônico da prefeitura; b) acompanhamento da concessão e utilização de bolsa de estudos a servidores municipais; c) acompanhamento e restrições na realização de horas-extras por servidores.
- São Bento do Sul: a) padronização e procedimentos das atividades desenvolvidas para o controle interno; b) acompanhamento e fiscalização de requisições de compras e serviços; c) controle de consumos (água, energia elétrica, telefonia fixa e móvel); d) fiscalização de empresas funerárias que atuam no município.

- Tubarão: a) elaboração de relatório das atividades desenvolvidas pelas secretarias municipais; b) análise de todas as requisições de compras e contratações da prefeitura, com identificação de centro de custos (atividades/funções), tipo de despesa, enquadramento do elemento de despesa, utilizando um sistema informatizado de Gerenciamento de Despesas com características de sistemas de custos, implantado a partir das exigências constantes no Decreto Municipal n. 2.160/2003.

Após essa análise das funções declaradas como desenvolvidas por cada um dos órgãos de controle interno pesquisados, retorna-se a discussão sobre a nomenclatura desses órgãos. Aqui, novamente, constatou-se a existência de confusões quanto às diferentes conceituações e responsabilidades de Controladorias, órgãos de Controle Interno e de Auditoria Interna.

Por exemplo, em Balneário Camboriú, o órgão central de controle interno denomina-se Controladoria Geral, mas as atividades desenvolvidas, em sua maioria, referem-se à realização de auditorias específicas e pontuais.

Em Florianópolis e Tubarão as Controladorias não acompanham metas fiscais ou físicas. Em Jaraguá do Sul não são efetuadas verificações de natureza contábil, a não ser em relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal e não participa do processo de planejamento.

Em Joinville a Controladoria Geral não tem relação direta com o Prefeito Municipal e não efetua acompanhamentos ao patrimônio.

Por sua vez, em Concórdia, considerando as atividades desenvolvidas pela Auditoria Geral, visualiza-se que nomenclatura correta seria Departamento, Diretoria ou Coordenadoria de Controle Interno.

Para uma melhor visualização das diferentes atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno dos municípios visitados, segundo o enquadramento às funções estabelecidas pela Constituição Federal, as quais se inserem àquelas atividades exigidas em outras legislações brasileiras e na literatura acadêmica, a Tabela 3 demonstra-as indicando o quantitativo de órgãos, entre os dezessete, que as executam.

Tabela 3 – Atividades desenvolvidas pelos Órgãos Centrais de Controle Interno dos maiores Municípios Catarinenses, segundo as Funções da Constituição Federal.

Atividades	Número de Municípios	Percentual
1. Fiscalização e Controle Contábil		
1.1. Acompanhamento e verificação das informações geradas pela contabilidade.	09	52,94%
1.2. Coordenação ou participação na implantação e/ou integração de sistemas Informatizados ao sistema contábil.	07	41,18%
1.3. Análise de balanços/Apuração de indicadores.	02	11,76%
1.4. Verificação dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.	05	29,41%
2. Fiscalização e Controle da Gestão Financeira		
2.1. Acompanhamento da execução financeira.	13	76,47%
2.2. Orientações e acompanhamento de retenções de tributos.	07	41,18%
2.3. Controle de débitos de fornecedores perante o município como requisito para que seja efetuado o pagamento.	01	05,88%
2.4. Acompanhamento e verificação de prestações de contas (convênios, subvenções, adiantamentos).	09	52,94%
2.5. Verificação do montante de obrigações a pagar, a serem inscritos em Restos a Pagar, confrontando-o com a disponibilidade financeira, sobretudo durante o último ano de mandato do Chefe do Poder Executivo.	12	70,59%
2.6. Acompanhamento do montante de dívidas e/ou resultados primário e nominal.	05	29,41%
3. Fiscalização e Controle Orçamentário		
3.1. Acompanhamento da execução orçamentária.	16	94,12%
3.2. Participação na elaboração das peças orçamentárias (PPA, LDO, LOA).	08	47,06%
3.3. Verificação das alterações orçamentárias – créditos adicionais.	02	11,76%
3.4. Controle mensal de cotas e reserva orçamentária anterior a licitação ou bloqueio de orçamento para realização de licitações.	02	11,76%
3.5. Participação nas audiências públicas promovidas pela prefeitura.	07	41,18%
3.6. Verificação da aplicação recursos mínimos ações de Educação e Saúde, conforme estabelecido na Constituição Federal, e/ou verificação de limites de gastos com pessoal dispostos na Lei de Responsabilidade Fiscal.	11	64,71%
3.7. Acompanhamento e instrução de atos para limitação de empenhos.	02	11,76%
3.8. Acompanhamento físico de metas.	02	11,76%
4. Fiscalização e Controle Operacional		
4.1. Padronização de fluxos e/ou procedimentos administrativos com o objetivo de atingir melhorias e a continuidade dos trabalhos.	09	52,94%
4.2. Normatizações com o objetivo da observância da legalidade.	12	70,59%
4.3. Calendário/Agenda de Obrigações.	02	11,76%
4.4. Elaboração de relatório de atividades e análise da gestão.	03	17,65%
4.5. Verificação da regularidade de concessionários e permissionários.	03	17,65%
4.6. Verificação da publicidade dos atos.	04	23,53%
4.7. Verificação de processos licitatórios, dispensas e inexigibilidades.	11	64,71%
4.8. Controle de contratos.	06	35,29%
4.9. Controle de compras.	07	41,18%
4.10. Controle de consumos (energia, água, telefone).	03	17,65%
4.11. Estudos ou utilização de sistemas informatizados para controle ou consolidação de informações sobre eficiência, eficácia e efetividade na aplicação de recursos.	05	29,41%
4.12. Verificação de atos de pessoal.	06	35,29%
4.13. Acompanhamento na concessão e na utilização de bolsas de estudos a servidores.	01	05,88%
4.14. Instauração e/ou coordenação de tomadas de contas especiais para apuração de danos causados ao patrimônio público.	08	47,06%

Continuação

Tabela 3 – Atividades desenvolvidas pelos Órgãos Centrais de Controle Interno dos maiores Municípios Catarinenses, segundo as Funções da Constituição Federal.

4.15. Apoio ao Controle Externo		
4.15.1. Consolidação e transmissão de informações ao Tribunal de Contas do Estado por meio do sistema informatizado e-Sfinge (bimestralmente).	15	88,24%
4.15.2. Elaboração e envio de Relatório de Controle Interno ao Tribunal de Contas do Estado, com informações dos órgãos e entidades do município, segundo sua abrangência, de periodicidade bimestral.	16	94,12%
4.15.3. Acompanhamento da auditoria externa do TCE/SC.	11	64,71%
4.15.4. Controle de prazos para encaminhamento de respostas/retornos ao Tribunal de Contas do Estado.	09	52,94%
5. Fiscalização e Controle Patrimonial		
5.1. Controle patrimonial (bens).	07	41,18%
5.2. Controle de estoques.	02	11,76%
5.3. Controle de frotas de veículos.	02	11,76%

Fonte: Elaborada pela autora a partir de dados primários

Quanto à fiscalização ou controle contábil, conforme atividades apresentadas no Quadro 18, apesar de treze órgãos centrais de controle terem declarado executar algum tipo de atividade nessa área, apenas em nove municípios houve a manifestação específica de acompanhamento periódico de informações geradas pela contabilidade e somente quatro desses declararam analisar os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, instituídos pela Lei Complementar 101/2000. O quinto órgão de controle que declarou efetuar a análise desses relatórios, inclusive antes das publicações, é de Jaraguá do Sul sendo esta a única atividade de análise contábil.

Entre as atividades de acompanhamento da gestão financeira, além daquelas já comentadas, que se instigaram quando da análise de situações específicas como as retenções tributárias e as verificações efetuadas no último ano de mandato do Chefe do Poder Executivo, dadas as implicações da LRF e da Lei Eleitoral, a análise de prestações de contas de recursos de convênios, subvenções e/ou adiantamento de recursos foram citadas por 53% dos entrevistados. Inclusive, no município de Jaraguá do Sul essa atividade foi destacada como principal, e nos municípios de São Bento do Sul e Itajaí também houve grande destaque.

Na fiscalização e controle orçamentário, entre as atividades específicas encontra-se a verificação da aplicação de recursos orçamentários em ações nas áreas de saúde e educação, bem como aqueles limites, principalmente de gastos com pessoal, instituídos pela Lei Complementar n. 101/2000. Nesse item, onze entrevistados dos órgãos centrais de controle interno manifestaram esse acompanhamento, inclusive, ao tratar das interações com o

Gabinete do Prefeito demonstradas no Quadro 15, o controlador geral de Tubarão citou que vinha alertando o Chefe do Poder Executivo de que aquele município não estava cumprido com as aplicações mínimas em educação e saúde. Esclarece-se que o artigo 212 da Constituição Federal de 1988 estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem aplicar, no mínimo, 25% das receitas de impostos, incluídas as provenientes de transferências de outros entes, na manutenção e desenvolvimento do ensino. O artigo 77 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias dispõe que os municípios devem destinar, até a edição de Lei Complementar específica, o montante de 15% da arrecadação de impostos, inclusive aqueles provenientes da repartição de tributos, em ações e serviços públicos de saúde. Por sua vez, a Lei Complementar n. 101/2000, em seu artigo 19, inciso III, estabelece que a despesa total com pessoal dos municípios deve ser inferior a 60% da receita corrente líquida, calculada da forma da respectiva Lei.

Verificou-se que somente em oito municípios o órgão central de controle interno participa da elaboração dos instrumentos de planejamento instituídos pela Carta Magna (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual). A não participação do controle interno no processo de planejamento entende-se ser uma falta acentuada, afinal, conforme tratado por vários autores, bem como nas metodologias de controle interno apresentadas, na atuação estão compreendidas a eficiência na aplicação dos recursos, a eficácia das operações para o alcance dos objetivos traçados e a conformidade com leis e regulamentos, logo, entende-se que não há como avaliar desempenho sem acompanhar o processo de fixação desses objetivos.

Nos municípios de Balneário Camboriú, Joinville e Tubarão essa constatação é ainda mais delicada, pois nesses municípios o órgão central de controle interno denomina-se Controladoria que, como abordado pela literatura, deve responsabilizar-se pela coordenação de todo o processo de gestão, porém esses estão entre aqueles órgãos que, quando da realização das entrevistas, não acompanhavam a elaboração dos instrumentos de planejamento de seus municípios.

Ainda sobre as atividades específicas para fiscalização orçamentária constatou-se que atividades importantes na avaliação de desempenho, como acompanhamento de metas físicas, e na verificação da legalidade no que se refere às alterações orçamentárias, reserva de valores orçamentários para realização de licitações e acompanhamento de atos para limitação de empenhos quando as receitas municipais não se comportam como previstas, foram citadas por apenas dois municípios cada, sendo consideradas, portanto, como exceções.

No controle patrimonial, conforme já comentado, os órgãos de controle de nove municípios citaram a execução de alguma atividade relacionada a este fim, mas em Chapecó este controle refere-se somente aos estoques, sobretudo medicamentos, sem acompanhamento contínuo dos bens móveis e imóveis, e em São Bento do Sul há apenas o controle de veículos pertencentes a frota da Prefeitura Municipal. Além de Chapecó, somente o entrevistado da Controladoria Geral de Balneário Camboriú manifestou a verificação dos estoques das unidades do Poder Executivo Municipal por meio da realização de auditorias internas.

O apoio ao controle externo foi enquadrado na fiscalização e no controle operacional, pois se trata de uma atividade que se relaciona com todas as demais áreas, ou seja, uma atividade operacional no fornecimento de informações e de condições para que os órgãos de controle externo possam cumprir com suas atribuições. Como há diferenças na interação entre os órgãos centrais de controle interno e o Tribunal de Contas ao Estado de Santa Catarina, optou-se em demonstrar as diferentes formas de interação desses órgãos catarinenses.

Nos municípios pesquisados somente seis (35,3%) órgãos centrais de controle interno executam as quatro atividades de apoio ao controle externo listadas na Tabela 3, ou seja, apenas as centrais de controle de Balneário Camboriú, Concórdia, Florianópolis, Jaraguá do Sul, São Bento do Sul e Tubarão são responsáveis pela consolidação e transmissão de informações ao Tribunal de Contas por meio de sistema informatizado instituído como obrigatório por aquele órgão de controle externo, emitem o Relatório de Controle Interno contendo informações sobre as verificações e as atividades desenvolvidas no bimestre, acompanham a auditoria externa do Tribunal de Contas quando realizadas na respectiva prefeitura e controlam prazos de respostas ou encaminhamentos a serem efetuados àquela Corte de Contas.

Essa informação, de certa forma, contraria as declarações expostas no Quadro 14, que tratou das interações entre os órgãos centrais de controle interno pesquisados com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, pois em nove municípios (53%) os entrevistados declararam que órgão de controle interno municipal era o “elo” entre a prefeitura e o Tribunal de Contas.

Como tratado em capítulo anterior, a fiscalização e controle operacional visa, principalmente, assegurar que os objetivos da administração pública sejam atingidos, observando-se os princípios constitucionais. Para tanto, como demonstrado, cada órgão de controle interno efetua as atividades relacionadas a essa área com particularidades, dado o enfoque central de sua atuação.

Entende-se que atividades como a padronização de fluxos/procedimentos, desenvolvida em 53% dos órgãos de controle interno dos municípios pesquisados, e normatizações, citadas em doze dos dezessete municípios, por exemplo, relacionam-se aos componentes de “ambiente de controle” e “atividades de controle” expostas nas metodologias COSO, o componente “identificação de tarefas, processos e riscos” da metodologia CoCo e o domínio “entrega e suporte” da metodologia CobiT®.

Dentre as atividades desenvolvidas nessa área de atuação do controle interno destaca-se o item 4.11 que buscou demonstrar a realização de estudos para implantação e a efetiva utilização de sistemas informatizados, com a participação dos órgãos centrais de controle interno pesquisados, que têm o objetivo de acompanhar a eficiência, eficácia e a efetividade na aplicação de recursos. Relacionam-se, portanto, os estudos para implantação de sistemas de custos em Balneário Camboriú, Blumenau e Jaraguá do Sul, os sistemas de acompanhamento de serviços de saúde e atendimento das solicitações de manutenções urbanas utilizados em Chapecó e o sistema de gerenciamento de despesas administrado pela Controladoria Geral de Tubarão, todos citados anteriormente como ferramentas diferenciais. Tais atividades, no que se refere às metodologias de controle interno apresentadas, enquadram-se no componente “informação e comunicação”, assim como a análise contábil.

Nas entrevistas, além das principais atividades desenvolvidas, alguns entrevistados expuseram o enfoque que norteia o desenvolvimento dessas atividades, como a observância aos princípios da legalidade ou da eficiência, incluindo a economicidade, e a preocupação com a continuidade dos serviços.

Pelas manifestações desses enfoques e considerando as atividades listadas e enquadradas na fiscalização e controle operacional percebe-se coerência, pois em Blumenau, Caçador e Florianópolis, os entrevistados manifestaram que as atividades dos órgãos centrais de controle interno desses municípios primam pela observância da legalidade dos atos e no controle operacional as atividades que aparecem são, principalmente, a elaboração de normas e a verificação de processos licitatórios, de dispensa e inexigibilidade. Em Canoinhas as preocupações declaradas são tanto com a legalidade quanto com a economicidade dos recursos, esses enfoques refletem-se, sobretudo, nas atividades de análise dos processos licitatórios, dispensa e inexigibilidade desde o edital até a execução do contrato e nos controles de consumos gerais (água, energia elétrica e telefonia) e de gastos e desempenho de veículos.

Por sua vez, no órgão central de controle interno de Jaraguá do Sul manifestou-se o enfoque na continuidade dos serviços, isto se configura na implantação de manuais de

procedimentos nas secretarias e na lotação dos servidores desse órgão de controle que, conforme demonstrado na Tabela 2, apenas o controlador geral não tem vínculo efetivo com a prefeitura. Em Joinville, com uma equipe de cinco servidores efetivos e um estagiário e a formação de agentes de planejamento e controle para atuarem nos órgãos e entidades municipais, os enfoques manifestados são a continuidade dos serviços e a legalidade dos atos, esse último é confirmado no desenvolvimento de atividades como a compilação de legislações e o calendário de obrigações.

Em Itajaí e São Bento do Sul os entrevistados expuseram que as atividades são desenvolvidas primando-se pela eficiência e economicidade na aplicação dos recursos, legalidade dos atos e continuidade dos serviços, nos quais se entende que as atividades desenvolvidas, expostas no Quadro 18 por município, também revelam coerência, desde o acompanhamento de metas físicas e a verificação *in loco* da aplicação de recursos repassados pela prefeitura por meio de convênio, controle de gastos, até a verificação de contratos e as normatizações e padronizações de procedimentos.

Se verificadas as ações para observância dos princípios constitucionais da administração pública, na maioria dos municípios destaca-se a verificação da legalidade dos atos, em alguns municípios o órgão de controle interno preocupa-se, também, com a eficiência e economicidade na utilização dos recursos públicos, de maneiras mais ou menos enfáticas, e em municípios como Concórdia, Itajaí e Rio do Sul há ainda um acompanhamento da publicidade dos atos, além daqueles que participam ou coordenam audiências públicas municipais. Ao acompanhar ou analisar processos de licitação e compras diretas, ocorre, em alguns municípios, a possibilidade de verificação da impessoalidade da administração pública. Porém, quanto ao princípio da moralidade não se vêem ações concretas do órgão central de controle interno para garantir essa observância, mas considera-se que este seja o princípio mais difícil de ser avaliado, afinal relaciona-se com a ética dos administradores e a cultura e costumes da sociedade estudada.

4.4 APONTAMENTOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA

Como demonstrado anteriormente, cabe a auditoria, interna e externa ou independente, o monitoramento do controle interno visando verificar se o mesmo abrange os princípios peculiares, é suficiente e adéqua-se à organização a qual pertence

Considerando que o Tribunal de Contas de cada estado é responsável pelo controle externo das contas dos municípios, a este cabe a função de monitorar controle interno dos municípios.

Em dezembro de 2008 o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina concluiu a emissão de pareceres sobre as prestações de contas dos duzentos e noventa e três municípios catarinenses, relativas ao exercício de 2007. Foram nove pareceres com indicação de rejeição, o que representa 3,07% do total de município, e 284 pareceres pela aprovação (TCE/SC, 2007).

Quando da conclusão pela rejeição das contas do município, o TCE/SC emite parecer apresentando os motivos que justificam esse entendimento, e, nos casos em que a opinião dos auditores externos e dos conselheiros é pela aprovação das contas, os pareceres daquela Corte de Contas são emitidos com recomendações e ressalvas julgadas pertinentes, das quais alertam-se que reincidências podem ocasionar a rejeição de contas futuras daquele ente federado.

Com o intuito de confrontar as declarações dos responsáveis pelos órgãos centrais de controle interno pesquisados, complementando a análise sobre suas atuações, efetuaram-se análises dos conteúdos dos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, relativos às contas dos dezenove municípios que compõem a amostra desta pesquisa, apresentadas após o encerramento do exercício de 2007. Incluem-se, portanto, os municípios de Araranguá e Brusque, que não foram visitados durante o processo de entrevista.

a) Araranguá: Parecer Prévio TCE/SC n. 0152/2008 – Processo PCP 08/00144538.

O parecer do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, divulgado em outubro de 2008, foi favorável à aprovação das contas municipais desse exercício de 2007. Porém, apresentaram-se recomendações à Prefeitura de Araranguá, para regularizar (i) a não realização de audiências públicas na elaboração do Plano Plurianual; (ii) desconformidades em trâmites para abertura de créditos adicionais; (iii) inconsistências em demonstrações contábeis do exercício; (iv) não remessa de Parecer do Conselho do FUNDEB; (v) não alcance da meta fiscal de resultado nominal prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2007; e (vi) deficiências no sistema de controle interno do município constatadas a partir da ausência de encaminhamento de informações ao órgão de controle externo.

b) Balneário Camboriú: Parecer Prévio TCE/SC n. 0181/2008 – Processo PCP 08/00206150.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina emitiu parecer, sem restrições, recomendando a Câmara de Vereadores a aprovação das contas do município, referente ao exercício de 2007.

c) Blumenau: Parecer Prévio TCE/SC n. 0128/2008 – Processo PCP 08/00144619.

O parecer do TCE/SC concluiu pela aprovação das contas do Prefeito de Blumenau, referente ao exercício de 2007, com recomendações a Prefeitura Municipal de Blumenau, alertando pela necessidade de envolvimento e pela possível responsabilização do órgão de controle interno, prevenindo e sanando: (i) a omissão de realização de audiências públicas na elaboração da Lei Orçamentária Anual; (ii) não remessa de Parecer do Conselho do FUNDEB; (iii) o não alcance da meta fiscal de resultado primário; (iv) divergência entre valores registrados em dívida ativa em demonstrações contábeis; (v) falta de informações no Relatório de Controle Interno encaminhado ao órgão de controle externo, configurando deficiência do Sistema de Controle Interno do município.

Além disso, o TCE/SC determina que sejam abertos processos específicos para verificar suposto pagamento indevido e/ou reajuste de subsídios do Prefeito e do Vice-Prefeito e realização, reincidente, de despesas com saúde sem registro no Fundo de Saúde Municipal.

d) Brusque: Parecer Prévio TCE/SC n. 0253/2008 - Processo PCP 08/00228987.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina emitiu, parecer pela rejeição das contas municipais de Brusque, referente ao exercício de 2007, pois o município não cumpriu os percentuais mínimos para manutenção e desenvolvimento do ensino (25% da receita resultante de impostos, compreendida aquelas provenientes de transferências), para ações e serviços públicos de saúde (15% da receita resultante de impostos, compreendida aquelas provenientes de transferências), e, com os ajustes considerados pelo Tribunal, apurou-se um déficit na execução orçamentária na ordem de R\$ 3.956.928,34.

Em sua conclusão, ainda faz diversas recomendações à Prefeitura Municipal de Brusque, com o envolvimento e a responsabilização do órgão de controle interno, apontando inconformidades na escrituração contábil e conseqüentes divergências entre relatórios e demonstrações contábeis, realização de despesas sem que tenham sido empenhadas no exercício e, conseqüentemente, não inscritas como restos a pagar, não alcance de metas fiscais de resultado nominal e primário, apuração de déficit financeiro, alteração orçamentária sem autorização legislativa, ausência de informações no Parecer do Conselho do FUNDEB, falta

de informações no Relatório de Controle Interno emitido àquele Tribunal de Contas, e ressaltando que a elaboração do orçamento do município vem sendo superestimada, caracterizando a não existência de critérios concisos para estimativa da receita.

e) Caçador: Parecer Prévio TCE/SC n. 0275/2008 – Processo PCP 08/00190564.

O TCE/SC emitiu, em dezembro de 2008, parecer favorável a aprovação das contas do município para o exercício de 2007, porém efetuou algumas ressalvas. Em tal parecer prévio o TCE/SC demonstra que o município de Caçador deixou de cumprir, em 2007, o percentual mínimo para despesas com manutenção e desenvolvimento da educação básica com recursos oriundos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica - FUNDEB e ultrapassou o percentual máximo de despesas com pessoal do Poder Executivo Municipal. Houve, também, recomendações devido ao não cumprimento da meta fiscal de resultado nominal prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias e para correção de inconformidades verificadas nas demonstrações contábeis do município de Caçador.

f) Canoinhas: Parecer Prévio TCE/SC n. 0184/2008 – Processo PCP 08/00153790.

O Tribunal de Contas do Estado emitiu, em 2008, a recomendação para aprovação das contas municipais do prefeito de Canoinhas, relativas ao exercício de 2007, com a ressalva sobre a abertura de créditos adicionais sem a comprovação de recursos para tal fim.

g) Chapecó: Parecer Prévio TCE/SC n. 0218/2008 – Processo PCP 08/00318200.

As contas do prefeito de Chapecó, referente a 2007, obtiveram, do Tribunal de Contas do Estado, parecer pela aprovação. Contudo, o Parecer Prévio n. 0218/2008 – Processo PCP 08/00318200, apontou ressalva quanto a inconformidades na abertura de créditos adicionais suplementares, recomendou o acompanhamento pelo do órgão de controle interno, das metas bimestrais de arrecadação, determinou a instauração de processos individualizados para exame de divergências reincidentes em demonstrações contábeis do município de Chapecó, inconformidades na abertura de créditos adicionais, atrasos reincidentes na remessa do Balanço Anual da Prefeitura Municipal àquele Tribunal de Contas e ausência na remessa de Relatórios de Controle Interno pelo órgão central de controle interno.

h) Concórdia: Parecer Prévio TCE/SC n. 0118/2008 – Processo PCP 08/00135202.

Emitido pelo TCE/SC em setembro de 2008, o parecer supracitado recomendou a aprovação das contas municipais de 2007, mas contém determinações para prevenção e

correção de divergências constatadas em demonstrações contábeis e relatórios orçamentários da Prefeitura Municipal de Concórdia, revelando deficiência da atuação do controle interno nessa área contábil.

i) Criciúma: Parecer Prévio TCE/SC n. 0148/2008 – Processo PCP 08/00102100.

As contas de 2007 do prefeito de Criciúma também obtiveram parecer favorável do Tribunal de Contas do Estado, com recomendações de providências no sentido de utilização da Reserva de Contingências somente em eventos previstos na Lei Complementar n. 101/2000 e apresentação dos Relatórios de Controle Interno ao TCE/SC no prazo legal, conforme determinado em Resoluções daquele Tribunal de Contas.

j) Florianópolis: Parecer Prévio TCE/SC n. 0231/2008 – PCP 08/00215818.

Para as contas da capital, o parecer do Tribunal de Contas do Estado, emitido em 2008, foi favorável a aprovação, com recomendações e ressalvas quanto a créditos adicionais que não seguiram os trâmites legais, para adoção de medidas visando manter o equilíbrio entre receitas arrecadadas e despesas executadas em todas as fontes de recursos e pelas deficiências na atuação do órgão de controle interno do município, tanto no atraso na remessa de Relatórios de Controle Interno àquela Corte de Contas, quanto pela ausência de relatório ou documento que comprove o efetivo exercício de suas competências.

k) Itajaí: Parecer Prévio TCE/SC n. 225/2008 – Processo PCP 08/0016448.

O Tribunal de Contas catarinense recomendou aprovação dessas contas de 2007 do município de Itajaí, no entanto o Parecer Prévio n. 225/2008 – Processo PCP 08/00164482 foi emitido com ressalvas, sobre as demonstrações e a escrituração contábeis do município, e recomendações para adoção de medidas visando corrigir irregularidades quanto (i) aos valores aplicados nas despesas com manutenção e desenvolvimento da educação básica, pois o percentual de recursos oriundos do FUNDEB foi inferior a 95%; (ii) ao não alcance da meta fiscal de resultado primário prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias elaborada para aquele exercício; (iii) a atrasos na remessa do Relatório de Controle Interno; e (iv) a revisão geral anual de vencimentos para que seja efetuada por meio de lei específica.

l) Jaraguá do Sul: Parecer Prévio TCE/SC n. 224/2008 – Processo PCP 08/00191536.

Houve a recomendação, por parte do TCE/SC, para que as contas do prefeito de Jaraguá do Sul, referente ao exercício de 2007, fossem aprovadas pelo Poder Legislativo

Municipal. A única recomendação efetuada no referido parecer foi pela observância das normas gerais de escrituração contábil aplicadas ao setor público, segundo Lei Federal n. 4.320/1964, elaborando, inclusive, o Balanço Geral do Município de maneira consolidada.

m) Joinville: Parecer Prévio TCE/SC n. 190/2008 – Processo PCP 08/00199278.

O Parecer do TCE/SC que trata das contas do Prefeito Municipal de Joinville no ano de 2007, emitido em 22/10/2008, recomendou à Câmara Municipal de Vereadores a sua aprovação. Tal parecer recomenda que a Prefeitura, com participação e responsabilização do órgão central de controle interno, assegure “o cumprimento integral das obrigações impostas ao Município por conta da Lei (federal) n. 11.904/2007 (Lei de criação do FUNDEB), evitando a ocorrência de restrição” e providencie a correção de deficiências de natureza contábil apontadas no relatório de auditoria daquele TCE/SC (TCE/SC, 2008).

n) Lages: Parecer Prévio TCE/SC n. 235/2008 – PCP 08/00158407.

Apesar da apuração de déficit orçamentário, as contas do município receberam parecer favorável a aprovação. Porém, houve ressalvas no que tange a esse déficit orçamentário apurado e sobre a necessidade de efetuar revisão geral anual de subsídios por meio de lei, e com recomendações para que a Prefeitura de Lages tome providências no sentido de observar a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei n. 4.320/1964 quanto ao equilíbrio entre as receitas arrecadadas e as despesas realizadas, para que observe a legislação no que tange a meta fiscal de resultado primário, aos prazos de remessa de documentos e demonstrativos àquele Tribunal de Contas, à evidenciação de passivos contingentes, riscos ou eventos fiscais imprevistos para utilização da Reserva de Contingência, recomendando, ainda, que o responsável pelo sistema de controle interno adote medidas para correção e prevenção das restrições verificadas.

o) Palhoça: Parecer Prévio do TCE/SC n. 201/2008 – Processo PCP 08/00151402.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina emitiu, em 2008, parecer prévio pela aprovação das contas do município de Palhoça, com diversas ressalvas e recomendações com o envolvimento e a responsabilização do órgão central de controle interno, inclusive ressaltando que tais irregularidades podem ensejar em rejeição de contas de exercícios seguintes. Dentre estas ressalvas e recomendações, expostas no Parecer Prévio do TCE/SC n. 201/2008 – Processo PCP 08/00151402, citam-se as seguintes faltas: (i) abertura de créditos adicionais sem prévia autorização legislativa; (ii) repasse de recursos financeiros do Poder Executivo para o Poder Legislativo do município efetuado a maior; (iii) apuração de déficit

financeiro no Balanço Geral do município; (iv) divergências entre informações repassadas ao Tribunal de Contas durante o exercício financeiro e aquelas informações constantes no Balanço Geral; (v) divergências e inconformidades nas demonstrações e na escrita contábeis, evidenciando deficiência no controle interno no que tange à fiscalização contábil; (vi) falta de remessa de Relatórios de Controle Interno bimestrais àquele órgão de controle externo.

Sendo assim, apesar da apuração de superávit e o crescimento do município, a administração municipal de Palhoça deve corrigir e prevenir inconformidades na utilização e na prestação de contas dos recursos públicos a ela confiados.

p) Rio do Sul: Parecer Prévio TCE/SC n. 243/2008 – Processo PCP 08/00190807.

Com referência às essas contas de 2007 do município de Rio do Sul, incluindo os atos e fatos de gestão financeira, orçamentária, patrimonial, operacional e contábil, o Tribunal de Contas catarinense emitiu parecer recomendando que o Poder Legislativo do município aprove as contas do Prefeito Municipal de Rio do Sul em exercício naquele ano. Contudo, esse parecer prévio apresentou recomendações sobre a escrituração contábil do ente e a utilização da Reserva de Contingência, e ocorreram ressalvas quanto à existência de irregularidades na abertura de créditos adicionais, determinando, inclusive, a abertura de processos apartados para análise de responsabilidade do Gestor nesse quesito.

q) São Bento do Sul: Parecer Prévio TCE/SC n. 193/2008 – Processo PCP 08/00191102.

As contas do Prefeito Municipal de São Bento do Sul, relativas ao exercício de 2007, também receberam parecer do TCE/SC pela aprovação, com uma única ressalva sobre os trâmites a serem observados quando da abertura de créditos adicionais pelo município.

r) São José: Parecer Prévio TCE/SC n. 281/2008 – Processo PCP 08/00223322.

Para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, o Balanço Geral do Município de São José não apresenta corretamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial de 31 de dezembro de 2007, contrariando os dados transmitidos ao FINBRA/STN e representando, na realidade, um déficit na execução orçamentária, injustificado e recorrente. Tal déficit orçamentário elevou a insuficiência de caixa já existente, e, por este motivo, aquele órgão de controle externo emitiu parecer recomendando que a Câmara Municipal de Vereadores rejeite as contas do governo municipal de São José, relativas ao exercício de 2007. Nessa ocasião, o TCE/SC determina a abertura de processos apartados para apuração dos fatos e responsáveis pela reincidência de apuração de déficit orçamentário.

Além das constatações sobre não conformidades no Balanço Geral de São José e seus resultados, o TCE/SC emitiu outras recomendações a serem cumpridas pelo órgão central de controle interno como: (i) o cumprimento de prazos para remessa de parecer do Conselho de Acompanhamento do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica – FUNDEB e outros relatórios ao TCE/SC; (ii) necessária observância do instituto da segregação de funções na operação do sistema de controle interno; (iii) realização de auditorias internas para verificar e garantir o cumprimento das normas que tratam sobre a execução dos atos administrativos; (iv) encaminhamento, junto ao Balanço Geral do Município, de relatório elaborado pelo órgão central de controle interno; (v) evolução na operação do sistema de controle interno municipal.

s) *Tubarão*: Parecer Prévio TCE/SC n. 249/2008 – Processo PCP 08/00210930.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, em dezembro de 2008, emitiu parecer desfavorável às contas de 2007 do Prefeito Municipal de Tubarão, sugerindo ao Poder Legislativo do município que as rejeite. Para aquele órgão de controle externo, o Balanço Geral publicado pelo município de Tubarão não espelha a real posição orçamentária, financeira e patrimonial, na data de 31 de dezembro de 2007, e compromete a situação do município devido às seguintes irregularidades: (i) não houve a destinação mínima de receita (15% dos impostos) para execução de ações e serviços na área da saúde; (ii) ocorreram cancelamentos de restos a pagar processos para classificação como despesas da saúde e do ensino; (iii) apuração de déficit financeiro representativo, concomitante com pequeno esforço para restabelecimento do equilíbrio de caixa; e (iv) não foram tomadas providências no Poder Executivo para amortização de dívidas com Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS, devidamente reconhecidas e autorizadas pela Câmara de Vereadores.

Além das irregularidades supracitadas, o parecer prévio do TCE/SC aponta ressalvas sobre o desrespeito da Constituição Federal e da Lei Federal n. 4.320/1964 na abertura de créditos adicionais suplementares, sobre a não realização de audiências públicas para elaboração e discussão da LDO e da LOA e pela não aplicação mínima de 95% dos recursos advindos do FUNDEB, recomendando que o responsável pelo sistema de controle interno do município de Tubarão tome providências imediatas e abrangentes para sanar e prevenir essas e outras irregularidades, sob pena de responsabilização e aplicação de multas.

Assim como para a maioria dos outros municípios catarinenses, o parecer prévio do TCE/SC que trata da análise de contas do município de Tubarão faz menção ao sistema e ao órgão central de controle interno adotado pelo poder público municipal, apontando

deficiências e recomendando que devam ser tomadas medidas para que ocorra uma evolução na operação desse sistema de controle interno.

No que tange às prestações de contas dos municípios visitados, relativas ao exercício de 2007, a Tabela 4 reúne as principais não conformidades apontadas pelo TCE/SC, divididas nas áreas de Contabilidade, Execução Financeira e Reconhecimento de Passivos, Elaboração e Execução Orçamentária e Informações ao Controle Externo e Atuação do Controle Interno.

Tabela 4 – Apontamentos do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, referente às prestações de contas de 2007, dos maiores municípios catarinenses.

Conclusões dos Pareceres Prévios				
Pela Aprovação		15	88,24%	Balneário Camboriú, Blumenau, Caçador, Canoinhas, Chapecó, Concórdia, Criciúma, Florianópolis, Itajaí, Jaraguá do Sul, Joinville, Lages, Palhoça, Rio do Sul, São Bento do Sul.
Pela Rejeição		02	11,76%	São José e Tubarão.
Restrições, Ressalvas e Recomendações				
Contabilidade				
01	Balço Geral, encerrado em 31 de dezembro de 2007, não demonstra a real situação financeira, orçamentária e patrimonial.	02	11,76%	São José, Tubarão.
02	Atraso na remessa de Balço Geral do município ao TCE/SC.	02	11,76%	Chapecó, Tubarão.
03	Divergências, deficiências e inconformidades levantadas em Relatórios e Demonstrações Contábeis e/ou na escrituração contábil.	11	64,71%	Blumenau, Caçador, Chapecó, Concórdia, Itajaí, Jaraguá do Sul, Joinville, Palhoça, Rio do Sul, São José, Tubarão.
Execução Financeira e Reconhecimento de Passivos				
04	Desequilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada.	02	11,76%	Florianópolis, Lages.
05	Apuração de Déficit Financeiro.	03	17,65%	Palhoça, São José, Tubarão.
06	Metas Bimestrais de Arrecadação não alcançadas.	01	5,88%	Chapecó.
07	Despesas com Saúde não realizadas por meio de Fundo específico.	01	5,88%	Blumenau.
08	Irregularidades ou não evidênciação quando da utilização de recursos da Reserva de Contingências.	03	17,65%	Criciúma, Lages, Rio do Sul.
09	Repasse de recursos financeiros ao Poder Legislativo municipal em montante indevido.	01	5,88%	Palhoça.
10	Inconformidades em pagamentos e/ou reajustes de subsídios de agentes políticos – revisão geral anual.	04	23,53%	Blumenau, Itajaí, Lages, Rio do Sul.
11	Ausência de lei específica para encampação de novas dívidas.	01	5,88%	Lages.
12	Ausência de providências para amortização de débitos específicos.	01	5,88%	Tubarão.
13	Não alcance de Metas Fiscais de Resultados Nominal ou Primário previstas na LDO, ou mau planejamento dessas metas.	04	23,53%	Blumenau, Caçador, Lages, Tubarão.

Continuação

Tabela 4 – Apontamentos do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, referente às prestações de contas de 2007, dos maiores municípios catarinenses.

Elaboração e Execução Orçamentária				
14	Ausência de Realização de Audiências Públicas para discussão e elaboração de PPA, LDO ou LOA.	02	11,76%	Blumenau, Tubarão.
15	Irregularidades na Abertura de Créditos Adicionais.	07	41,18%	Canoinhas, Chapecó, Florianópolis, Palhoça, Rio do Sul, São Bento do Sul, Tubarão.
16	Apuração de Déficit na Execução Orçamentária.	02	11,76%	Lages, São José.
17	Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde em valores inferiores ao mínimo estabelecido pela Constituição Federal – 15% sobre a receita oriunda de impostos.	01	5,88%	Tubarão.
18	Aplicação do FUNDEB em montante inferior ao mínimo estabelecido na Lei Federal n. 11.494/2007 – 95%, entre outras inconformidades na utilização dos recursos do FUNDEB.	04	23,53%	Caçador, Itajaí, Joinville, Tubarão.
19	Limite legal de despesas total com pessoal do Poder Executivo municipal ultrapassado.	01	5,88%	Caçador.
20	Cancelamento de restos a pagar processados para reempenhamento em ações de saúde e ensino.	01	5,88%	Tubarão.
Informações ao Controle Externo e Atuação do Controle Interno				
21	Não remessa ou atraso do Parecer do Conselho do FUNDEB.	04	23,53%	Blumenau, Lages, São José, Tubarão.
22	Atraso ou Ausência de informações nos Relatórios de Controle Interno a serem encaminhados ao TCE/SC bimestralmente.	06	35,29%	Blumenau, Criciúma, Florianópolis, Itajaí, Lages, São José.
23	Não remessa de Relatórios de Controle Interno a serem encaminhados ao TCE/SC bimestralmente.	02	11,76%	Chapecó, Palhoça.
24	Observar a segregação de funções na operação do sistema de controle interno, realizar auditorias internas.	01	5,88%	São José.
25	Ausência de atuação de Órgão de Controle Interno, pela inexistência de relatório ou documento que comprove o efetivo exercício de sua competência.	01	5,88%	Florianópolis.
26	Constatações do TCE/SC indicando, em seu parecer, deficiências no sistema de controle interno.	05	29,41%	Blumenau, Florianópolis, Palhoça, São José, Tubarão.

Fonte: Elaborada pela autora a partir de processos de prestação de contas de prefeitos do TCE/SC (2009)

Como pode ser observado, dos dezessete municípios catarinenses visitados, quando da realização das entrevistas, duas prestações de contas receberam parecer do TCE/SC pela rejeição, das quais são apontadas oito restrições para São José, sendo quatro relativas ao encaminhamento de informações à Corte de Contas e atuação do órgão central de controle interno, e treze apontamentos para o município de Tubarão, destes, seis referem-se à

restrições/recomendações para a elaboração e execução orçamentária e o município figura em todas as restrições/recomendações efetuadas para a área contábil.

Quanto ao município de Tubarão, ao verificar as informações sobre a atuação do órgão central de controle interno e confrontá-las com as motivações que levaram aquela prestação de contas a receber parecer pela rejeição, confirma-se o alerta do entrevistado, ao narrar a interação com o Gabinete do Prefeito, sobre a dificuldade de cumprimento pelo município dos gastos mínimos para educação e saúde. Em outros pontos, que se referem principalmente a gestão financeira do município, confirma-se que não houve manifestação do responsável pelo órgão central de controle interno na fiscalização e controle da gestão financeira. Nessa área, o entrevistado somente declarou atuar no controle de convênios e, quando instigado, na elaboração de manuais e treinamentos a fim de orientar sobre a retenção tributária e na verificação do montante a ser inscrito em restos a pagar e a disponibilidade do último ano de mandato do Chefe do Poder Executivo.

Por sua vez, as contas do município de São José receberam parecer pela rejeição por divergência entre os valores apresentados no Balanço Geral do Município, encerrado em 31 de dezembro de 2007, com a real situação financeira, orçamentária e patrimonial, apresentando déficit na execução orçamentária, recorrente, e aumento da insuficiência financeira. Essas informações também vão ao encontro das declarações efetuadas na entrevista com o responsável do órgão central de controle interno daquele município, em 2008, pois, como se demonstra no Quadro 18, aquele órgão de controle não vinha atuando na fiscalização e controle das execuções orçamentárias e financeiras, apenas verificava as metas fiscais estabelecidas na LDO e o montante da dívida fundada para fins de elaboração do Relatório de Controle Interno, acompanhava as audiências públicas e verificava a aplicação de recursos orçamentários em ações nas áreas de saúde e educação.

Assim como verificado anteriormente no Quadro 15, ao tratar das interações dos órgãos central de controle interno com a estrutura municipal, inclusive contabilidade, e na Tabela 3, são comuns as deficiências do controle interno na atuação da fiscalização e controle contábil e isso se configura também na Tabela 4, dos quais aproximadamente 65% dos municípios visitados sofreram apontamentos do TCE/SC, nas contas de 2007, por divergências, deficiências ou inconformidades levantadas em Relatórios e Demonstrações Contábeis e/ou na escrituração contábil.

Na execução financeira e reconhecimento de passivos onze dos municípios pesquisados obtiveram alguma restrição ou recomendação do TCE/SC, além dos municípios de Tubarão e São José, já citados acima, em todos os demais os entrevistados dos órgãos de

controle interno ou não declararam atuação na execução financeira ou a declararam sem especificação das atividades desenvolvidas com tal finalidade, a não ser aquelas nas quais foram questionados em áreas específicas (retenções e verificações no último ano de mandato do prefeito). Ainda sobre a execução financeira, os quatro municípios com apontamentos do TCE/SC por não alcance das metas fiscais fixadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias não manifestaram a atuação do órgão de controle interno nessa atividade e apenas em Caçador a entrevistada declarou que o controle interno participava do processo de elaboração das peças orçamentárias.

Sobre a elaboração e execução do orçamento municipal, a não-conformidade mais apontada pelo TCE/SC refere-se à abertura de créditos adicionais. Essa constatação também se confirma ao confrontar as Tabelas 3 e 4, pois apenas os entrevistados dos órgãos centrais de controle interno de Concórdia e Joinville declararam realizar essa atividade específica, e esses dois municípios não apresentaram problemas com o TCE/SC nesse item.

Na destinação de recursos ao Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica – FUNDEB, além de Tubarão, em que o entrevistado declarou que havia problema, nos municípios de Lages e Joinville os entrevistados não citaram o acompanhamento dos limites constitucionais estabelecidos. Em Caçador não foi citada a verificação de limites estabelecidos pela LRF e houve apontamento do TCE/SC quanto a gastos excessivos com pessoal daquele município.

Quanto ao encaminhamento de informações ao TCE/SC e a atuação do sistema de controle interno, a ausência de envio de relatório bimestral pelo órgão central de controle de Chapecó foi declarada pelos entrevistados e comentou-se essa exceção, e quanto a problemas apontados pelo TCE/SC nessa área, constatações semelhantes foram efetuadas quando tratou-se da interação dos órgãos centrais de controle interno e o órgão de controle externo, sobretudo demonstradas nos Quadros 13 e 14.

Com base nessas informações, entende-se que muitas restrições apontadas pelo TCE/SC poderiam ser sanadas caso houvesse uma participação mais abrangente e atuante do controle interno em todas as funções estabelecidas pelo artigo 70 da Constituição Federal e essa análise do TCE/SC pode servir como um monitoramento do sistema de controle interno dos municípios.

Porém, observou-se que não houve análises ou apontamentos do Tribunal de Contas sobre a gestão patrimonial dos municípios catarinenses pesquisados, no qual se constatou grande deficiência na atuação dos órgãos centrais de controle interno. Infere-se, portanto, que

parte da falta de atuação nessa área possa ocorrer pela falta de cobrança do órgão de controle externo estadual.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esse trabalho tratou do tema controle interno na administração pública municipal de maneira teórica-empírica, pois baseou-se em referenciais teóricos e documentos para dar suporte a coleta e análise de dados sobre a organização e atuação de órgãos centrais de controle interno. Sendo assim, considera-se que a presente pesquisa atingiu os objetivos geral e específicos propostos, como segue.

Quanto às funções a serem exercidas pelos órgãos centrais de controle interno municipais, instituídas pela Constituição Federal e outras legislações aplicáveis, visando à observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, tratou-se durante toda a fundamentação teórica, sobretudo nos itens 2.3 e 2.3.1 deste trabalho, descrevendo o controle interno na administração pública e suas competências nos municípios.

Por meio da realização de entrevistas semi-estruturadas, identificou-se a forma de organização, a vinculação e abrangência de atuação dos órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de cinquenta mil habitantes, atingindo-se outro objetivo específico proposto. As análises foram efetuadas por meio de métodos quantitativos simples e qualitativos, expostas no item 4.2, que trata da organização dos órgãos de controle interno pesquisados.

Verificou-se, portanto, que em dois, dos dezessete municípios visitados, o órgão central de controle interno vinculava-se a uma secretaria municipal o que dificultava a atuação do controle sobre na estrutura administrativa daquele município, sobretudo porque a abrangência de atuação desses dois órgãos de controle limitava-se aos órgãos da administração direta. Nos demais municípios, o órgão de controle estava vinculado diretamente ao Gabinete do Prefeito, sendo que em oito municípios o controle interno abrangia os Poderes Executivo e Legislativo e nos outros sete municípios somente atuava-se nos órgãos e entidades vinculados a Prefeitura Municipal.

Ainda sobre essa abrangência de atuação, alguns órgãos centrais de controle interno expuseram que era de sua responsabilidade acompanhar todos aqueles que recebem recursos públicos e/ou fiscalizar a execução de contratos com permissionários e concessionários de serviços públicos.

No que tange a organização, a maioria dos municípios conta com pouca estrutura de pessoal para cumprir suas atividades. Neste caso, o município de Florianópolis destacou-se por possuir mais de vinte servidores em atividade na Controladoria Geral do município.

No quesito pessoal envolvido ao órgão central de controle interno, verificou-se, também, a existência de unidades descentralizadas ou agentes de apoio ao controle interno, o vínculo empregatício daqueles que integram a estrutura central, ou seja, se os colaboradores são servidores efetivos do município, tem vínculo apenas por ocupar um cargo comissionado e se existem estagiários auxiliando os trabalhos.

Porém, no que se refere a estrutura de pessoal, verificou-se que nenhum dos órgãos de controle interno pesquisados possui estrutura de pessoal adequada. O número de servidores que atuam no órgão central ou de maneira descentralizada desenvolvendo atividades específicas é consideravelmente baixo, dada a abrangência e responsabilidade de cada órgão de controle, e, sobretudo, para atender às funções estabelecidas pela Constituição Federal e outras legislações pertinentes.

No que se refere ao chefe do órgão central de controle interno, identificou-se o vínculo empregatício com a Prefeitura e a formação superior de cada um deles, constando-se que em todos os casos pesquisados o chefe desse órgão de controle tem formação em contabilidade e/ou direito, e mais da metade possuíam pós-graduação.

No item 4.3, utilizando-se na entrevista semi-estruturada, são descritos dados, resultados e análises efetuadas sobre o enfoque e as principais atividades desenvolvidas pelos órgãos centrais de controle interno dos municípios catarinenses pesquisados, bem como o enquadramento dessas atividades às funções estabelecidas pela Constituição Federal e outras legislações aplicáveis, comparando-as e analisando a observância dos princípios constitucionais de administração pública. Cumpre-se, portanto, outros dois objetivos específicos do presente trabalho.

Para tanto, primeiramente, no item 4.3.1, verificou-se o relacionamento e as interações desses órgãos de controle interno com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC, verificando-se o cumprimento da função de apoio ao controle externo. Entre as atividades aqui relacionadas, destacam-se o envio de informações por meio de sistema informatizado implantado por aquele Tribunal de Contas e o Relatório de Controle Interno, ambos de exigência bimestral.

Alguns órgãos pesquisados disponibilizaram modelos de relatórios encaminhados ao TCE/SC, auxiliando, por meio da análise de conteúdo, a pesquisa sobre as verificações e acompanhamento efetuados por aqueles órgãos de controle interno municipal.

Ainda na seção 4.3.1, demonstrou-se a interação dos órgãos centrais de controle interno com órgãos específicos da estrutura da administração municipal, ou seja, o relacionamento de trabalho com o Gabinete do Prefeito, a Procuradoria ou Consultoria

Jurídica da Prefeitura e a Contabilidade. O objetivo dessa verificação foi verificar a autonomia de atuação desses órgãos, sua abrangência e complementar informações sobre atividades desenvolvidas no âmbito da administração pública municipal.

Adiante, na seção 4.3.2 expôs-se o relato dos responsáveis pelos órgãos de controle interno pesquisados, sobre as atividades desenvolvidas naqueles órgãos centrais e seus principais enfoques. Durante a entrevista, primeiramente, cada um deles tratou livremente sobre a atuação do órgão ao qual pertenciam, após isso, dadas exigências legais e previsão da existência de deficiências ou particularidades em algumas áreas específicas, questionou-se sobre as atividades desenvolvidas em licitações, patrimônio, retenções em pagamentos e eventuais controles no último ano de mandato do Chefe do Poder Executivo.

Com base nesses dois momentos da entrevista semi-estruturada, posteriormente, na análise dos dados, enquadraram-se aquelas atividades declaradas como desenvolvidas às funções de controle interno estabelecidas pelo artigo 70 da Constituição Federal. Constatando-se que os órgãos centrais de controle interno dos municípios catarinenses pesquisados não vêm atuando em todas as áreas de sua competência, em que as principais deficiências relacionam-se à fiscalização e ao acompanhamento patrimonial e contábil.

Apenas 42% dos entrevistados declararam a execução de alguma atividade de fiscalização ou acompanhamento contábil, gestão financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Mas em alguns casos apesar de declararem executar acompanhamentos nas áreas de contabilidade, finanças e orçamento, os entrevistados não expuseram atividades específicas relacionadas a este fim, verificando-se, posteriormente, deficiências também nessas áreas.

Ao enquadrar as atividades ao acompanhamento e controle operacional, verificou-se que nessa área encontram-se as principais particularidades. Nessa área, poucos também são os órgãos que se preocupam com o acompanhamento de metas, com o controle de pessoal, com a eficiência e eficácia na utilização dos recursos e com a transparência dos atos e fatos. O principal enfoque relacionado é a legalidade, dado o poder coercitivo das leis.

Com base nesses dados, foi possível, ainda, constatar que persistem confusões relacionadas às diferenças, aos conceitos e às atividades desenvolvidas por órgãos de Controladoria, Controle Interno e Auditoria Interna. Esta verificação ocorre quando analisada as nomenclaturas dos órgãos pesquisados, descritas no item 4.2, confrontando-as com a análise das atividades desenvolvidas e demonstradas no item 4.3.

Na seção 4.4 demonstram-se os principais apontamentos efetuados pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, órgão de controle externo, quando da análise das contas, relativas ao exercício de 2007, dos municípios catarinenses com mais de cinquenta mil

habitantes, amostra intencional da presente pesquisa. Nas análises dos conteúdos dos pareceres emitidos por aquele Corte de Contas, identificaram-se deficiências da atuação de controle interno das quais se confrontou com as atividades relacionadas pelos entrevistados dos órgãos centrais de controle das prefeituras pesquisadas.

A confrontação dessas informações buscou, principalmente, verificar a efetividade das atividades declaradas como desenvolvidas pelos entrevistados nos órgãos de controle interno municipais. Além disso, como exposto no referencial teórico, como o Tribunal de Contas enquadra-se como auditoria externa perante os municípios, ou seja, como esta faz o papel de auditoria independente emitindo opinião sobre as contas e as demonstrações contábeis, cabe a este órgão, também, o monitoramento ao controle interno municipal.

Essas comparações reforçaram algumas constatações efetuadas quando da análise dos dados coletados por meio das entrevistas, principalmente nas áreas contábil, financeira, orçamentária e apoio ao controle externo, e demonstrou que as atividades dos órgãos de controle interno dos municípios sofrem muita influência das verificações efetuadas pelo TCE/SC. Pois, nos pareceres emitidos pelo órgão de controle externo não há referência a verificações ao patrimônio dos municípios o que se demonstrou como deficitário na maioria dos municípios.

Perante isto, entende-se que nos capítulos 2 e 4, o presente estudo cumpriu com seu objetivo geral de verificar a organização e a atuação dos órgãos centrais de controle interno municipais, frente às funções estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 e outras legislações aplicáveis.

Entende-se que este levantamento descritivo sobre o perfil e a atuação dos órgãos centrais de controle interno dos municípios catarinenses com mais de cinquenta mil habitantes, pode auxiliar na implantação e na reestruturação de órgãos de controle interno na administração pública de qualquer ente, na medida em que tal estudo expressa acertos e falhas na organização e na atuação dos órgãos de controle interno pesquisados.

Tal estudo pode, ainda, servir como base para elaboração de estudos que pretendam demonstrar uma estrutura adequada e as responsabilidades dos órgãos de controle interno da administração pública, utilizando-se das revelações aqui demonstradas.

No que tange a contribuições para pesquisas futuras, sugere-se:

- A identificação a atuação dos órgãos de controle em áreas específicas, criando um arcabouço para organização do controle interno na administração pública municipal;

- A verificação de como a auditoria externa atua para monitorar o controle interno dos municípios;
- A atuação de órgãos centrais de controle interno de Estados;
- A contribuição das atividades desenvolvidas por órgãos centrais de controle interno da administração pública ao controle social.

REFERÊNCIAS

AAA – AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. COSO Launches New Study on Managing Enterprise Risks. **The Auditor's Report**. USA, volume 25, n. 2, janeiro/2002. Disponível em: <<http://aaahg.org/Pubs/Audrep/02spring/item09.htm>>. Acesso em: 28 jan. 2009.

ABUNAHMAN, José Geraldo. **Controle interno na administração pública federal: estudo do modelo de prestação de contas na Universidade Federal Fluminense**. 2006. 107 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Sistemas de Gestão) – Curso de Mestrado em Sistemas de Gestão da Universidade Federal Fluminense. Niterói-RJ, 2006.

ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. Brasília: Paulo Henrique Feijó da Silva, 2006.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI; Cláudio, PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BARBOSA, Dimitri Oliveira; SPECCHIO, Silvia Regina Astorino; PUGLIESI, Walter Roberto. **Novas Metodologias**. IBCB, 1999, São Paulo.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

BIANCHI, Márcia. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e redução de conflitos de interesse entre principal e agente**. 2005. 159 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro de Ciências Econômicas da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo – RS, 2005.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. 1. ed., 4. tir. Curitiba-PR: Juruá, 2008.

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N. e KELL, Walter G. Tradução: José Evaristo dos Santos. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967: promulgada em 24 de janeiro de 1967 com as alterações adotadas pelos Atos Institucionais n. 5/1968 a 17/1969 e Atos Complementares n. 38/1968 a 40/1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 10 fev. 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 57/08 e Emendas Constitucionais de Revisão n.1 a 6/94. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 fev. 2009.

BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 10 fev. 2009.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle Interno n. 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.sfc.fazenda.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 01 fev. 2009.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 jul. 2009.

BRASIL. Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.683compilado.htm>. Acesso em: 29 jan. 2009.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 fev. 2009.

CAÇADOR. Balanços 2007. Disponível em: <http://www.cacador.sc.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=111&Itemid=114>. Acesso em: 10 abr. 2009.

CANOINHAS. Atividades econômicas de Canoinhas e seus percentuais. Disponível em <<http://www.pmc.sc.gov.br/conteudo/?item=16812&fa=11234>>. Acesso em 20 abr. 2009.

CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos estados, municípios e ONGs. São Paulo: Atlas, 2008.

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. In: CONGRESSO USP DE

CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/420.pdf>>. Acesso em: 02 mar. 2009.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2007.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGrae-Hill do Brasil, 1983.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. Brasília: CFC, 2006.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.135, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 05 fev. 2009.

CICA - CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS. **Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles**. Toronto, 1997. 39 p. Disponível em: <www.cica.ca>. Acesso em 12 jan. 2009.

COCURULLO, Antônio. **Gestão de riscos corporativos**: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão. 2. ed. São Paulo: Tecci, 2003.

CORREA, Claudia M.C.; FROEDER, Ivani B.; GRUNER, Marcelindo C.; SANTOS, Morgana P. dos; SILVA, Sandra E.K.T. da. **Economia de Jaraguá do Sul**, abr./2006. Disponível em: <http://portal.jaraguadosul.com.br/uploads/desenv_economico_jaragua_dados_economia_2006.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2009.

COSO - COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Key concepts**. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 10 jan. 2008.

COSO - COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Tradução: AUDIBRA e PricewaterhouseCooper. **Gerenciamento de riscos corporativos - estrutura integrada**: sumário executivo e estrutura. 2007. Disponível em: <<http://www.coso.org/Publications/>>. Acesso em: 15 dez. 2008.

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.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Norberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/1.pdf>>. Acesso em: 03 fev. 2008.

DE SÁ, Antônio Lopes. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FAGUNDES, Eduardo Mayer. **COBIT: um kit de ferramentas para a excelência na gestão de TI**. Brasil: 2004. Disponível em:
<http://www.efagundes.com/Artigos/Arquivos_pdf/Cobit.PDF>. Acesso em: 01 fev. 2009.

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral**. 10. ed., São Paulo: Atlas, 1989.

FIGUEIREDO, Sandra Maria. Contabilidade e a gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXIV, n.º 93, p.20-34, maio/junho 1995.

FIGUEIREDO, Sandra Maria; CAGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Geraldo José. Atuação do controle interno. In: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **Ciclo de estudos de controle público da administração municipal**. 10. ed. Florianópolis-SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina / Instituto de Contas, 2007.

IBRACON. **Normas internacionais de auditoria e código de ética profissional**. São Paulo: Ibracon, 1998.

IIA – INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Putting COSO's theory into practice. Tone at the Top*. Issue 28. Altamonte Springs – USA: IIA, november 2005. Disponível em:
<<http://www.theiia.org/download.cfm?file=42122>>. Acesso em: 22 jan. 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. **Censo 2000**. Disponível
<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1d.shtm>. Acesso em: 30 abr. 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. **Cidades**. Disponível em
<<http://www.ibge.gov.br/cidadesat>>. Acesso em: 05 abr. 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. **Produto Interno Bruto dos Municípios 2002-2005**. Disponível em:
<<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/pibmunicipios/2005>>. Acesso em: 05 abr. 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS. **Resolução n. 05, de 10 de outubro de 2002**. Área Territorial. Disponível em
<ftp://geoftp.ibge.gov.br/documentos/cartografia/areaterritorial/pdf/areas_2001_42.pdf>. Acesso em 05 abr. 2009.

INTOSAI- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **Guidelines for internal controls standards for the public sector**, 2004. Disponível em:
<http://www.intosai.org/level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GulCS_PubSec_e.pdf>. Acesso em: 20 set. 2008.

ITGI – IT GOVERNANCE INSTITUTE. **CobiT 4.1 excerpt** – Executive Summary - Framework. Rolling Meadows – USA: ITGI, 2007. Disponível em:
<<http://www.isaca.org/AMTemplate.cfm?Section=Downloads&Template=/ContentManagement/ContentDisplay.cfm&ContentID=34172>>. Acesso em: 01 fev. 2009.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudos de caso**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KIDDER, Louise H. (Organizadora). **Métodos de pesquisa nas relações sociais: volume 1 – delineamentos da pesquisa**. 2. ed. São Paulo: EPU, 1987.

LAGES. **Histórico de Lages**. Disponível em:
<<http://www.lages.sc.gov.br/cidade/historia.php>>. Acesso em: 15 abr. 2009.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos e auditoria governamental e empresarial: com modelos de documentos e pareceres utilizados**. São Paulo: Atlas, 2003.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGALHÃES, Antônio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria nas organizações: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas**. São Paulo: Atlas, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2007.

MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles interno nas organizações: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MORAES, José Cássio Fróes. **Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil**. 2003. 121 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção – Área: Gestão da Qualidade e Produtividade) – Curso de Pós-Graduação em Engenharia da Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis-SC, 2003.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, Verônica de Miglio; BEUREN, Ilse Maria. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**. São Paulo, n. 31, p. 45-65, janeiro/abril 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NASPOLINI FILHO, Archimedes. **História de Criciúma**. Disponível em:
<<http://www.criciuma.sc.gov.br/conteudo.php?codigo=101>>. Acesso em: 15 abr. 2009.

OLIVEIRA, Marcelle Colares; LINHARES, Juliana e Silva. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras – um estudo

de caso. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6, 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/38.pdf>>. Acesso em: 03 fev. 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento orçamentário**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PAULO, Edilson; MELO, Iana Izadora Souza Lapa. Controladoria: como órgão administrativo e ramo do conhecimento. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, 2002, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ABC, 2002. v. 1.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas: controladoria governamental**. 1. ed. 5. reimpr. Curitiba: Juruá, 2008.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

PNUD/ONU – PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO da ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDADES. **Atlas de Desenvolvimento Humano no Brasil**. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/atlas/instalacao/index.php>>. Acesso em: 08 fev. 2009.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Organizadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

REWORÊDO, Wirla Cavalcanti; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco para com as contas municipais: uma análise focada no reflexo de indicadores sócio-econômicos. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2005. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/137.pdf>>. Acesso em: 03 fev. 2008.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo; FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**. ISSN 1809-3337. Blumenau – SC, v. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RONCALIO, Michele Patricia. **A contabilidade de custos na administração pública: metodologias alternativas para municípios**. 2002. 86 f. Monografia - Curso de Graduação em Ciências Contábeis, Centro Sócio-Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis – SC. 2002.

RONCALIO, Michele Patricia. A contabilidade pública no Brasil. **Boletim da Associação dos Servidores do Controle Interno do Estado de Santa Catarina**. Florianópolis – SC, ano II, n. 14, p. 1-2, nov./2007.

RONCALIO, Michele Patricia; BERNARD, Ricardo Rodrigo Stark. Um Modelo de Simulação para o Ensino de Contabilidade Pública no Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 32, 2008, Rio de Janeiro. **Anais... EPQ-B333**, CD-ROM.

RONCALIO, Michele Patricia; BORGERT, Altair; ALBERTO, Luiz; AMARAL, Edair do. Adoção de controle de custos pelos municípios catarinenses, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. In: CONTECSI – INTERNATIONAL CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGY MANAGEMENT, 6, 2009, São Paulo. **Anais... 1493-RF**, CD-ROM.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina de 1989**: promulgada em 5 de outubro de 1989 com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/1991 a 47/2008. Disponível em:

<http://www.pge.sc.gov.br/index.php?option=com_wrapper&Itemid=163>. Acesso em: 25 fev. 2009.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar n. 246, de 09 de junho de 2003**. Altera a redação do art. 119 da Lei Complementar nº 202, de 2000, que institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em:

<http://200.192.66.20/alesc/docs/2003/246_2003_lei_complementar.doc>. Acesso em: 25 fev. 2009.

SANTA CATARINA. **Municípios**. Disponível em:

<<http://www.sc.gov.br/conteudo/municipios/frametsetmunicipios.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2009.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos Santos; MURARO, Mirna. A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos procedimentos de controle interno: uma análise no municípios gaúchos do COREDE Produção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008. Gramado – RS: **Anais...** Gramado – RS: CFC, 2008. Disponível em:

<http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/303.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2009.

SÃO BENTO DO SUL. **Economia de São Bento do Sul**. Disponível em:

<<http://www.saobentodosul.sc.gov.br/?pagina=economia>>. Acesso em: 15 abr. 2009.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Finanças do Brasil – dados contábeis dos municípios 2007 – FINBRA/STN**. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios>. Acesso em: 20 mar. 2009.

SILVA, Leticia Medeiros; NASCIMENTO, Auster Moreira; OTT, Ernani. A influência da Lei Sarbanes-Oxley e do Código Civil brasileiro nos controles internos de empresas localizadas no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007. São Paulo: **Anais...** São Paulo: EAC/FEA/US, 2007.

Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/302.pdf>>. Acesso em: 05 jan. 2009.

SILVA, Lino Martins da. **Análise do sistema de controle interno: passado – presente – futuro.** Disponível em: <<http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/147/TCMRJ.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2008.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.** São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Diocésar Costa; KÜHL, Marcos Roberto; RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins; CLEMENTE, Ademir. Controle interno na administração pública municipal: uma amostragem da implantação no Estado do Paraná. **Reflexão Contábil.** ISSN 1984-882X. Maringá – PR, v. 26, n. 2, p. 29-39, mai./ago. 2007.

THOMÉ, Valmir Alberto. **Controle interno na gestão pública municipal: uma contribuição à análise da controladoria nos vinte maiores municípios do Paraná.** 2005. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau. Blumenau-SC, 2005.

TOKARSKI, Fernando. **História do Município de Canoinhas.** Disponível em: <<http://www.pmc.sc.gov.br/conteudo/?item=16772&fa=2445>>. Acesso em: 20 abr. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **Contas anuais dos municípios: decisões municipais de 2007.** Disponível em <<http://www.tce.sc.gov.br/web/contas/municipal-decisoes/2007>>. Acesso em: 20 abr. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **Decisão Normativa n. TC-06/2008.** Estabelece critérios para apreciação, mediante parecer prévio, das contas anuais prestadas pelos Prefeitos Municipais, e o julgamento das contas anuais dos Administradores Municipais, e dá outras providências. 2008. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/word_pro__decisaonormativa2008_06_cr iteriosaprecia_aocontasanuais_600444970.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **e-Sfinge.** Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/menu/esfinge>>. Acesso em: 02 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **Instrução Normativa n. TC-04/2004.** Institui o Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão – e-Sfinge, dispõe sobre a remessa de dados e informações por meio informatizado pelas unidades gestoras das Administrações do Estado e dos Municípios de Santa Catarina, pertinentes ao controle externo exercido pelo Tribunal de Contas do Estado, e dá outras providências. 2004. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/IN04_04.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **Instrução Normativa n. TC-01/2005.** Altera os arts. 3º e 5º da Instrução Normativa n. TC-004/2004, que instituiu o Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão – e-Sfinge, dispõe sobre a remessa de dados e informações por meio informatizado pelas unidades gestoras das

Administrações do Estado e dos Municípios de Santa Catarina, pertinentes ao controle externo exercido pelo Tribunal de Contas do Estado. 2005 Disponível em:

<http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/IN01_05.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **Resolução n. TC-11/2004**. Altera o art. 5º, e respectivos parágrafos, da Resolução TC-16/94 e dá outras providências. 2004. Disponível em:

<http://www.tce.sc.gov.br/site/legislacao/arquivos/RES11_04.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2009.

VILLAS BOAS, Fernando J. A controladoria: um modelo conceitual integrado. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**. São Paulo, ano IV, n.12, p.60-73, jun/2000.

WAGNER III, J. A.; HOLLENBECK, J. R. **Comportamento organizacional**: criando vantagem competitiva. Tradução Cid Knipel Moreira; revisão técnica Laura Zaccarelli. 4. reimpr. São Paulo: Saraiva, 2003.