

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ALOISIO SILVA JUNIOR**

**A MUDANÇA NO ENFOQUE DO CONTROLE EXTERNO  
EFETUADO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA  
CATARINA, NA ANÁLISE DAS CONTAS MUNICIPAIS COM O  
ADVENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.**

**Florianópolis, 18 de junho de 2004**

**ALOISIO SILVA JUNIOR**

**A MUDANÇA NO ENFOQUE DO CONTROLE EXTERNO  
EFETUADO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA  
CATARINA, NA ANÁLISE DAS CONTAS MUNICIPAIS COM O  
ADVENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.**

Monografia apresentada a Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Dr. Luiz Alberton

**Florianópolis 18 de junho de 2004.**

**ALOISIO SILVA JUNIOR**

**A MUDANÇA NO ENFOQUE DO CONTROLE EXTERNO  
EFETUADO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA  
CATARINA, NA ANÁLISE DAS CONTAS MUNICIPAIS COM O  
ADVENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de \_\_\_\_\_, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

---

Professor M.Sc. Luiz Felipe Ferreira  
Coordenador de Monografia do Dpto de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

---

Professor DR. Luiz Alberton  
Departamento de Ciências Contábeis, da UFSC  
Nota atribuída \_\_\_\_\_

---

Professor M. Sc. Flavio da Cruz  
Departamento de Ciências Contábeis, da UFSC  
Nota atribuída \_\_\_\_\_

---

Professor M.Sc. Erves Ducati  
Departamento de Ciências Contábeis, da UFSC  
Nota atribuída \_\_\_\_\_

**Florianópolis 18 de junho de 2004**

Dedico este trabalho a todos que  
cooperaram direta ou indiretamente  
na minha árdua caminhada  
acadêmica, principalmente meus  
Pais, Filhos e Esposa.

## **AGRADECIMENTOS**

Graças a DEUS, estou aqui neste momento para poder agradecer todas as pessoas que iluminaram e ajudaram em minha trajetória.

Sempre procurei utilizar o saber de forma honrada e justa, graças as primeiras pessoas que neste momento agradeço com todo meu coração, que oportunizaram a mim e meus irmãos uma visão digna e o verdadeiro saber que se traduz no amor a nosso próximo. Obrigado Matilde Maria Silva e Aloisio Silva, meus PAIS.

Agradeço a Fernanda R. E. Carpes Silva, Mariana Carpes Silva e Artur Matos Silva respectivamente minha esposa e filhos, que souberam compreender meus momentos de ausência e me apoiaram nos momentos difíceis.

Aos meus irmãos, Juliano e Jean.

Aos meus Avós.

A todos os meus familiares.

Aos profissionais do Tribunal de Contas que colaboraram para este trabalho.

Ao meu orientador, Professor Dr. Luiz Alberton.

A meus colegas de Universidade.

A meus colegas de trabalho.

A todos os meus amigos.

## RESUMO

JUNIOR, Aloisio Silva. A mudança no enfoque do controle externo efetuado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, na análise das contas municipais com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, 55 páginas. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Orientador: Professor Dr. Luiz Alberton

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF surge como um código disciplinar e um instrumento de planejamento impulsionando a organização da máquina pública. A contabilidade pública passa a trabalhar com informações mais precisas que propiciam aos mais variados usuários um entendimento facilitado. O Tribunal de Contas de Santa Catarina - TCESC, passa a ter um papel de receptor e organizador destas informações, agindo não somente como fiscalizador, mas possibilita aos Administradores Públicos, mas precisamente os Municipais um auxílio através dos pareceres prévios, análise dos limites de alerta e nas inúmeras informações exigidas junto aos municípios, uma forma de ajuda no gerenciamento. Certamente as finanças públicas municipais avançam no sentido da condução transparente, seguidas pelas orientações e fiscalização do Tribunal de Contas de Santa Catarina, que consegue através do site [www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br), levar a situação e o acompanhamento das contas Municipais do Estado de Santa Catarina, para todo o Mundo. A LRF possibilita a extração de inúmeras informações das contas municipais, sendo oportunizado aos técnicos de controle externo após o advento da LRF, um arcabouço dos sistemas de finanças e das condições administrativas das prefeituras, facilitando as análises e a emissão de pareceres por parte do TCESC. Neste sentido este trabalho teve como objetivo verificar a mudança no enfoque do controle externo efetuado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina – TCESC, na análise das contas municipais com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo que para atingir o referido objetivo, foram revisados as teorias, conceitos e legislações da área pública. Em seguida apresenta-se a descrição da análise de dados, que foram coletadas por meio de um questionário, respondido pelo Técnicos de Controle Externo do TCESC, lotados na Diretoria de Controle dos Municípios.

**Palavras - chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal, Tribunal de Contas de Santa Catarina, mudanças.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Resumo das exigências básicas da LRF.....	28
Quadro 2	Vedações básicas previstas na LRF.....	31
Quadro 3	Pontos de controle no LRFNET a serem observados pelos municípios.....	36
Quadro 4	Quadro referente as datas limites, até 2004, para municípios com população inferior a 50.000 habitantes.....	42
Quadro 5	Quadro referente as datas limites, até 2004, para municípios com população superior a 50.000 habitantes.....	42

## **LISTA DE SIGLAS**

ACP..... Sistema de Auditoria das Contas Públicas

ARO..... Antecipação da Receita Orçamentária

CF..... Constituição Federal de 1988

DF..... Distrito Federal

DMU..... Diretoria de Controle dos Municípios

LDO..... Lei de Diretrizes Orçamentárias

LRF..... Lei de Responsabilidade Fiscal

NBC..... Normas Brasileiras de Contabilidade

TCESC.... Tribunal de Contas de Santa Catarina



## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1 Demonstrativo aprovação x rejeição das contas municipais pelo TCESC.... 44

## SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>06</b>
<b>LISTA DE QUADROS.....</b>	<b>07</b>
<b>LISTA DE SIGLAS.....</b>	<b>08</b>
<b>LISTA DE GRÁFICOS.....</b>	<b>09</b>
<b>SUMÁRIO.....</b>	<b>10</b>
<b>1INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
1.1 Tema e problema.....	12
1.2 Objetivos.....	14
1.2.1 Objetivo Geral.....	14
1.2.2 Objetivos Específicos.....	14
1.3 Justificativa do estudo.....	15
1.4 Metodologia da pesquisa.....	17
1.5 Delimitação e Limitação da pesquisa.....	19
1.6 Organização do estudo.....	20
<b>2FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>21</b>
2.1 Histórico de criação do TCESC.....	21
2.1.1 Competência do TCESC quanto as conta municipais.....	22
2.1.2 Atribuições do TCESC.....	22
2.1.3 Organização do TCESC.....	23
2.1.4 Prerrogativas do servidor do TCESC credenciado para auditar.....	24
2.2 Conceitos de auditoria.....	24
2.3 Auditoria governamental.....	25
2.4 Planejamento de auditoria.....	26
2.5 Programa de auditoria.....	26
2.6 Relatório de auditoria.....	27
2.6.1 Parecer de auditoria.....	28
2.6.1 Tipos de pareceres da auditoria governamental.....	28
2.7 Lei de responsabilidade fiscal.....	29

<b>3</b>	<b>DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>34</b>
3.1	O papel do parecer prévio do TCESC.....	34
3.2	Alteração na lei complementar nº 31 de 27/09/90.....	35
3.3	Sistemas informatizados aplicados ao controle externo.....	36
3.3.1	Principais pontos de controle do LRFNET observados pelos municípios.....	38
3.3.2	Principais dificuldades do sistema LRFNET.....	39
3.3.3	Procedimentos para correção das dificuldades apontadas no LRFNET.....	40
3.4	Demonstrativos elaborados pelas entidades públicas após a LRF.....	41
3.5	Da fiscalização da gestão fiscal conforme a LRF.....	42
3.6	Agenda municipal da LRF.....	43
3.7	Demonstrativo das contas municipais analisadas no TCESC.....	46
3.8	Informações dos técnicos de controle externo do TCESC.....	47
<b>4</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>53</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>55</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Na introdução deste trabalho monográfico apresenta-se tema e problema, os objetivos, justificativa e a metodologia a ser adotada.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

O cenário mundial vem apresentando profundas transformações políticas, econômicas, culturais e sociais, com as informações fluindo de forma muito rápida entre os continentes, proporcionando a integração de várias áreas e vislumbrando a sistemática de um grande mercado globalizado, onde sempre haverá os explorados e os exploradores.

Para Malan ( 2003 ),

Esta idéia de mercado sem fronteiras deixa um determinante a todos os países, a necessidade de organização das economias e de todas as áreas que esta afeta. Os países passam a se defrontar com uma nova ordem econômica mundial que modificou o papel do Estado na medida que alterou radicalmente a ênfase da ação governamental, que agora é dirigida quase que exclusivamente para tornar possível às economias nacionais desenvolverem e sustentarem condições estruturais de competitividade em escala Global.

A necessidade de expansão comercial advinda dos países de primeiro mundo faz com que, haja uma busca de padronização organizacional e uma constante movimentação para a abertura política e acordos internacionais. Essa expansão é sinônimo de concorrência mundial, e lança aos países de terceiro mundo um desafio na busca do desenvolvimento, primando por sua organização econômica e administrativa, fonte para uma busca de equilíbrio para o desenvolvimento de seus setores econômicos e sociais.

Conforme publicação no site <http://federativo.bndes.gov.br>:

Ao abordar as organizações que devem ser impostas às nações, deve-se falar nas relações internacionais existentes desde o surgimento do comércio, onde é afirmado que a produção, o consumo, o investimento, as finanças e qualquer outra atividade econômica estão organizadas em escala mundial. Isto significa que as Instituições Nacionais possuem poder restrito para influir sobre sua própria atividade econômica.

Passa-se a vivenciar um mundo em que as nações começam a primar pela gestão pública de qualidade, dando ênfase ao planejamento, estruturas administrativas enxutas, controle de despesas, busca de receitas, tentando solidificar suas economias para não correrem o risco de, neste contexto, servirem simplesmente como mercados consumidores e ficarem fadados a crises irremediáveis.

O planejamento e o controle passam a ser as palavras de ordem da administração pública. A evolução dos orçamentos se tornou necessária, e no Brasil o orçamento-programa vem com o objetivo de organizar este planejamento.

Os controles das ações referendadas no orçamento passam a ter uma significativa importância, pois apesar de existir o planejamento, precisa-se de mecanismos de ajuste e que delimitem a atuação do gestor público, fazendo com que o princípio do equilíbrio das contas públicas, de gestão orçamentária e financeira responsável, eficiente, eficaz e, sobretudo, transparente, impulse esse crescimento econômico e social, que está sendo exigido em nível mundial.

Para que esses controles sejam assegurados, há necessidade de se fazer verificações por profissionais capacitados. Estes profissionais no caso dos Municípios são funcionários do Tribunal de Contas de Santa Catarina, mais precisamente os técnicos de controle externo, que cumprem suas funções através de auditorias *in loco* e análise de informações dos sistemas de controle interno.

Nesta pesquisa pretende-se observar através de dados, a mudança no enfoque do controle externo efetuado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, na análise das contas municipais com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Assim faz-se a seguinte pergunta de pesquisa:

Quais as mudanças ocorridas no processo auditorial dos Municípios efetuado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

A presente pesquisa tem por objetivo geral verificar o processo auditorial do controle externo efetuado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, na análise das contas municipais com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Com base no objetivo geral apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- Descrever o processo auditorial utilizado pelo controle externo do Tribunal de Contas de Santa Catarina;
- Verificar as mudanças na postura orientadora do Tribunal de Contas de Santa Catarina relacionada aos municípios, após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Identificar as alterações na postura fiscalizadora em relação aos municípios, após a Lei de Responsabilidade Fiscal.

-Verificar as alterações dos relatórios e pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina na competência municipal, após a Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Segundo Nascimento e Debus ( 2002 ),

O Brasil passa a observar experiências de outros países, que objetivam a correção de problemas semelhantes aos que afetam ao setor público brasileiro, nas suas três esferas de governo, mais precisamente os seguintes referenciais:

- Fundo Monetário Internacional organismo do qual o Brasil é Estado Membro, e que tem editado e difundido algumas normas de gestão pública em diversos países;
- a Nova Zelândia, implementou o *Fiscal Responsibility Act*, de 1994;
- a Comunidade Econômica Européia, a partir do Tratado de *Maastricht*; e os Estados Unidos, cujas normas de disciplina e controle de gastos do governo central levaram à edição do *Budget Enforcement Act*, aliado ao princípio de “accountability”.

Com base, principalmente, nestas observações, foi elaborada a Lei Complementar Federal nº 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF que tem como objetivo, regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento, e estabelecer normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo. Fica claro que a LRF não revoga a Lei 4.320/64, que normatiza as finanças públicas no país há 40 anos. Embora a Constituição Federal tenha determinado a edição de uma nova lei complementar em substituição à ela, não é possível prever até quando o Congresso Nacional concluirá seus trabalhos em relação ao projeto já existente.

A LRF revoga a Lei nº 96, de 31 de maio de 1999, a chamada Lei Camata, referente ao estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União.

Prescreve o artigo 165 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, mais precisamente o inciso II do parágrafo 9º “Cabe à Lei Complementar estabelecer normas de

gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de Fundos”.

O Brasil começa a tomar medidas de organização em virtude dessa concorrência mundial, mas os reflexos começam a ser vistos a “olho nu”, pois a medida de promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal mostra à sociedade brasileira que todos os Poderes da União, dos Estados, do DF e dos Municípios têm que obedecer esta Lei, sob pena de severas sanções, tendo como principal meta a transparência, que tem por objetivo garantir o direito de acesso às informações que explicitam as ações de um gestor público, facilitando a atuação do controle externo que pode acompanhar a execução de ações planejadas pelo governo, analisando as prestações de contas, tendo como resultante um trabalho voltado ao aperfeiçoamento gerencial da máquina governamental.

Segundo Nascimento e Debus ( 2002 );

Esta abertura de mercado, marcada por acordos desiguais entre países de primeiro e terceiro mundo, faz com que um país como o Brasil repense as gestões desastrosas do passado, na área financeira e orçamentária, que influíram diretamente no âmbito econômico e social e, através de mecanismos eficazes de administração como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentária, a Lei de Orçamento Anual e principalmente a Lei de Responsabilidade Fiscal possibilite a observação de mudanças qualitativas e concretas neste presente e uma padronização da gestão pública futuramente, tendo como parceria eficaz os agentes de controle externo.

A justificativa do estudo segundo Beuren et al ( 2003, p.66 ) “está relacionada com a relevância da pesquisa”. O referido trabalho proporciona esclarecimento e enriquecimento do assunto, pois se trata de uma observação para o aperfeiçoamento da máquina governamental na área de auditoria contábil, e na constatação de melhoras ou não desses processos após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal.



As justificativas explicitadas deixam claro que a contribuição deste trabalho é fazer com que os administradores públicos tenham a visão de que os agentes de controle externo são parceiros na condução dessa administração, e a LRF veio para solidificar o trabalho destes agentes, facilitando a comunicação e a condensação de informações preciosas para administradores públicos e para toda a sociedade.

#### 1.4 METODOLOGIA

A partir das considerações realizadas, tornar-se-á possível operacionalizar o objetivo desta pesquisa, que consiste em verificar as mudanças ocorridas no processo auditorial dos Municípios efetuado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O modo de investigação que caracteriza esta pesquisa de acordo com seus objetivos é o método exploratório, pois segundo Beuren et al ( 2003, p.80 ) “ normalmente quando se tem pouco conhecimento sobre o assunto pesquisado, busca-se conhecê-lo com maior profundidade, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”.

Gil (1999 apud BEUREN et al,2003, p.80) destaca que;

A pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto, esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

A análise do processo auditorial e a tentativa de observar as mudanças no trabalho de auditoria efetuado pelos analistas de controle externo do Tribunal de Contas de Santa Catarina, nas contas Municipais após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal é algo pouco explorado, e que poderá proporcionar esclarecimentos quanto as funções e percepções destes analistas em

detrimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, esta pesquisa se caracteriza por incorporar características inéditas, possibilitando a partir deste estudo a realização de outros tipos de pesquisa, acerca do mesmo tema, como por exemplo uma pesquisa explicativa.

Andrade (2002 apud BEUREN et al,2003,P.80) ressalta que:

Ao se referir à pesquisa exploratória tem-se algumas finalidades primordiais, como: proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses; ou descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto.

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa é por meio de estudo de caso, sendo efetuada a aplicação de um questionário na Diretoria de Controle dos Municípios, no TCESC, setor este responsável por auditar as prefeituras de Santa Catarina.

Segundo Beuren, et al (2003, p. 53): “ Os procedimentos representam as diversas formas peculiares a que está subordinado cada objeto de pesquisa, nas diversas etapas do método”.

Os dados utilizados deverão ser oriundos de fontes secundárias, segundo Beuren, et al ( 2003, p.135 ):

As pesquisas bibliográficas ou de fontes secundárias utilizam, fundamentalmente, contribuições já publicadas sobre o tema estudado. Consideram-se documentos de fontes secundárias as teses, dissertações, monografias, artigos de anais, artigos eletrônicos, publicações avulsas, livros, revistas, os boletins de jornais.

O instrumento de coleta destes dados são as pesquisas em artigos, publicações na Internet, monografias, livros, revistas, documentos e o questionário. Nesta pesquisa os Técnicos de Controle Externo do Tribunal de Contas de Santa Catarina responderam um questionário referente ao controle das contas municipais e as práticas de auditorias efetuadas pelos mesmos.

Gil ( 1999 apud BEUREN et al, 2003, p.130 ) define;

O questionário como uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo como objetivo o conhecimento de suas opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas.

Os dados coletados foram tratados de forma qualitativa, analisando-se as observações e comparações da sistemática utilizada pelo controle externo no dia a dia de trabalho dos técnicos, com vistas a captar a diferença do enfoque de tratamento do controle externo após a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, no processo auditorial.

### 1.5 DELIMITAÇÃO E LIMITAÇÃO DA PESQUISA

A delimitação do tema fica facilitada devido ao conhecimento técnico das pessoas que foram entrevistadas, criando a perspectiva da exposição de posições referente à vivência dos problemas, os pontos polêmicos e a opinião pessoal referente ao trabalho que é efetuado pelos técnicos de controle externo do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

Segundo Beuren et al ( 2003, p.51);

Observa-se que a delimitação do tema com base no assunto escolhido, deve completar-se com a definição do tema, o qual precisa ser problematizado de forma clara e precisa, preferencialmente culminando em uma frase sob forma interrogativa.

A situação problema já se define como um limitador, sendo que a observação das mudanças de enfoque do controle externo efetuado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal é algo específico, que tem como objeto de estudo os procedimentos auditoriais hoje executados, as mudanças no planejamento e programa de auditoria, a observação de possíveis alterações na postura orientadora e fiscalizadora do Tribunal de Contas de Santa Catarina em relação aos Municípios, e se aconteceram mudanças nos relatórios e pareceres após o advento da Lei.

Não foi objeto deste estudo as mudanças ocorridas em outros Tribunais de Contas do Brasil. Outro limitador da pesquisa é o número de questionários respondidos, pois não atingiu-se os cem por cento dos técnicos de controle externo lotados na DMU do TCESC.

## 1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Segundo Beuren et al ( 2003. p.68 ),

O trabalho monográfico deve possuir uma estrutura em capítulos e estes subdivididos em seções e subseções, em uma ordem lógica que facilite o entendimento. A construção deste trabalho deve ser construída com base em raciocínios encadeados, formados pelo investigador.

Este trabalho possui uma estrutura em capítulos e estes divididos em seções e subseções, sendo que a contextualização foi efetuada de forma lógica, com base nas pesquisas preliminares efetuadas, divide-se da seguinte forma: Introdução, como capítulo I e as seguintes seções - tema e problema, objetivos, justificativas, metodologia, e limitação do tema, e organização do estudo; como capítulo II, a Fundamentação Teórica; no capítulo III, a descrição e análise dos dados, onde aborda-se conteúdos de modificações propiciadas pela LRF e a análise do questionário respondido pelos Técnicos de Controle Externo do TCE-SC; no capítulo IV, as conclusões e recomendações do trabalho monográfico; e por fim apresentam-se as referências utilizadas.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Esta pesquisa traz em sua fundamentação teórica o histórico de criação do TCE/SC, a competência e atribuições e organização desse TCE/SC, as prerrogativas do servidor credenciado a desempenhar as funções de auditoria determinada pelo TCE/SC, conceitos de auditoria, o que é uma auditoria governamental, conceitos de planejamento e programa de auditoria, conceitos de relatório e parecer de auditoria, tipos de pareceres governamentais, conceito de relatório de recomendações e sugestões, o que é a LRF, quadro de resumo das exigências e vedações básicas da LRF.

### **2.1 HISTÓRICO DE CRIAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA.**

Conforme histórico no site <http://www.tce.sc.gov.br/> :

Em Santa Catarina, o Tribunal de Contas surgiu através da Constituição Estadual de 1947. Em 30 de outubro de 1950, o então governador Aderbal Ramos da Silva remeteu à Assembléia Legislativa um projeto para a criação de um Tribunal de Contas.

Em 04 de novembro de 1947, com a denominação de Lei nº 1.366, foi sancionada pelo Governador Irineu Bornhausen, criando o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

O pressuposto básico para uma administração organizada, transparente e democrática passa pela criação da Corte de Contas, apesar de todas as implicações políticas pois os Conselheiros são cargos políticos. Assim começa o controle externo na administração pública catarinense.

### **2.1.1 Competência do Tribunal de Contas, quanto as Contas Municipais**

O art. 113 da Constituição Estadual determina ao Tribunal de Contas,

Em auxílio a Câmara Municipal, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública municipal, quanto à legalidade, à legitimidade, a economicidade, à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas.

E ainda segundo a Constituição Estadual, o Tribunal de Contas, emite parecer prévio sobre as contas que o prefeito deve prestar, sendo que o parecer só deixará de prevalecer por decisão de, no mínimo, dois terços dos membros da Câmara Municipal.

Julga as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos e as contas daqueles que derem causa e perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário.

Aplica aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei.

A abrangência desta competência do Tribunal de Contas de Santa Catarina em relação aos Municípios, tende a facilitar o desenvolvimento das funções inerentes aos administradores públicos, principalmente com a emissão dos pareceres prévios, que alertam a condição de não cumprimento de preceitos legais, principalmente em relação à LRF.

### **2.1.2 Atribuições do Tribunal de Contas de Santa Catarina**

Segundo a Lei Complementar nº 202, de 15/12/2000, “o Tribunal de Contas de Santa Catarina auxilia os poderes legislativo estadual e municipal no controle externo das contas das administrações estadual e municipal, exercendo auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial”.

Atualmente, o Tribunal de Contas de Santa Catarina, fiscaliza 293 prefeituras e 1561 órgãos municipais. Da administração estadual são 95 as unidades fiscalizadas.

### 2.1.3 Organização do Tribunal de Contas de Santa Catarina

Segundo a Lei Complementar nº 202, de 15/12/2000,

O Tribunal de Contas, órgão de controle externo, tem sede em Florianópolis e compõe-se de sete conselheiros. Integram a estrutura organizacional do Tribunal:

I – órgãos deliberativos:

- a) o Plenário; e
- b) as câmaras;

II – órgãos de administração superior:

- a) a Presidência;
- b) a Vice-Presidência; e
- c) a Corregedoria-Geral;

III – órgão especial:

- a) o Corpo de Auditores;

IV – órgãos auxiliares:

- a) os órgãos de controle;
- b) os órgãos de consultoria e controle;
- c) os órgãos de assessoria; e
- d) os órgãos de apoio técnico e administrativo.

A estrutura organizacional do TCESC, volta-se ao encontro de possibilitar o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria e fiscalização das Contas Públicas do Estado de Santa Catarina.

Segundo o Capítulo XIII, art.294 do Regimento Interno do Tribunal de Contas de Santa Catarina: “Os órgãos de controle, de consultoria, de assessoria e de apoio técnico e administrativo serão integrados por servidores do quadro de pessoal do Tribunal de Contas”.

### **2.1.4 Prerrogativas do servidor credenciado a desempenhar as funções de auditoria determinada pelo Tribunal de Contas**

Esses servidores fazem parte dos órgãos auxiliares e são credenciados pelo Presidente do Tribunal de Contas. As prerrogativas para que se exerça as funções de auditoria nas Instituições fiscalizadas são as seguintes:

- Requerer por escrito, aos responsáveis pelos órgãos inspecionados as informações e documentos necessários aos exames executados;
- Deverão ter livre ingresso em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal de Contas de Santa Catarina e acesso a todos os documentos e informações necessários à realização da auditoria.

## **2.2 CONCEITOS DE AUDITORIA**

Segundo Franco e Marra ( 2000, p.24 ), a auditoria:

Consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo as normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

Segundo Attie ( 1998, p. 25 ), “a auditoria é uma especialização contábil, voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”

Segundo Lopez ( 1989, p.47 apud SÁ, 2000, p.25 ):

As palavras auditoria ou censura de contas se relacionam com a revisão e verificação de documentos contábeis, registros, livros e listagens de contas, utilizadas no processo de captação, representação e interpretação da realidade econômico financeira da empresa.



São várias as definições de auditoria, mas precisamente tem-se a noção que o principal objeto é verificar a veracidade dos dados contábeis apresentados nas demonstrações e adequar as práticas contábeis adotadas no Brasil, proporcionando aos usuários uma visão concreta e fidedigna da situação da organização.

### 2.3 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Cruz ( 2002, p.32 ) entende que,

a auditoria do setor governamental deve buscar aproximar-se ao máximo de um entendimento amplo na classe contábil em geral. Mais do que isto, deve idealmente tentar apresentar-se como dominável por todos os que exercitam ou procuram exercitar sua cidadania.

Segundo Sá ( 2000, p. 44 ), “ a auditoria governamental é uma especialização dentro do campo da auditoria”.

Segundo Cruz( 2002 ),

apesar de algumas diferenças a auditoria tanto na área privada quanto na área governamental apóia-se nos sistemas de informações contábeis, e lembra que o fato de que as empresas privadas tem como foco principal o resultado econômico- financeiro, também as empresas públicas tem enfoque nestes resultados obtidos diante dos recursos financeiros utilizados.

Pode-se verificar que existem peculiaridades que diferenciam a auditoria governamental da auditoria em órgãos privados, pois certamente depara-se com visões diferenciadas nos mais diversos quesitos, dentre eles o objetivo socioeconômico, a fragmentação do poder na área pública, e os usuários da informação.

## 2.4 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

Segundo Crepaldi ( 2000, p.121 ),

o auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade. O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade de negócios e práticas operacionais. Deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos.

Segundo a NBC T 11,

O planejamento da auditoria deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, e para realização destes o auditor deve ater-se aos seguintes itens:

- conhecer detalhadamente as práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- conhecer detalhadamente o sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- conhecer os riscos de auditoria e identificar as áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- conhecer a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- tomar conhecimento da existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- fazer uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- compreender a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues a entidade; e
- atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade auditada preste informações aos demais usuários externos.

O planejamento de auditoria é uma fase de suma importância, pois requer do auditor todo um detalhamento de ações que culminam com a definição dos objetivos, diagnóstico e definição dos instrumentos de operacionalização, exigindo por parte desse auditor um conhecimento profundo das movimentações contábeis e os procedimentos internos da instituição auditada.

## 2.5 PROGRAMA DE AUDITORIA

Segundo Sá ( 2000, p. 131 ) o programa de auditoria

é a tarefa preliminar traçada pelo auditor, que se caracteriza pela previsão dos trabalhos que devem ser executados em cada serviço, a fim de que este cumpra integralmente as suas finalidades dentro das normas científicas da contabilidade e da técnica da auditoria.

Para Cruz ( 2002, p. 231 ) “ o programa de auditoria é um plano de ação detalhado, destinado a orientar adequadamente o trabalho do auditor, permitindo-lhe ainda, complementá-lo quando circunstâncias imprevistas o recomendarem”.

O programa de auditoria passa a vislumbrar as ações que deverão ser empreendidas por um auditor durante todo o trabalho de auditoria de uma determinada organização, e esse possui as mais variáveis formas pois há uma dependência do estilo e linha de trabalho do auditor ou da organização para quem ele trabalha.

## 2.6 RELATÓRIO DE AUDITORIA

Segundo Sá, “ Relatório de auditoria é a peça técnica que tem por objetivo informar o resultado dos trabalhos executados de acordo com o programa planejado.”

De acordo com Cruz ( 2002, p. 219 ),

O relatório de auditoria se constitui de informações que proporcionem a abordagem da auditoria, quanto aos atos de gestão, fatos ou situações observados, devem reunir principalmente os seguintes atributos de qualidade: concisão, objetividade, convicção, clareza, integridade, coerência, oportunidade, apresentação e conclusivo.

Portanto, fica evidente que o relatório é o suporte da conclusão dos trabalhos fazendo com que o auditor e os órgãos que tem a competência para julgamento das contas de uma determinada instituição fundamentem suas decisões, ou seja, é um documento de instrução.

### **2.6.1 Parecer de auditoria**

Para Cruz ( 2002, p. 233 ), “ parecer é o documento que representa a opinião do auditor sobre a exatidão e regularidade ( ou não ) da gestão e a adequacidade ( ou não ) das peças examinadas”.

Segundo Sá ( 2000, p. 447 ) “ o parecer do auditor origina-se de um relatório final”.

O parecer é o resultado das observações efetuadas com base em um relatório de auditoria.

### **2.6.2 Tipos de Pareceres da Auditoria Governamental**

Segundo Cruz ( 2002, p. 218 ) são estes os tipos de pareceres:

- Parecer Pleno é aquele que será emitido quando o auditor formar a opinião de que na gestão dos recursos públicos foram adequadamente observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.
- Parecer Restritivo é aquele que será emitido quando o auditor constatar falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas e diretrizes governamentais, quanto á legalidade, legitimidade e economicidade e que, pela sua irrelevância ou imaterialidade, não caracterizar irregularidade de atuação dos agentes responsáveis.
- Parecer de Irregularidade é aquele que será emitido quando o auditor verificar a não observância da aplicação dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade que resulte prejuízo quantificável, ou comprometam, substancialmente, as demonstrações financeiras e a respectiva gestão dos agentes responsáveis, no período ou exercício examinado.

Trata-se de uma fase final dos trabalhos, sendo que a base deve estar contida no relatório final, que dará o devido suporte para uma determinada conclusão observando se tudo está em ordem, se existem algumas coisas que não correspondem à verdade, ou se o relatório não apresenta fatos concretos para subsidiar uma determinada conclusão.

## 2.7 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

Segundo Khair ( 2001, p.13 ),

a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é a lei complementar que, observando o art.163 da Constituição Federal de 1988, estabelece as normas orientadoras das finanças públicas no País. Ela objetiva aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, por meio da ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Conforme conceito apresentado pode-se afirmar que a LRF se apóia em quatro vertentes principais que são o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização.

O planejamento dá um salto de qualidade devido às informações que são necessárias serem apresentadas ao controle externo, fazendo com que o administrador público se organize, trabalhando com metas e limites. A transparência se concretiza com a divulgação das informações, através dos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal. O controle é aprimorado justamente devido à transparência, e a responsabilização se dá quando houver o descumprimento das regras contidas na LRF, inclusive podendo o administrador público vir a responder penalmente, pode-se também ser evidenciada a questão das finanças pois a LRF traz como fator de regulação muitas normas que dão aspecto formal aos meios e instrumentos legais que fomentam a atuação do Estado nas áreas orçamentária, financeira e contábil.

O quadro 1 apresenta o resumo das exigências básicas previstas na LRF.

ITENS/ARTIGOS	DESCRIÇÃO
Da execução Orçamentária Art. 10	-Identificação dos beneficiários de pagamento de sentenças judiciais ( precatórios ) na execução orçamentária e financeira, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição Federal.
Da Receita Pública Art. 11 e parágrafo único	- Instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do município, sendo vedada a realização de

Art. 12, § 2º	transferências voluntárias ( exceto as relativas a ações de educação, saúde e assistência social – art. 25, § 3º ) para o um município que não observar essa exigência, no que se refere aos impostos; - O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.
<p>Da Renúncia de Receita Art. 14 com incisos e parágrafos.</p> <p>Da Despesa Pública Art. 16, inciso II, conjugado com os demais incisos e parágrafos deste artigo e também os artigos 17 e 21. Art. 24</p> <p>Da Destinação de Recursos Públicos para o Setor Privado. Art. 26 e 27</p>	<p>- Inclusão da estimativa do impacto orçamentário financeiro no exercício em que iniciar a vigência , e nos dois seguintes, da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia da receita.</p> <p>- Declaração do ordenador da despesa de que o aumento da despesas pública tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.</p> <p>- Indicação da fonte de custeio total para respaldar a criação, majoração ou ampliação de benefício ou serviço relativo a seguridade social, nos termos do art. 195, § 5º da Constituição Federal, atendidas ainda as exigências do art. 17, com dispensas arrolados no § 1º e incisos, do art. 24.</p> <p>Autorização, em lei específica, da destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou “déficits” de pessoas jurídicas, além de atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.</p>
<p>Da Contratação das Operações de Crédito Art. 32 § 1º Art. 38 Art. 38 § 2º Art. 40, inciso II</p>	<p>- Parecer técnico e jurídico demonstrando a relação custo - benefício e o interesse econômico e social da operação, além do atendimento das condições previstas no incisos de I A VI, § 1º do art. 32.</p> <p>- Destinação dos recursos provenientes das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) para o atendimento de insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e mediante cumprimento das exigências mencionadas no art. 32 e mais as dos incisos I E IV do art. 38.</p> <p>- Efetivação das operações de crédito por antecipação da receita orçamentária (ARO) mediante abertura de crédito junto a instituição financeira vencedora em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil.</p> <p>- Vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais a contragarantia exigida pela União ou pelo Estado, com outorga a estes retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida, considerando os dispostos nos §§ 9 e 10e incisos I e II do § 8 do art. 40.</p>
<p>Das disponibilidades de caixa Art. 43 e § 1º</p>	<p>- Serão depositadas conforme estabelece o § 3º do art. 164 da Constituição Federal (em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei), sendo que os recursos referentes aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos ficarão depositados em conta separada das demais disponibilidades do município.</p>
<p>Da preservação do patrimônio público Art. 48 e seu parágrafo único</p>	<p>- Inclusão de novos projetos na lei orçamentária e créditos adicionais após adequadamente atendido os em andamento atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentária (LDO) e, nos casos de investimentos com duração superior a um exercício financeiro, desde que estejam previstos no plano plurianual (PPA) ou em lei que autorize a sua inclusão.</p>
<p>Das Empresas Controladas pelo</p>	<p>Inclusão, nos balaços trimestrais, de nota explicativa, de acordo com o §</p>

Setor Público Art. 47	único do art. 47, por parte das empresas controladas que firmarem contrato de gestão, na forma de lei.
Da Transparência da Gestão Fiscal Art. 45 e § 5º do art. 5º Art. 49	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, das prestações de contas e o respectivo parecer prévio, do relatório resumida da execução orçamentária e de gestão fiscal e suas versões simplificadas, além do incentivo à participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e orçamentos;</li> <li>- Disponibilidade, durante todo o exercício, no Poder Legislativo do município e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, das contas apresentadas pelo Prefeito, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.</li> </ul>
Da Escrituração Contábil Art. 50	- Observância das normas de contabilidade pública e das demais especificadas nos incisos I e VI e § 1º e 3º, do art. 50.
Das Prestações de Contas Art. 56	- As contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo incluirão, além das suas, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe de Ministério Público, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.
Disposições Finais e Transitórias. Art. 62 e incisos Art. 69	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A efetivação da contribuição do município para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação somente ocorrerá se houver autorização na lei de diretrizes orçamentária anual, bem como existência de convênio, acordo, ajuste ou congêneres, conforme sua legislação;</li> <li>- Organização com base em normas de contabilidade e atuária, objetivando manter o equilíbrio financeiro e atuarial, do regime próprio de previdência social para os servidores do município que mantiver ou vier a instituir tal regime.</li> </ul>

#### Quadro 1 – Resumo das exigências básicas da LRF

Fonte: Adaptado Instituto Ethos

O Quadro 1 resume as exigências básicas previstas na LRF, e passa aos administradores públicos, diretrizes no sentido do gerenciamento com respaldo dos órgãos de controle, pois são inúmeras informações e exigências que nortearão uma determinada administração e muitas responsabilidades recairão no ordenador de despesa, que precisará estar sempre repassando informações com a finalidade de retratar a situação real de sua administração e com isso contando com a atuação dos órgãos de controle na busca de diretrizes e estratégias para um cumprimento adequado da LRF.

O quadro 2 apresenta as vedações básicas da LRF.

ITENS/ARTIGOS	DESCRIÇÃO
Da Lei Orçamentária Anual Art. 5º, § 4º Art. 5º, § 5º	-Consignação na lei orçamentária de crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada; - Consignação de dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão ( base: art.167, § 1º da Constituição Federal ).
Das Transferências Voluntárias Art. 25, § 2º	- Utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.
Da Destinação de Recursos Públicos para o Setor Privado. Art. 28	- Utilização de recursos públicos, inclusive de operações de crédito, salvo lei específica, para socorrer instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário.
Da Contratação de Operações de Crédito Art. 35 Art. 36 Art. 37 Art. 38, Inciso IV	- Realização de operação de crédito entre o município, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro ente da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente, excetuadas as operações caracterizadas no § 1º, incisos e § 2º do art.35; - Realização de operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o município que a controle na qualidade de beneficiário do empréstimo, excetuado o disposto no § único, art. 36;
Art. 40, § 6º	- Realização das transações equiparadas a operações de crédito, na forma do art. 37; - Contratação de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária ( ARO ) enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada e no último ano de mandato do Prefeito Municipal; - Concessão de garantia, ainda que com recursos de fundos, às entidades da administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias, não se aplicando nos casos previstos no § 7º, art. 40.
Dos Restos a Pagar Art. 42	- Assunção de obrigação, nos últimos dois quadrimestres do mandato, de despesa que não possa ser cumprida integralmente no exercício financeiro correspondente, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este fim.
Das Disponibilidades de Caixa Art. 43, § 2º	- Aplicação das disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, em títulos da dívida pública estatal e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos as empresas controladas pelos municípios e ainda em empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive a suas empresas controladas.
Da Preservação do Patrimônio Público Art. 44	- Aplicação de receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Quadro 2 – Vedações básicas previstas na LRF

Fonte: Adaptado do Instituto Ethos



São inúmeras vedações que precisam ser acompanhadas de perto por todo o corpo diretivo de uma instituição pública e seu controle interno, zelando por uma administração transparente e disciplinada, fazendo com que o trabalho do controle externo não se torne punitivo e sim mais um mero instrumento de ajuda no gerenciamento das atividades públicas.

### 3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Gil ( 1999 apud BEUREN et al,2003,p.57 ) explica que,

a análise tem como objetivo organizar e sumariar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos.

Na descrição e análise dos dados tem-se as respostas das perguntas desta pesquisa, com os assuntos organizados de forma clara e concisa, facilitando a compreensão em face aos objetivos da pesquisa. Temos as seguintes seções: O papel do parecer prévio do TCESC, alterações na lei complementar 31, de 27/09/1990, sistemas informatizados aplicados ao controle externo, principais pontos de controle do LRF-NET observados pelos municípios, principais dificuldades do sistema LRF-NET, procedimentos para correção das dificuldades apontadas no LRF-NET, demonstrativos elaborados pela entidades públicas após a LRF, fiscalização da gestão fiscal conforme a LRF, agenda municipal da LRF, demonstrativo das contas municipais analisadas no TCESC, e por fim o questionário respondido pelos técnicos de controle externo lotados na DMU do TCESC.

#### 3.1 O PAPEL DO PARECER PRÉVIO DO TCESC

Conforme descrito no site [www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br),

O TCE de Santa Catarina, com base nos arts. 59 e 113 da Constituição Estadual, emite parecer prévio sobre as contas anuais dos Municípios. Os pareceres prévios emitidos pelo tribunal pleno dão sustentação ao julgamento das contas anuais prestadas.

Para se chegar a esse parecer prévio, a matéria é analisada pela Diretoria de Controle dos Municípios (DMU) que considera o atendimento de determinações legais, regulamentares e o cumprimento de dispositivos constitucionais. A LRF contribui em muito para esta análise, pois passa a impor limites em virtude das vedações básicas, como por exemplo, o limite de gastos com pessoal ( folha de pagamento dos servidores públicos municipais).

Esse parecer prévio é de suma importância para os administradores públicos municipais, portanto cabe a eles também colaborar com o repasse das informações, que em sua maioria estão condensadas nos sistemas de ACP e no LRF-NET. A partir da posse destes dados os técnicos fazem uma confrontação das contas de gestão do Prefeito com os resultados de auditorias realizadas nas Prefeituras.

### 3.2 ALTERAÇÕES NA LEI COMPLEMENTAR Nº 31, DE 27/09/1990

A Lei Complementar nº 31, de 27 de setembro de 1990, sofreu várias alterações dentre elas a criação de uma seção específica, dentro do capítulo que trata da fiscalização a cargo do Tribunal de Contas, para disciplinar a fiscalização da gestão fiscal (arts.26 e 27), em cumprimento as normas da Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Segundo a Lei Complementar nº 202, de 15 de dezembro de 2000, em seu Capítulo II ficam assim descritos os seguintes artigos que disciplinam a fiscalização da gestão fiscal:

- Art. 26. O Tribunal de Contas fiscalizará, na forma prevista em provimento próprio, o cumprimento das normas relativas à gestão fiscal do Estado e dos Municípios, observando em especial:
- I – o atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
  - II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar;
  - III – medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite legal;

IV – providências tomadas pelo ente para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos; e

VI – cumprimento do limite constitucional de gastos totais dos legislativos municipais.

Art. 27. Na fiscalização de que trata esta seção, o Tribunal, além de verificar o cálculo dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão, alertará os responsáveis para que adotem as providências cabíveis quando constar que:

I – a realização da receita, no final de um bimestre, não comportará o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais;

II – o montante da despesa com pessoal ultrapassou noventa por cento do seu limite;

III – os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de noventa por cento dos respectivos limites;

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

e

V – existem fatos que podem comprometer os custos ou os resultados dos programas, ou que há indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

A Lei nº 202 de 15/12/2000 traz em sua essência o norte de planejamento e a grande participação do Tribunal de Contas de Santa Catarina nesta orientação, pois os limites estão impostos pela LRF, fazendo com que o acompanhamento por parte do Tribunal seja constante.

### 3.3 SISTEMAS INFORMATIZADOS APLICADOS AO CONTROLE EXTERNO

Com a vigência da Resolução nº TC-16/94, a partir de 21 de dezembro de 1994 instalou-se no âmbito do controle externo a cargo do Tribunal de Contas de Santa Catarina o sistema denominado de ACP – Auditoria de Contas Públicas.

Foi o início da informatização do controle externo com o objetivo de regulamentar a remessa de informações referente a demonstrativos contábeis e documentais, a serem efetuadas pelos gestores das unidades da Administração Pública e demais responsáveis por bens e valores públicos. Outro objetivo que se pode citar é o de normatizar outras formas de controles pertinentes à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e dos atos de pessoal, exercida pelo Tribunal de Contas.

Após dez anos de implantação constataram-se várias mudanças, em âmbito tecnológico e principalmente, estrutural em virtude da necessidade das mudanças legislativas, que afetaram a administração pública e exigiram uma participação mais efetiva do controle externo, especialmente, com a promulgação da Lei Complementar 101/2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Tribunal passa a ter a necessidade de ampliar sua área operacional fazendo com que o sistema ACP se transforme em um grande banco de dados que sirva como base a outros cinco sistemas integrados: Sistema de Contas Anuais, Sistema LRF - NET, Sistema de Emissão de Certidões, Sistema ECO - NET, e Sistema OBRAS - NET.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal um dos principais instrumentos dentro da informática no controle externo exercido pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, é o Sistema LRF – NET, que tem o objetivo de garantir a transparência na gestão fiscal e agilizar a verificação do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal pela administração pública catarinense, principalmente a Municipal que é o enfoque deste trabalho.

Esse sistema analisa, dentre outros, dados relativos a: gastos com pessoal; limites de gastos com o Poder Legislativo; realização de metas fiscais estabelecidas na LDO; acompanhamento de resultados primário e nominal; limite da dívida pública, como também o acompanhamento da emissão e publicação dos relatórios estabelecidos pela citada lei, através de pontos de controle. O sistema permite a emissão de alertas, expedição de certidões e a autuação de processos pelo Tribunal de Contas, automaticamente.

Através da *Internet* no *Website* do TCESC, é disponibilizada imediatamente à sociedade todos os dados informados ao Tribunal de Contas, avaliações e cumprimento das metas dos Municípios. O sistema serve como ferramenta de controle do TCESC e de meio para divulgar dados e informações à sociedade.

### 3.3.1 Principais pontos de controle do LRF-NET, observados pelos municípios

No sistema LRF-NET, os municípios apresentam os dados mediante o cronograma já estabelecido nas agendas municipais, com a finalidade de observação de exigências da LRF, que são analisadas pelos Técnicos de Controle Externo do TCESC. Os pontos de controle analisados estão assim descritos no quadro 3.

PONTOS DE CONTROLE	EXECUTIVO	LEGISLATIVO	MUNICÍPIO
Ausência da remessa de dados ao Tribunal de Contas – IN 02/2001.	Sim	Sim	Sim
Remessa de dados ao TCESC com atraso IN-02/2001.	Sim	Sim	Sim
Divulgação do relatório de gestão fiscal – LRF art 55, § 2º.	Sim	Sim	Não
Divulgação deste relatório com atraso – LRF art 55, § 2º.	Sim	Sim	Não
Divulgação do relatório resumido de execução orçamentária – LRF art. 52.	Sim	Não	Não
Divulgação deste relatório com atraso – LRF art. 52.	Sim	Não	Não
Cumprimento das metas bimestrais – LRF, art. 13	Sim	Não	Sim
Atingimento das metas de receita da LDO – LRF, art. 4º, § 1º.	Sim	Não	Sim
Atingimento das metas de despesa da LDO – LRF, art. 4º, § 1º	Sim	Não	Sim
Limite de gastos com pessoal – LRF arts. 19 e 20	Sim	Sim	Sim
Limite de alerta ( 90% ) nos gastos com pessoal – LRF, art 59, § 1º, II	Sim	Sim	Sim
Limite de gastos totais do poder legislativo – LRF art. 59, VI –C.F. art. 29-A	Não	Sim	Não
Limite individual da remuneração de vereadores – LRF art. 59, VI – C.F. art. 29, VI	Não	Sim	Não
Limite Individual da remuneração de vereadores – LRF art. 59, VI – C.F. art. 29, VI	Não	Sim	Não
Limite total da remuneração dos vereadores – LRF art. 59, VI – C.F. art. 29, VII	Não	Sim	Não
Limite de gastos com folha de pagamento dos vereadores – LRF art. 59, VI – C.F., art. 29 – A, § 1º.	Não	Sim	Não
Resultado primário – LRF, art. 4º, § 1º c/c art. 9º	Sim	Sim	Sim
Resultado nominal – LRF, art. 4º, § 1º c/c art 9º	Sim	Sim	Sim

Aplicação de 25% das receitas de impostos em Ensino – C.F. Art. 212	Não	Não	Não
Aplicação de 60% dos 25% de impostos em ensino fundamental – C.F., art. 60	Não	Não	Sim
Aplicação de 60% da Receita do FUNDEF na remuneração de profissionais do magistério – C.F. art. 60 § 5º	Não	Não	Sim
Aplicação do limite de gastos em ações e serviços de saúde – C.F. art. 77	Não	Não	Sim

Quadro 3 – Pontos de controles analisados pelo TCECSC, através do LRF-NET.

Fonte: Adaptado da Publicação do Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal (2004, p.13).

### 3.3.2 Principais Dificuldades do Sistema LRFNET

O sistema LRF-NET ainda possui algumas dificuldades por ter um período de funcionamento ainda curto e estar buscando uma quebra de paradigma na administração pública referente à cultura de planejar, que foi imposta as Entidades Públicas e aqui no caso, mais precisamente aos Municípios pela LRF, que os obriga a trabalharem com informações, e portanto, implica em trabalhos organizacionais na esfera administrativa desses Municípios.

Segundo apresentação no VII Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal que aconteceu em 2003, as principais dificuldades apresentadas pelo Sistema são:

- a) Os municípios desconhecem os componentes e a forma de cálculo de cada ponto de controle.
- b) Os municípios conhecem os resultados da avaliação somente após a divulgação dos relatórios pelo Tribunal de Contas na Internet.
- c) Muitos Poderes Executivos e Legislativos não conferem os valores informados no sistema LRFNET, sendo surpreendidos com as penalidades aplicadas pelo Tribunal de Contas.
- d) Divergências entre valores informados no sistema LRFNET, os relatórios da LRF publicados e os valores contabilizados.
- e) Descumprimento do limite de gastos com pessoal para municípios com menos de cinquenta mil habitantes com opção pela semestralidade.

### 3.3.3 Procedimentos para correção das dificuldades apontadas no LRF-NET.

O TCESC, mais precisamente o seu corpo técnico, após identificar essas dificuldades no desenvolvimento de seus serviços, trabalha na correção de alguns procedimentos inerentes aos municípios e na própria alteração de sistemáticas dentro do LRF-NET. No VII Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal efetuado em 2003, apontaram-se os seguintes pontos de correção (2004, p.14):

- Poderá o Poder Executivo e Legislativo visualizar em cada ponto de controle, quais são seus componentes e sua fórmula de cálculo.
- O sistema LRF-NET vai possibilitar o conhecimento por parte dos municípios os resultados dos dados informados antes de sua divulgação.
- Além dos procedimentos já mencionados, os Poderes deverão intensificar a revisão dos valores informados no sistema LRF-NET.
- O TCESC poderá solicitar dos Poderes, inclusive em auditoria “*in loco*”, os relatórios de gestão fiscal e resumidos de execução orçamentária para confrontação dos dados.
- O sistema LRF-NET, automaticamente, e de acordo com o art. 63, parágrafo 2º, da LRF, disponibilizará os dados trimestrais no período fiscal subsequente ao informado.

Estes ajustes facilitam o trabalho dos técnicos de controle externo, pois o acerto no fluxo de informações por parte do TCESC e a compreensão de que o acompanhamento dos dados e as informações fidedignas, por parte dos municípios estão sendo efetuadas, facilitam a fiscalização, e diminuem as ocorrências, evitando muitas vezes as auditorias “*in loco*” para averiguação de informações desconstruídas ou que os municípios sejam pegos de surpresa com penalidades impostas.



### 3.4 DEMONSTRATIVOS ELABORADOS PELAS ENTIDADES PÚBLICAS APÓS A LRF

Com a criação da LRF e corroborando para um de seus objetivos que é a transparência da utilização dos recursos públicos, foram criados novos demonstrativos a fim de subsidiar a área fiscal e os demais interessados.

Segundo Cruz ( 2003), a LRF, traz consigo as necessidades de novos balanços e demonstrativos, que devem ser elaborados pelas organizações públicas:

- a) Balanço Orçamentário;
- b) Demonstrativo de Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral da Previdência Social – União;
- c) Demonstrativo das Despesas por Funções e Subfunções;
- d) Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;
- e) Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
- f) Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos;
- g) Demonstrativo do Resultado Primário dos Estados, Distrito Federal e Municípios;
- h) Demonstrativo do Resultado Nominal;
- i) Demonstrativo de Restos a Pagar por Poder e Órgão;
- j) Operações de Crédito *versus* Despesas de Capital;
- l) Demonstrativo do Resultado Primário da União;
- m) Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral da Previdência Social;
- n) Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral da Previdência dos Servidores;
- o) Demonstrativo de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos;
- p) Demonstrativo das Despesas de Saúde – União;

- q) Demonstrativo de Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com a Saúde – Estados e Distrito Federal;
- r) Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde – Municípios;
- s) Demonstrativos das Despesas com Pessoal;
- t) Demonstrativo da Dívida Consolidada;
- u) Demonstrativo da Garantia e Contragarantia de Valores;
- v) Demonstrativo das Operações de Crédito;
- w) Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa;
- x) Demonstrativo dos Restos a Pagar;
- y) Demonstrativo das Despesas com Serviços de Terceiros;
- z) Demonstrativo dos Limites.

Os técnicos de controle externo passam a ter inúmeras informações, com a ampliação dos demonstrativos exigidos pela LRF, fazendo com que os dados para análises e pareceres tenham um detalhamento em alguns níveis de execução, proporcionando uma transparência e conseqüentemente, facilitando a fiscalização e a orientação.

### 3.5 DA FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL CONFORME A LRF

O artigo 59 da LRF, versa sobre a fiscalização e gestão fiscal definindo diretrizes para o controle das despesas públicas, o qual é transcrito a seguir:

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

- I – atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
  - II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar.
  - III – medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
  - IV – providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
  - V – destinação de recursos obtidos com alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
  - VI – cumprimento do limite de gastos totais e legislativos municipais, quando houver.
- § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:
- I – a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;
  - II – que o montante de despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;
  - III – que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;
  - IV – que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;
  - V – fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária;
- § 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.
- § 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.

A LRF impõe maior esforço laborial ao Tribunal de Contas, que deverá acompanhar mensalmente as metas, limites e condições estabelecidas, tanto para o controle do executivo quanto para o controle da Câmara Municipal, devendo se manifestar imediatamente e não apenas depois de concluído o exercício, quando da transgressão às regras estabelecidas pelo art. 59 da LRF.

### 3.6 AGENDA MUNICIPAL DA LRF

A LRF mostra através da adoção de uma agenda de compromissos que devem ser cumpridos pelos administradores municipais demonstrando que um dos objetivos da referida Lei é o trabalho de planejamento, definindo aos Municípios prazos para que estes se planejem de

forma a atender as demandas sociais, através do cumprimento de inúmeras metas e exigências da LRF, acompanhados de um cronograma definido.

O quadro 4, apresenta as datas limites, até 2004, para municípios com população inferior a 50.000 habitantes

MÊS	DATAS	OBRIGAÇÕES
Janeiro	Até 30 dias após a aprovação do orçamento	Elaborar a “Programação Financeira e o Cronograma da Execução Mensal de Desembolso” Desdobrar as receitas em metas bimestrais de arrecadação.
	Dia 30	Apurar o cumprimento do limite de despesas com pessoal (período: janeiro a dezembro) Apurar o cumprimento dos limites de endividamento. Relatório de Gestão Fiscal. Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
Março	Dia 30	Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
Abril	Dia 30	Encaminhar a União as contas do exercício anterior com cópia para Poder Executivo do Estado.
Maio	Dia 30	Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
Julho	Dia 30	Apurar o cumprimento dos limites das despesas com pessoal ( período: julho a junho). Apurar o cumprimento dos limites de endividamento. Relatório de Gestão Fiscal. Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
Novembro	Dia 30	Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Quadro 4 – Datas limites, até 2004, para municípios com população inferior a 50.000 habitantes.  
Fonte: Adaptado do Instituto Ethos (www.institutoethos.org.br )

O quadro 5 apresenta as datas limites até 2004, para municípios com população superior a 50.000 habitantes.

MÊS	DATAS	OBRIGAÇÕES
Janeiro	Até 30 dias após a aprovação do orçamento	Elaborar a “Programação Financeira e o Cronograma da Execução Mensal de Desembolso”. Desdobrar as receitas em metas bimestrais de arrecadação.
	Dia 30	Apurar o cumprimento do limite de despesas com pessoal (período: janeiro a dezembro) Apurar o cumprimento dos limites de endividamento. Relatório de Gestão Fiscal. Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Março	Dia 30	Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
Abril	Dia 30	Encaminhar à União as contas do exercício anterior com cópia para Poder Executivo do Estado.
Maio	Dia 30	Avaliar o cumprimento das metas fiscais em audiência pública na Câmara Municipal. Apurar o cumprimento dos limites das despesas com pessoal (período: abril a maio). Apurar o cumprimento dos limites de endividamento. Relatório de Gestão Fiscal. Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
Julho	Dia 30	Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
Setembro	Dia 30	Avaliar o cumprimento das metas fiscais em audiência pública na Câmara Municipal. Apurar o cumprimento dos limites com as despesas com pessoal (período: setembro a agosto). Apurar o cumprimento dos limites de endividamento. Relatório de Gestão Fiscal. Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
Novembro	Dia 30	Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Quadro 4 – Datas limites, até 2004, para municípios com população superior a 50.000 habitantes.  
Fonte: Adaptado do Instituto Ethos ([www.institutoethos.org.br](http://www.institutoethos.org.br))

A agenda municipal é mais um resquício de planejamento, e mais uma ferramenta de acompanhamento dos trabalhos de auditoria feitos no TCESC. O cronograma faz com que as ações a serem efetivadas não se percam no tempo. Com este instrumento os Técnicos de Controle Externo tem o seu trabalho facilitado, desde que o mesmo seja cumprido e as informações sejam fidedignas.

Outra observação é quanto a periodicidade das apresentações de relatórios e documentos, pois os contadores estão acostumados com demonstrativos apresentados ao final do exercício.

### 3.7 DEMONSTRATIVO DAS CONTAS MUNICIPAIS ANALISADAS NO TCESC

O gráfico 1 demonstra as aprovações e rejeições das prestações de contas dos municípios pelo TCESC.

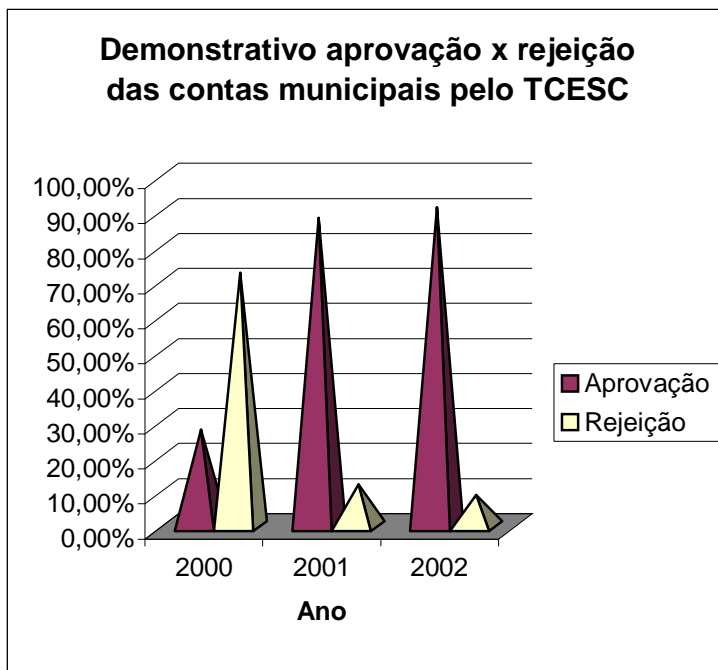


Gráfico 1 – Demonstrativo aprovação x rejeição das contas municipais pelo TCESC.

Fonte: Site [www.tce.sc.gov.br](http://www.tce.sc.gov.br)

A LRF passou a ter vigor em 05 de maio de 2000. Analisando o gráfico 1, vislumbra-se que no ano de 2000, com a aprovação de apenas 27,60% das contas municipais, o Controle Externo teve grandes dificuldades, pois não houve tempo para que os Municípios se habituassem e se organizassem para o cumprimento devido das novas imposições legais originadas pela promulgação da LRF. No entanto, observa-se que nos anos seguintes o índice de aprovação das

contas sobe para 91,10%, mostrando que os mecanismos de fiscalização e orientação do TCESC estão funcionando.

### 3.8 INFORMAÇÕES DOS TÉCNICOS DE CONTROLE EXTERNO DO TCESC

Através das respostas dos questionários apresenta-se o posicionamento dos técnicos de controle externo do TCESC, em relação a pontos inerentes aos objetivos específicos deste trabalho, conforme segue:

a) Qual o setor que trabalha diretamente com a análise das contas municipais?(audita)

Colaborador 1

“Diretoria de Controle dos Municípios – DMU”

Colaborador 2

“Todos os setores chamamos de divisões da Diretoria de Controle dos Municípios, trabalhando diretamente com a análise das contas municipais.”

b) Descreva o setor (quantos funcionários, a estrutura organizacional, etc )

Colaborador 1

“- 80 funcionários na DMU

- 01 Diretor

- Área técnica: Inspetores (6), chefes de divisão (13), técnicos (48).

- Área meio: Setor de expediente (02), Setor de apoio (08), Divisão de informática (02).

- Especificamente na análise de Prefeituras: Inspetores (04), Chefes (08) e técnicos (36).”

Colaborador 2

“Nossa divisão é composta por 01 chefe e três auditores fiscais. Está com 01 auditor a menos que a média da diretoria.”

c) Descrever o processo de auditoria ( Desde o planejamento até o encerramento dos trabalhos, e como são promovidas as correções)?

Colaborador 1

“- Processo de auditoria

- Planejamento
- Seleção das unidades a serem auditadas.

Alguns pontos são previamente avaliados para se auditar uma prefeitura, dentre eles:

- Maior tempo sem sofrer auditoria pelo Tribunal;
- Problemas em alguns setores detectados quando da análise das contas no TCESC;
- Ausência de remessa de documentos e informações ao TCESC, em descumprimento a norma legal pertinente;
- Irregularidades informadas através dos meios de comunicação;
- Denúncias e representações.
- Planejamento efetivo da auditoria após a seleção das unidades:
  - Pesquisa no sistema ACP desenvolvido pelo TCESC ( módulos: atos de pessoal, licitações e contratos, prestações de contas de recursos antecipados e execução orçamentária – Despesa, receita, tributação, tesouraria, contabilidade, etc);
  - Pesquisa na divisão de contas municipais responsável pela análise das contas respectivas, através da análise de relatórios de contas anuais, relatórios de auditorias feitas anteriormente e estudo sobre notícias trazidas pelos meios de comunicação, principalmente jornal;
  - Seleção dos setores a serem auditados em função da pesquisa anterior;



- Montagem do plano de auditoria e do memorando que deve ser remetido a presidência para autorização da viagem;
- Organização dos papéis de trabalho ( requisições de documentos, notificações, roteiros para análise *in loco*), da legislação pertinente e de computador para facilitar os trabalhos na unidade.
- Cada auditoria leva mais ou menos uma semana, englobando ( 2 prefeituras, 2 câmaras ) com 3 (três) técnicos em média ( com veículo e motorista do TCESC) para unidades de pequeno e médio porte.
- Retornando ao TCESC é feito o relatório de instrução para que a unidade apresente justificativas sobre as irregularidades apontadas ou comprove as correções efetuadas quando necessárias.
- É autuado o processo , e juntamente com o relatório de instrução este é remetido ao relator do processo para que o mesmo determine que a DMU proceda a audiência ou a citação do responsável.
- De posse da resposta da unidade ao relatório de instrução, a equipe passa a reinstruir o processo, depois de feita esta reinstrução, as irregularidades remanescentes são levadas à conclusão do relatório, podendo gerar multas e/ou débitos aos responsáveis pela administração municipal.”

#### Colaborador 2

“O planejamento é executado uma semana antes das auditorias *in loco*. Faz-se uma prévia análise das informações contábeis disponíveis no sistema ACP, para apurar indícios de problemas e confirmar na auditoria. Após a auditoria *in loco*, que dura normalmente uma semana, cada auditor faz parte do trabalho de redigir o relatório de auditoria. São em média de 6 a 4 relatórios, um para cada objeto auditado. Cada município auditado requer

1 relatório para as contas do Poder Legislativo e 2 para o Poder Executivo dependendo dos setores escolhidos para sofrerem auditoria ( por ex. contabilidade e licitações ). O trabalho é revisado pelo coordenador da equipe de auditoria e pelo inspetor responsável pelo controle do município auditado.”

d) Quais as técnicas utilizadas no processo auditorial?

Colaborador 1

“Técnicas utilizadas:

- Pesquisa na documentação solicitada visando garantir o real cumprimento da legislação;
- Verificação in loco no caso de aquisição de bens, serviços, através de compra direta ou decorrente de processo licitatório;
- Contagem física, quando necessária;
- Entrevista direta com os servidores e agentes políticos, etc.”

Colaborador 2

“Contagem física, verificação de conformidade legal, eventualmente aplica-se técnicas de amostragem ( no caso de prefeituras grandes ), entrevistas semi-estruturadas e análise documental.”

e) Houve alguma mudança no planejamento e programa de auditoria relacionada aos municípios, após a implementação da LRF ?

Colaborador 1

“Sim, em função das exigências da LRF e dos limites estabelecidos por ela quanto a gastos com pessoal, operações de créditos, dentre outros.”

Colaborador 2

“Hoje temos um sistema específico para verificação do cumprimento da LRF. Ainda está em processo de amadurecimento. No mais, acho que as auditorias passaram a incluir e dar

importância aos registros que possam comprometer a responsabilidade fiscal, como excesso de gastos com pessoal, e outros”.

f) Quais as alterações na postura orientadora relacionada aos municípios, após a promulgação da LRF?

Colaborador 1

“O TCESC continua sua tarefa de orientar como antes, sendo que após a promulgação da LRF a orientação sofreu ampliação em função de algumas exigências da mesma.”

Colaborador 2

“O TCESC deu maior importância a sua função orientadora, através da realização constante de ciclos de estudos, com a participação dos municípios catarinenses, sendo a LRF um dos principais assuntos discutidos e polemizados.”

g) Quais as alterações na postura fiscalizadora em relação aos municípios, após a promulgação da LRF?

Colaborador I - Questão g e h ( respondeu as duas juntas )

“Os pontos de fiscalização aumentaram e as unidades têm a obrigação de remeter periodicamente algumas informações para o TCESC, via internet e via documental. Em função disto, é atuado um processo específico da LRF para cada unidade, que será analisado pelo corpo técnico da DMU e remetido às prefeituras e câmaras para que as mesmas apresentem justificativas e procedam as correções necessárias.”

Colaborador II

“A postura fiscalizadora mudou pouco em função da LRF. Estamos sempre em processo de melhoria dos serviços realizados.”

h) Houve alterações nos relatórios e pareceres emitidos pelo TCESC, na competência municipal, após a LRF?

Colaborador 2

“Houve a criação de tópicos específicos no relatório de parecer prévio que dizem respeito ao cumprimento da LRF. Além disso, surgiram novos processos específicos quanto ao cumprimento desta Lei.”

i) Quais as normas de auditoria utilizadas pelos analistas de controle externo do TCESC para auditar os municípios

Colaborador 1

Não respondeu

Colaborador 2

“Apesar de não existir difusão destas normas, treinamento, livros, códigos de conduta etc, acredito que sejam as mesmas aplicáveis a auditoria privada, normas técnicas definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, além de impedimentos específicos trazidos na nova Lei Orgânica do TCESC, foi uma novidade desta nova Lei Orgânica.”

j) Qual a formação necessária dos analistas para realizar auditoria?

Colaborador 1

“Na DMU: Administração, Ciências Contábeis, Direito e Economia.”

Colaborador 2

“Considerando as auditorias tradicionais realizadas, cujos objetivos são a verificação da conformidade legal, idealmente considero os profissionais da contabilidade e direito aqueles mais preparados, essencialmente se tiverem as duas formações. Contudo

profissionais das áreas de administração, economia, engenharia e informática também tem bastante espaço, inclusive porque considero necessária a evolução das auditorias de natureza operacional e até as auditorias de gestão.”

k) Quais as vantagens que a LRF oferece para o processo de fiscalização dos municípios?

Colaborador 1

“Os responsáveis pelo dinheiro público estão mais atentos à legislação aplicada e mais preocupados com a devida aplicação dos recursos.

A manutenção do sistema de controle interno exigida pela LRF, ratificando a legislação anterior, de forma organizada e efetiva, facilita os trabalhos de fiscalização.”

Colaborador 2

“Valorizou os serviços executados pelo TCE/SC, criou um objetivo estratégico nas auditorias realizadas, além de evitar desfalques, desvios, agora objetiva-se fiscalizar o ente para que se tenha uma gestão pública equilibrada, deixando iguais as previsões de receitas com as de despesas, e espera-se que no futuro seja possível avaliar a qualidade das despesas efetuadas, buscando avaliar a eficiência, eficácia e efetividade na gestão das contas públicas.”

l) Qual o enfoque de auditoria dado aos municípios?

Colaborador 1

“Auditoria realizada pelo TCE/SC é a de regularidade com algumas aplicações da auditoria de gestão. O enfoque principal da auditoria realizada pelo TCE/SC, através de suas funções de orientação e fiscalização é de evitar que decisões que levem a possíveis irregularidades sejam tomadas por desconhecimento das leis que regem a administração pública, bem como orientar na correção de rumo caso a irregularidade tenha sido detectada.”

Colaborador 2

“Verificação da conformidade com a legislação. Regularidade dos registros contábeis e procedimentos administrativos e financeiros executados pelo ente, com vistas a evitar desfalques, desvios e má versação do dinheiro público.”

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho procurou apresentar a descrição do processo auditorial do Tribunal de Contas de Santa Catarina e verificar se aconteceram mudanças na postura orientadora e fiscalizadora, e nos relatórios e pareceres, após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A LRF veio como um código de conduta dos administradores públicos, exigindo por parte do Tribunal de Contas de Santa Catarina, através de seus técnicos de controle externo, a observação constante dos limites fiscais proporcionando aos gestores públicos a condição do implemento de medidas corretivas e de prevenção.

No questionário respondido pelos técnicos de controle externo do TCESC, fica delineado o processo de auditoria (planejamento, plano de auditoria, tempo estimado nas auditorias *in loco*, correção dos trabalhos e autuação do relatório de instrução) efetuado nas prefeituras. Mostrou-se que a fase de planejamento tem como base a análise dos sistemas de informações ACP e LRF-NET, relatórios de auditorias anteriores, estudos sobre notícias veiculadas nos jornais, sendo que esse planejamento tem sua base ampliada após a implementação da LRF, pois são inúmeras informações e demonstrativos novos, e tem a ajuda das próprias limitações que são auferidas pela Lei, como exemplo a limitação de gastos com pessoal. Conta-se também com a criação de um sistema específico para a LRF, o LRF-NET.

O tempo estimado das auditorias *in loco* é de uma semana; as correções são efetuadas pelo Coordenador da equipe de auditoria, que depois remete-as aos responsáveis da administração municipal que podem ser acometidos de multas ou outros débitos. As técnicas utilizadas são semelhantes à iniciativa privada: auditoria *in loco*, contagem física, pesquisas nas documentações, entrevistas com servidores e agentes políticos, verificação das conformidades, contato com o controle interno.

Conclui-se que a postura fiscalizadora tem pouca mudança quanto à filosofia de trabalho, mas ganha quanto ao aumento dos pontos de fiscalização e a clareza apresentada pela LRF quanto a estes pontos de fiscalização, que tem seu envio através de demonstraivos e balanços obrigatórios por parte das prefeituras aos técnicos de controle externo do TCESC através da Internet e via documental. A postura orientadora fica facilitada e tem mudanças em sua filosofia, pois inclusive criam-se tópicos específicos no relatório de parecer prévio a respeito da LRF.

Além dos técnicos de controle externo do TCESC estarem preocupados com a fiscalização a fim de evitar os desfalques e má versação do dinheiro público, com a promulgação da LRF tem-se como uma das funções básicas a visão que a administração pública tenha uma gestão equilibrada, não havendo discrepâncias entre receita e despesa, que se respeite à continuidade da administração pública, sendo que o gestor subsequente não assuma uma prefeitura falida e sem condições de atender seus usuários. Em relação aos relatórios, criam-se tópicos específicos referente ao cumprimento da LRF no relatório de parecer prévio, e surgem novos processos quanto ao cumprimento desta Lei.

Portanto, conclui-se que em todos os objetivos específicos apresentados, houve mudanças em relação à promulgação da LRF, valorizando o serviço prestado pelos Técnicos de Controle Externo do TCESC, perante a administração pública e a população em geral.

Apontam-se futuras oportunidades de pesquisa como:

- Explorar como é realizado o processo de amostragem em prefeituras grandes;
- Analisar as mudanças na gestão dos Prefeitos, após a implementação da LRF;
- A percepção da importância do TCESC na visão dos gestores municipais.



## REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações** – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria; {et al }; **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade Teoria e Prática** – São Paulo : Atlas, 2003.

BRASIL. **Constituição Federal, de 05.10.88**. 29<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil Teoria e Prática** – São Paulo : Atlas, 2000.

CRUZ, Flavio da. **Auditoria Governamental** – 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2002.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil, Normas de Auditoria, Procedimentos e Papéis de Trabalho, Programas de Auditoria e Relatórios de Auditoria** – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2000.

**Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: Para Aplicação nos Municípios**/Daniel Salgueiro da Silva ( coordenador), Wander Luiz, João Batista Fortes de Souza Pires; colaborador Portella & Associados. – 2. ed. – Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Instituto Ethos, 2000.

**Histórico do Tribunal de Contas**. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/>. Acesso em: 10/12/2003.

KHAIR, Amir Antônio – **Gestão Fiscal Responsável Simples Municipal: Guia de Orientação para as Prefeituras**, ENAP, BNDES, 2001.

NASCIMENTO, Edson Ronado; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal** – Brasília: ESAF, 2002.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria** – 9. ed. São Paulo : Atlas, 2000.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas, **Guia: lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000**. – 2<sup>A</sup> ed. ver. e ampl. – Florianópolis: Tribunal de Contas , 2002. 176 p.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar nº 202, de 15 de dezembro de 2000**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, 64p.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina**. Florianópolis: Insular, 2002.

SANTA CATARINA. **Tribunal de Contas. Regimento Interno do Tribunal de Contas de Santa Catarina, Resolução nº 06/2001** – Florianópolis: Tribunal de Contas, 2001.

SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. Resolução nº TC-16/94 de 21/12/94. **Auditoria de Contas Públicas – ACP. Manual de Orientação.** Florianópolis: Tribunal de Contas, 1995.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução á pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987.