

Marcelo da Silva Mafra

**A PERCEÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS SOBRE AS  
AUDITORIAS REALIZADAS NOS MUNICÍPIOS PELO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton

**FLORIANÓPOLIS**

**2014**

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Mafra, Marcelo da Silva

A percepção dos auditores fiscais sobre as auditorias realizadas nos municípios pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina / Marcelo da Silva Mafra ; orientador, Luiz Alberton - Florianópolis, SC, 2014.  
128 p.

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

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Auditoria Governamental. 3. Tribunal de Contas. 4. Controle Externo. 5. Percepção dos Auditores. I. Alberton, Luiz. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

Marcelo da Silva Mafra

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS SOBRE AS  
AUDITORIAS REALIZADAS NOS MUNICÍPIOS PELO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Esta dissertação foi julgada e aprovada, como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em contabilidade no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

---

Prof. Dr. José Alonso Borba  
Coordenador do Curso

**Banca Examinadora:**

---

Prof. Dr. Luiz Alberton – UFSC  
Orientador – Presidente da Banca

---

Prof<sup>ª</sup>. Dra. Fabrícia Silva da Rosa  
Membro Externo – FURB

---

Prof. Dr. José Alonso Borba  
Membro Interno

---

Prof. Dr. Sérgio Murilo Petri  
Membro Interno



Dedico este trabalho à minha família e  
aos meus amigos.



## AGRADECIMENTOS

Agradeço a toda minha família, em especial a meu pai Roque, minha mãe Cristina e minha irmã Luciane pelo amor, carinho, ensinamentos e esforços que me dedicaram ao longo de toda minha existência. Agradeço a Deus, essa força misteriosa, compreendendo-O como interpreto o conceito formulado por Spinoza.

Por mais independentes que sejamos, ou que busquemos ser, a verdade é que, como seres humanos, sempre dependeremos de ações de outras pessoas. Na minha caminhada até aqui, felizmente, encontrei inúmeras pessoas generosas que me ajudaram muito, nominá-las é impossível, mas presto minha homenagem a todas elas na pessoa do Sr. Ivo Barni, o qual muito me ensinou e auxiliou no meu primeiro contato efetivo com a contabilidade pública.

No período específico da realização de meu mestrado, também contei com inúmeras pessoas generosas que me auxiliaram, e faço um agradecimento geral. Ana e Débora que cuidaram da minha saúde física e mental e, obviamente, tiveram de ouvir muito choro. Aos meus amigos da Divisão 5 da Inspeção 2 da DCE, os quais além de ajuda de diversas formas ainda tiveram que conviver com o mau humor e as lamúrias. Aliás, este mestrado só foi possível com a ajuda dos meus amigos e colegas servidores do TCE/SC. Os auxílios foram tantos que posso até esquecer algum e peço perdão, tirei dúvidas específicas com diversos servidores, realizei entrevistas com alguns servidores para elaboração de artigos, solicitei participação em pré-teste, solicitei participação em pesquisa para artigos, recebi dicas de referências bibliográficas, e, por fim, solicitei participação no questionário da pesquisa para a dissertação (um amigo disse que sou o IBGE). Em todas essas atividades recebi o auxílio generoso de todas essas pessoas.

Não posso deixar de agradecer a instituição Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina que me possibilitou a realização deste mestrado. Ainda nesse contexto, agradeço ao ICON e ao SINDICONTAS SC.

Agradeço aos meus colegas de mestrado, em especial aos meus amigos Ricardo e Jerónimo, que me auxiliaram em diversos momentos e compartilharam as dificuldades desta aventura.

Agradeço também aos professores do PPGC pelos conhecimentos que me possibilitaram adquirir. Agradeço aos professores Alonso, Fabrícia e Petri que, a partir da qualificação, contribuíram para o aprimoramento desta dissertação. Por fim, agradeço especialmente ao professor Alberton, meu orientador, sem o qual, com

certeza, eu não teria conseguido concluir este trabalho, pois, com tranquilidade, ele soube extrair de mim o melhor que eu pude fazer, levando-me ao limite e, ao mesmo tempo, não deixou que eu me perdesse pelo caminho quando, quinzenalmente, eu queria mudar o tema do estudo.

“O mais importante é a mudança, o movimento, o dinamismo, a energia. Só o que está morto não muda”  
(Clarice Lispector).



## RESUMO

Este estudo tem como objetivo descrever as formas de realizar auditoria nos municípios do Estado de Santa Catarina, analisando a percepção dos auditores fiscais de controle externo (AFCE) acerca da atuação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Trata-se de uma pesquisa descritiva e exploratória. Quanto à abordagem do problema de pesquisa, esta é, predominantemente, qualitativa. Quanto aos procedimentos é um estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de pesquisa documental e aplicação de questionário. Os resultados apontam que a emissão de parecer prévio sobre as contas dos municípios foi realizada por meio de auditoria indireta, no caso, baseada em informações remetidas via sistema e-Sfinge. A não conformidade que mais motivou a recomendação de rejeição de contas foi o déficit orçamentário. Nos anos pesquisados (2009 a 2011) foram autuados, anualmente, processos de auditoria *in loco* tipo RLA em 11,95%, 9,21%, e 12,97%, respectivamente, dos 293 municípios do Estado. Identificou-se que são realizadas várias formas de auditorias diretas, quais sejam: Atos de Pessoal, Registros Contábeis e Execução Orçamentária, Licitações e Contratos, Ordinária, Especial e Operacional. Na percepção da maioria dos auditores fiscais de controle externo que responderam ao questionário: há independência na sua atuação em auditorias *in loco* nos municípios; a maior limitação à atuação independente do TCE é a forma de escolha de seus conselheiros; a forma vigente de submeter o parecer prévio sobre as contas do município ao julgamento do poder Legislativo não é a ideal; a extensão de auditoria mais adequada é auditoria parcial, no contexto do TCE; há benefícios na realização de auditorias *in loco*; existe o predomínio do aspecto formal/legal nos trabalhos realizados pelo Tribunal; o controle social pode auxiliar o TCE; o Tribunal deveria ter maior atuação no combate à corrupção; não verificar contas de empresas contratadas, sigilo fiscal e sigilo bancário são situações que dificultam a descoberta de fraudes; o número de auditorias *in loco* realizada pelo TCE é insuficiente no período pesquisado; apenas um terço dos respondentes acredita que empresas de auditoria independente poderiam auxiliar o Tribunal; a principal expectativa da sociedade sobre a atuação do TCE seria de que este atue evitando o desperdício de

dinheiro público; e existe a percepção de que a atuação do TCE não satisfaz a sociedade, situação que gera um risco institucional.

**Palavras-chave:** Auditoria Governamental. Tribunal de Contas. Controle Externo. Percepção dos Auditores.

## ABSTRACT

This study aims to describe ways to audit municipalities in the State of Santa Catarina, analyzing the perception of external control inspectors (AFCE) on the activities of the Court of the State of Santa Catarina (TCE/SC). This is a descriptive and exploratory research. The approach of the problem research is predominantly qualitative. As for the procedures is a case study. Data were collected through documental research and questionnaire. The results indicate that the issuance of a preliminary opinion on the accounts of municipalities was performed by indirect audit, in the case, based on information sent by e-Sfinge system. Noncompliance that more motivated recommending rejection of accounts was the budget deficit. In the years studied (2009 to 2011) were fined, annually, audit processes in loco type *RLA* in 11.95%, 9.21% and 12.97%, respectively, of the 293 municipalities in the State. Identified that are held several forms of direct audits, namely: Acts of Personnel, Accounting Records and Budget Execution, Bids and Contracts, Ordinary, Special and Operational. In the perception of the majority of external control inspectors who responded to the questionnaire: there is independence in its role at *in loco* audits in municipalities; a major limitation to the independent action of *TCE* is how to choose their advisors; current form to submit a prior opinion on the accounts of the trial of the municipality legislature is not ideal; the extent of auditing more appropriate is partial audit, in the context of *TCE*; there are benefits in conducting *in loco* audits; there is a predominance of *formal/legal* aspect of the work carried out by the Court; social control may help *TCE*; the Court should have greater role in combating corruption; not to verify accounts of contractors, tax secrecy and banking secrecy are situations that hinder the discovery of fraud; the number of site audits conducted by the *TCE* is insufficient in the period surveyed; only a third of respondents believe that the independent audit firms could assist the Court; the main expectation of society on the role of *TCE* is that it would act out avoiding the waste of public money; and there is the the perception that the *TCE* performance does not satisfy the society, situation that generates an institutional risk.

**Keywords:** Governmental Auditing. Court of Auditors. External Control. Perception of Auditors.



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificação dos trabalhos de auditoria.....	29
Quadro 2 – Estudos sobre Tribunais de Contas.....	36
Quadro 3 – Competências do Tribunal de Contas previstas na Constituição Estadual.....	40
Quadro 4 – Competências legais do Tribunal de Contas.....	41
Quadro 5 – Tipos de processos do TCE/SC.....	42
Quadro 6 – Espécies vinculadas a tipos de processos do TCE/SC.....	43
Quadro 7 – <i>Constructo</i> do questionário.....	47
Quadro 8 – Fatores determinantes das rejeições de contas referentes ao exercício de 2008, processos autuados em 2009.....	54
Quadro 9 – Fatores determinantes das rejeições de contas referentes ao exercício de 2009, processos autuados em 2010.....	55
Quadro 10 – Fatores determinantes das rejeições de contas referentes ao exercício de 2010, processos autuados em 2011.....	56
Quadro 11 – Cotejamento dos resultados.....	92



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição dos AFCEs por setor de 2009 a 2014.....	48
Tabela 2 – Número de fatores determinantes nos exercícios de 2008 a 2010.....	57
Tabela 3 – Não conformidades em RLAs espécie Auditoria de Atos de Pessoal e número de unidades em que ocorreram.....	62
Tabela 4 – Não conformidades em RLAs espécie Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária e número de unidades em que ocorreram.....	65
Tabela 5 – Não conformidades em RLAs espécie Auditoria em Licitações e Contratos e número de unidades em que ocorreram.....	67
Tabela 6 – Não conformidades em RLAs espécie Auditoria Ordinária e número de unidades em que ocorreram.....	69
Tabela 7 – Não conformidades em RLAs espécie Auditoria Especial e número de unidades em que ocorreram.....	71
Tabela 8 – Número de processos PCP e RLA autuados no ano, esfera municipal.....	73



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFCE	Auditor Fiscal de Controle Externo
COG	Consultoria Geral
DAE	Diretoria de Atividades Especiais
DAF	Diretoria de Administração e Finanças
DAP	Diretoria de Controle de Atos de Pessoal
DCE	Diretoria de Controle da Administração Estadual
DGCE	Diretoria Geral de Controle Externo
DGPA	Diretoria Geral de Planejamento e Administração
DIN	Diretoria de Informática
DLC	Diretoria de Controle de Licitações e Contratações
DMU	Diretoria de Controle da Administração Municipal
DPE	Diretoria de Planejamento e Projetos Especiais
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
ESF	Estratégia de Saúde da Família
e-Sfinge	Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
FUNDEF	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
GAC	Gabinetes de Conselheiros
GAO	<i>Governmente Accountability Office</i>
GAP	Gabinete da Presidência
GCR	Gabinete do Conselheiro Corregedor Geral
ICON	Instituto de Contas
ISA	Instituição Superior de Auditoria
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
MPTC	Ministério Público junto ao Tribunal de Contas
NAO	<i>National Audit Office</i>

PCP	Contas Anuais do Município Prestadas pelo Prefeito
RLA	Relatório de Auditoria
SAI	<i>Supreme Audit Institutions</i>
SCI	Sistemas de Controles Internos
SEG	Secretaria Geral
SINDICONTAS	Sindicato dos Auditores Fiscais de Controle Externo do
TCE/SC	
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCE/PB	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba
TCE/PE	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco
TCE/RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TCE/SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
TCEs	Tribunais de Contas dos Estados
TCU	Tribunal de Contas da União

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Fluxo das principais etapas para emissão de parecer prévio	53
Figura 2 – Principais etapas de um processo tipo RLA	59
Figura 3 – Setores de atuação dos respondentes	75
Figura 4 – Faixa de tempo de atuação no TCE em anos	76
Figura 5 – Área de graduação do auditor fiscal	77
Figura 6 – Pós-graduação	78
Figura 7 – Dificuldades em auditorias <i>in loco</i>	79
Figura 8 – Limitações à independência de atuação	80
Figura 9 – Forma ideal de o TCE atuar	82
Figura 10 – Benefícios da auditoria <i>in loco</i>	83
Figura 11 – Aspecto predominante nas auditorias	84
Figura 12 – Formas de controle social que podem auxiliar o TCE	85
Figura 13 – Situações que dificultam a descoberta de fraudes	87
Figura 14 – Atuação do TCE com auxílio de auditorias privadas	89
Figura 15 – Expectativas da sociedade em relação ao TCE	90



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>25</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA.....	25
1.2 OBJETIVOS .....	26
<b>1.2.1 Objetivo Geral .....</b>	<b>26</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos.....</b>	<b>27</b>
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA .....	27
1.4 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	28
<b>2 REVISÃO TEÓRICA .....</b>	<b>29</b>
2.1 AUDITORIA.....	29
2.2 AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	30
<b>2.2.1 Estudos internacionais sobre auditoria governamental.....</b>	<b>31</b>
<b>2.2.2 Estudos sobre auditoria governamental no Brasil .....</b>	<b>33</b>
2.3 ESTUDOS ANTERIORES .....	35
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>39</b>
3.1 ENQUADRAMENTO DA PESQUISA.....	39
3.2 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA .....	40
3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	45
3.4 POPULAÇÃO E RESPONDENTES .....	48
3.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA .....	49
<b>4 RESULTADOS DA PESQUISA .....</b>	<b>51</b>
4.1 EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO REFERENTE AOS MUNICÍPIOS .....	51
4.2 FATORES DETERMINANTES DAS RECOMENDAÇÕES DE REJEIÇÕES NOS PCPs.....	54
4.3 AUDITORIAS SOB A FORMA DE PROCESSOS RLA (relatórios de auditoria) .....	58
4.4 NÃO CONFORMIDADES QUE CAUSARAM SANÇÕES E DETERMINAÇÕES NOS RLAs.....	62
<b>4.4.1 RLA – espécie Auditoria de Atos de Pessoal.....</b>	<b>62</b>

<b>4.4.2 RLA – espécie Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária.....</b>	<b>64</b>
<b>4.4.3 RLA – espécie Auditoria em Licitações e Contratos .....</b>	<b>67</b>
<b>4.4.4 RLA – espécie Auditoria Ordinária.....</b>	<b>69</b>
<b>4.4.5 RLA – espécie Auditoria Especial.....</b>	<b>71</b>
<b>4.4.6 RLA – espécie Auditoria Operacional.....</b>	<b>72</b>
<b>4.5 SÍNTESE DAS DECISÕES DO TCE/SC.....</b>	<b>73</b>
<b>4.6 PERCEPÇÃO DOS AUDITORES SOBRE A ATUAÇÃO DO TCE .....</b>	<b>74</b>
<b>4.7 ANÁLISE DOS RESULTADOS EM COMPARAÇÃO COM ESTUDOS ANTERIORES .....</b>	<b>91</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>95</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>97</b>
<b>ANEXO A – Organograma do TCE/SC .....</b>	<b>105</b>
<b>ANEXO B – Condições de Seleção .....</b>	<b>107</b>
<b>ANEXO C – Resultado de Seleção .....</b>	<b>109</b>
<b>APÊNDICE A – Recomendação de Rejeições Ano Base 2008-2010 – Autuados em 2009-2011 .....</b>	<b>111</b>
<b>APÊNDICE B – RLA’s Espécie Auditoria de Atos de Pessoal Autuados em 2009-2011 .....</b>	<b>113</b>
<b>APÊNDICE C – RLA’s Espécie Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária Autuados em 2009-2011.....</b>	<b>115</b>
<b>APÊNDICE D – RLA’s Espécie Auditoria em Licitações e Contratos Autuados em 2009-2011 .....</b>	<b>117</b>
<b>APÊNDICE E – RLA’s Espécie Auditoria Ordinária Autuados em 2009-2011 .....</b>	<b>119</b>
<b>APÊNDICE F – RLA’s Espécie Auditoria Especial Autuados em 2009-2011.....</b>	<b>121</b>
<b>APÊNDICE G – RLA’s Espécie Auditoria Operacional Autuados em 2009-2011 .....</b>	<b>123</b>
<b>APÊNDICE H – Questionário da Pesquisa .....</b>	<b>125</b>

# 1 INTRODUÇÃO

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina é uma instituição, com previsão constitucional, que deve zelar pela boa administração do erário público. Das suas funções específicas e de seus procedimentos surge esta pesquisa. Apresenta-se, a seguir, a contextualização do assunto, a questão que originou a pesquisa, os objetivos que a norteiam, sua justificativa e o modo como está estruturada.

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

Com a evolução da civilização e das formas de governo, nos Estados considerados Democráticos de Direito, além da submissão às leis existe, também, a submissão à vontade popular e aos fins por ela propostos (DAL POZZO, 2010). Tem-se, assim, uma relação de agência entre a sociedade e o Estado, nos termos da teoria da agência, que estipula uma relação contratual entre principal e agente (JENSEN; MECKLING, 2008).

Para Slomski et al. (2008), as entidades públicas devem ser vistas sob a perspectiva da teoria da agência, devido à existência das seguintes condições:

- o agente dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados;
- a ação do agente afeta o bem-estar das duas partes;
- as ações do agente, dificilmente, são observáveis pelo principal.

Segundo Streim (1994), nas relações entre principal e agente, surgem problemas considerando-se dois pressupostos básicos: o agente vai privilegiar seus interesses sobre os do principal; e existe distribuição assimétrica de informações entre as partes. Nesse contexto, a auditoria surge como uma forma de monitoramento, na tentativa de garantir os interesses do principal.

Para Marques e Almeida (2004), a própria credibilidade do estado democrático deriva da existência de um órgão de controle independente, que realize auditorias regularmente. Suzart (2012b) entende que a atuação de uma Instituição Superior de Auditoria (ISA), como ferramenta da sociedade, pode diminuir o problema de conflito de agência entre a sociedade e o gestor público.

A sociedade é o principal da relação e o Estado é seu agente que deve atuar em prol do atendimento dos interesses da primeira. Como em

toda relação, podem surgir conflitos de interesses entre as partes. No caso, os administradores do Estado passariam a priorizar seus próprios interesses em detrimento da coletividade, prevendo-se que, para minimizar esse desvio, o principal da relação pode se utilizar de monitoramento das ações do seu agente.

Assim, a sociedade, por meio de legislação, institui o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) como instrumento de monitoramento da relação geral entre ela e a administração pública (Estado).

O Tribunal deve zelar, por meio de suas atividades, pelos interesses da sociedade, criando, dessa forma, nova relação de agência, na qual, desta vez, o agente é o TCE/SC. Para exercer seu papel, este necessita dispor, em seu quadro de pessoal, dos auditores fiscais de controle externo (AFCE), que executam as auditorias nos municípios catarinenses.

A existência do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), como agente, advém do serviço de fiscalização das contas públicas que ele deve prestar à sociedade catarinense, esta na qualidade de parte principal da relação. Assim, com base na teoria da agência, surge esta pesquisa, visando verificar a atuação do TCE/SC como agente da relação.

Nesse sentido, para conquistar esse objetivo, em uma primeira etapa, pesquisa-se a emissão de pareceres prévios e a realização de auditorias presenciais nos municípios, e os resultados decorrentes destas. Na segunda etapa, obtidos os resultados da atuação do TCE/SC, busca-se a percepção dos auditores fiscais sobre o trabalho da instituição.

A partir da contextualização apresentada, emerge o seguinte questionamento de pesquisa: *Qual a percepção dos auditores fiscais sobre a atuação do TCE/SC nas auditorias, nos municípios de Santa Catarina?*

## 1.2 OBJETIVOS

Como norte da pesquisa, são apresentados, nesse tópico, seu objetivo geral e os específicos.

### 1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem como objetivo geral descrever as formas de realizar auditoria nos municípios do Estado de Santa Catarina,

analisando a percepção dos auditores fiscais sobre a atuação do TCE/SC.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

Para auxílio no alcance do objetivo geral, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- Descrever o processo de prestação de Contas Anuais do Município (PCP);
- Relacionar as não conformidades que foram determinantes para a emissão de parecer pela rejeição das contas dos municípios jurisdicionados ao TCE/SC;
- Descrever o processo de Relatório de Auditoria (RLA);
- Relacionar as não conformidades que foram determinantes para a emissão de sanções e determinações nas decisões referentes aos processos de auditoria in loco, em municípios jurisdicionados ao TCE/SC;
- Identificar a percepção dos auditores fiscais sobre as auditorias realizadas pelo TCE/SC.

## **1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA**

Esta pesquisa pretende contribuir para discussão de um tema que enfrenta uma lacuna bibliográfica, haja vista que não se localizaram livros que tratem da percepção dos auditores públicos acerca da atuação dos Tribunais de Contas e, tampouco, do resultado das auditorias. Os livros, de modo geral, tratam da auditoria governamental em termos de técnicas, objetivos, classificações, e desenvolvimento (GIL, 2002; PETER; MACHADO, 2003; CHERMAN, 2005; CRUZ, 2007), mas não relatam o pensamento dos auditores e os resultados de suas auditorias.

Da mesma forma, há poucos estudos científicos sobre o tema desta dissertação, localizaram-se alguns que tratam dos resultados de auditorias promovidas por Tribunais de Contas, e duas pesquisas sobre a percepção de servidores de TCEs, conforme demonstrado no Quadro 2. Contudo, nenhum dos estudos relacionados trouxe os resultados da atuação do Tribunal e, também, a percepção de servidores sobre esta atuação, contribuição a que esta dissertação se propõe. Juntando ambas as questões em um só estudo, permite-se ao leitor um julgamento mais abrangente dos resultados, inclusive, retroalimentando estudos acadêmicos.

No aspecto social, esta pesquisa pretende contribuir ao informar o cidadão sobre resultados de auditorias do TCE/SC, o modo como elas são realizadas, e a percepção que os auditores têm acerca da atuação do Tribunal. Isso no sentido de permitir ao cidadão um *feedback* da instituição e sua atuação, que lhe permita a formação de um juízo de valor e condições de interagir, inclusive por meio político, com os assuntos que envolvem o TCE.

Quanto ao aspecto pessoal, o pesquisador, atuando há sete anos no TCE/SC, deseja verificar a existência de pesquisas semelhantes e, ao mesmo tempo, divulgar a forma de atuação da instituição na qual trabalha, na intenção de aumentar a interação entre esta e a sociedade. Desta aproximação espera que se beneficiem ambas as partes, promovendo uma melhora na atuação do Tribunal e, a partir desta, uma valorização da instituição perante o público.

#### 1.4 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Inicialmente, o trabalho apresenta a introdução para contextualizar o leitor acerca da pesquisa. A seção seguinte aborda o referencial teórico utilizado como base para a pesquisa. A terceira seção aborda os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. A quarta seção apresenta os resultados obtidos. A seção final aborda a conclusão do estudo e indica sugestões para pesquisas futuras. No final do trabalho, encontram-se as referências.

## 2 REVISÃO TEÓRICA

Neste Capítulo, procura-se identificar definições e trabalhos anteriores sobre temas primordiais para o desenvolvimento deste estudo como auditoria e auditoria governamental. Busca-se, ainda, identificar as instituições que realizam a auditoria governamental e relaciona-se estudos anteriores sobre Tribunais de Contas.

### 2.1 AUDITORIA

Na teoria da agência, a auditoria é uma ferramenta utilizada para minimizar os conflitos de interesse entre principal e agente. Segundo Pinho (2007, p. 3),

a auditoria pode ser entendida como o campo do saber voltado para o desenvolvimento e para o aperfeiçoamento do processo sistemático de obtenção de evidências que visa aquilatar o grau de conformidade das práticas e afirmações frente aos padrões estabelecidos e à comunicação dos resultados aos diversos interessados.

Uma classificação proposta quanto aos trabalhos de auditoria consta do Quadro 1, a seguir.

**Quadro 1 – Classificação dos trabalhos de auditoria**

<b>Critério</b>	<b>Classificação</b>
Em relação à extensão	Auditoria Geral: objetiva a emissão de opinião sobre toda situação objeto da auditoria.
	Auditoria Parcial: objetiva a emissão de opinião sobre alguns aspectos da situação objeto da auditoria.
	Revisão limitada: são utilizados apenas alguns procedimentos de auditoria aplicados à situação examinada. Pode ser utilizada em contratos de auditoria permanente ou quando fatores circunstanciais, como o tempo, assim o exigirem.
Em relação à profundidade	Revisão integral: exame de todos os registros e informações.
	Auditoria por testes: apenas uma amostra dos registros e das informações é examinada.
Em relação à natureza	Auditoria Permanente: aplicada sistematicamente, ao longo do Exercício Social.

	Auditoria Eventual: embora aplicada de forma pontual, é motivada por um evento de caráter regular.
	Auditoria Especial: realizada quando da ocorrência de fatos extraordinários.
Em relação ao processo de verificação	Auditoria Direta: quando os exames são aplicados diretamente pelo auditor.
	A distância: quando verificações são feitas sem a participação direta do auditor, por meio de questionários, por exemplo.
	Auditoria Indireta: quando o auditor realiza verificação por intermédio de sistemas informatizados.
Em relação ao vínculo com a entidade	Auditoria externa: quando exercida por profissional independente à entidade.
	Auditoria interna: quando exercida por um empregado da entidade.
	Auditoria terceirizada: modalidade que consiste na contratação de prestadores de serviços para realização de trabalhos de auditoria interna.

Fonte: Adaptado de Franco e Marra (2000, p. 203-211).

Além das auditorias citadas anteriormente, onde houver produtos, processos ou práticas sendo executados, comporta uma auditoria interna ou externa independente, seja ela privada ou pública (governamental).

Os trabalhos de auditoria executados pelos auditores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina são auditorias externas, devido aos profissionais serem independentes às entidades auditadas.

## 2.2 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Na atuação do Tribunal de Contas, por meio de suas prerrogativas no exercício do controle externo, são realizadas auditorias. As quais por serem realizadas em órgãos públicos recebem a denominação de auditorias governamentais.

Sá (2009, p. 44) define “auditoria governamental como uma ‘especialização’ dentro do campo da auditoria”.

Para Pinho (2007), a auditoria governamental pode ser exercida pelo controle externo (Tribunais de Contas) e pelo controle interno (organismos criados pela própria administração).

Chaves (2010, p. 18) define auditoria pública como:

[...] o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

Para Cruz (2007), a auditoria governamental evoluiu em três etapas: fiscalizadora; de gestão; e operacional, as quais, respectivamente, têm como objetivos: fiscalizar transações e registros; avaliar resultados; e verificar efetividade das ações.

Nos autores pesquisados, não se encontrou uma diferenciação das técnicas aplicadas em auditoria empresarial das que são aplicadas na auditoria governamental. A diferença é apenas a natureza da entidade auditada, que, no caso, segue a legislação da contabilidade pública e as leis específicas para executar o orçamento público.

### **2.2.1 Estudos internacionais sobre auditoria governamental**

Observa-se, nos artigos internacionais que versam sobre auditoria governamental, partindo de 2003 até 2013, que o tipo de auditoria mais debatido é a auditoria de desempenho (GENDRON; COOPER; TOWNLEY, 2007; ATHMAY, 2008; GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011). Nos vários artigos internacionais que tratam deste tipo de auditoria, um aspecto a ser destacado, em alguns deles, é a falta de indicadores de desempenho como um fator que dificulta a realização destas auditorias (ATHMAY, 2008; BARRET, 2011).

Um dilema falso ou verdadeiro, mas que é debatido, é a primazia da auditoria de regularidade ou da auditoria de desempenho no âmbito da auditoria governamental (GRACE, 2005; MORIN, 2011), embora haja quem argumente que elas acabam se mesclando em certas situações (GRÖNLUND; SVÄRDSTEN; ÖHMAN, 2011). Esse momento da auditoria governamental, no qual se dá destaque ao desempenho, é questionado, principalmente, em entidades que têm origem no modelo

francês de Tribunais de Contas. Nessa perspectiva, Morin (2011) indaga se esse movimento em direção à auditoria de desempenho é realmente uma função do Tribunal ou é uma mudança no próprio modelo.

Di e Bian (2011) argumentam que a auditoria governamental de desempenho está em um estágio inicial na China, havendo dificuldades de regulamentação e estruturação, e, também, de falta de pessoal qualificado para executar esta modalidade de auditoria. Para Fan (2012), nas áreas menos desenvolvidas da China, a demanda por auditoria governamental de desempenho é maior.

Liu e Lin (2012) pesquisaram auditorias nas províncias da China, com dados de 1999 a 2008, e concluíram que onde existe corrupção, ocorrem mais achados de auditoria; e onde esses achados são tratados, a corrupção diminui.

Uma questão primordial, tratando-se de auditoria, é a independência (FUNNELL, 2011) e, no caso da auditoria governamental, está diretamente ligada com o aspecto político (YANG; XIAO; PENDLEBURY, 2008; SANTISO, 2008). Yang, Xiao e Pendlebury (2008) realizaram estudo, na China, entrevistando 34 pessoas, compreendendo servidores públicos e estudiosos de auditoria governamental. Identificaram um problema de independência no órgão nacional de auditoria, devido a ele estar subordinado ao executivo e não ao legislativo. Para Norton e Smith (2008), o GAO - *Government Accountability Office* é uma instituição mais forte que o NAO - *National Audit Office*, no contexto da auditoria de desempenho, devido aos seus poderes virem da Constituição.

Embora a independência seja fundamental, é necessário que as auditorias governamentais a equilibrem com as sensibilidades das partes interessadas em suas verificações (TILLEMA; BOGT, 2010). As entidades de fiscalização pública e seus auditores viveriam numa corda bamba tentando se equilibrar entre várias forças (BOWERMAN; HUMPHREY; OWEN, 2003) e, segundo Radcliffe (2008 e 2011), fazendo uma seleção do que seria possível reportar em seus relatórios, dentro de um discurso dominante, e ignorando outros temas que não seriam bem aceitos. Contudo, Funnell (2011) contesta a ideia de que os auditores ignorariam temas propositadamente, eles, na verdade, se restringiriam aos temas que estão abrangidos por seus mandatos de auditoria.

Não basta a auditoria detectar situações indevidas e recomendar melhorias em seus relatórios, é necessário um acompanhamento da implementação dessas recomendações para que elas realmente

aconteçam e, assim, melhorem a gestão e a consequente prestação de contas dos governantes (BARRET, 2011; AIKINS, 2012).

Uma mudança observada em parte do Reino Unido é a contratação de auditorias privadas para verificarem a situação de administrações públicas locais (ELLWOOD; GARCIA-LACALLE, 2012). Na Espanha, conforme Arroyo (2009), os próprios órgãos de controle externo contratam o auxílio de empresas de auditoria privada.

Novas formas de auditoria, deixando de lado estruturas públicas de auditoria, são as chamadas auditorias de poltrona, em que o cidadão, acessando informações disponíveis em meio eletrônico, fiscalizaria o governo, e a fiscalização da execução de contratos públicos por empresas interessadas neste segmento de mercado, que denunciariam (em benefício próprio) qualquer irregularidade destes contratos (ECKERSLEY; FERRY; ZAKARIA, 2013).

Para Santiso (2006), existem três modelos de instituições superiores de fiscalização: (i) modelo de Tribunais de Contas com poderes quase judiciais em questões administrativas; (ii) modelo de um órgão de deliberação colegiada mas sem autoridade jurisdicional; e (iii) modelo de agência de auditoria dirigida por um único auditor-geral. Santiso (2008) enfatiza que o modelo de Tribunais de Contas privilegia a conformidade, e os outros modelos privilegiam o desempenho nas suas auditorias.

### **2.2.2 Estudos sobre auditoria governamental no Brasil**

Revorêdo *et al.* (2004) identificaram, em dois Tribunais de Contas da região nordeste do Brasil, que, nos relatórios produzidos, a verificação da legalidade é a questão predominante. Nessa mesma linha, Rocha (2013) afirma que os Tribunais de Contas restringem sua atuação à legalidade e à conformidade. E, no caso específico do TCE/SC, Silva (2012) conclui que predomina a fiscalização do aspecto legal.

Arantes, Abrucio, e Teixeira (2005) destacaram a necessidade de os Tribunais de Contas estaduais alterarem sua atuação de foco no formalismo para focar no desempenho. Essa mudança, segundo Castaldelli Júnior e Aquino (2011), as Instituições Superiores de Auditoria realizam ao passarem da auditoria tradicional para a auditoria de desempenho.

Na auditoria governamental, a independência está diretamente ligada ao aspecto político, sendo que tal fato pode causar limitações, como, por exemplo, na forma de composição das entidades de auditoria (ANTONINO *et al.*, 2013).

Para Silva e Ribeiro Filho (2008), falhas nos procedimentos de controle interno repercutem no julgamento de contas no TCE/PE, e a repetição das mesmas falhas em anos subsequentes sugere desinteresse pelo aperfeiçoamento do sistema. Silva (1997) identifica um problema de intempestividade no modelo brasileiro de prestação de contas, pelo fato de as análises se referirem a eventos passados, e não a situações presentes que poderiam ser corrigidas.

Camargo e Sehnem (2010) concluem que a Lei de Responsabilidade Fiscal fez aumentar o número de pareceres prévios recomendando a rejeição de contas de prefeituras catarinenses, no ano 2000.

Suzart (2012b) conclui que uma boa atuação da entidade de fiscalização superior - EFS acaba levando à transparência fiscal da gestão pública. Nesse mesmo sentido, Antonino *et al.* (2013), concluíram que, na percepção dos auditores do TCE/PB, seus trabalhos contribuem para a transparência pública, com limitações na tempestividade e compreensibilidade das informações divulgadas. Para Suzart (2012a), o nível de independência da EFS afeta, mesmo que indiretamente, o nível de transparência fiscal do seu país.

Cunda (2011) identifica, em linhas gerais, dois sistemas de entidades fiscalizadoras superiores – EFS, um no modelo de Tribunal de Contas e outro no de controladoria. No caso específico brasileiro, a autora destaca que os Tribunais de Contas são dotados de autonomia, não se constituindo meros órgãos auxiliares do poder legislativo, embora auxiliar esse poder seja uma de suas funções. Quintal *et al.* (2012) também afirmam essa autonomia.

No Brasil, surgiram entidades denominadas Observatórios Sociais como uma forma de controle social, as quais têm potencial para aproximar governantes e cidadãos, visando aprimorar a administração pública (SCHOMMER; MORAES, 2010).

A instituição Tribunal de Contas tem previsão constitucional em diversos artigos da Carta Magna. Especificamente, nos artigos 71 e 73 são definidas, respectivamente, as suas competências e sua composição. Já no artigo 75, é determinado que a constituição de cada Estado da federação disponha sobre seu próprio tribunal, sendo que as disposições constitucionais sobre o TCU, no que couber, devem ser aplicadas para os Tribunais de Contas Estaduais e Municipais e o Tribunal do Distrito Federal.

No caso do Estado de Santa Catarina, a Constituição Estadual define, respectivamente, as competências e a composição do Tribunal de Contas nos artigos 59 e 61. E determina, no seu artigo 57, que a

organização dele será regida por lei complementar. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 202/2000 (estadual) instituiu a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina é considerado um destaque positivo entre seus pares estaduais; seja na sua proximidade com os entes fiscalizados e a sociedade em geral (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009); seja na classificação do seu sítio como um dos melhores entre os tribunais de contas brasileiros (SANTOS *et al.*, 2013).

Conforme Silva, Braga e Laurencel (2009), para que a auditoria seja importante no combate à corrupção, é necessário que ela seja mais aprofundada, atue na organização como um todo e não somente em âmbito contábil.

A corrupção é um tema mundial, tendo ensejado uma Convenção das Nações Unidas. No Brasil, essa convenção foi ratificada pelo Decreto Legislativo nº 348, de 18 de maio de 2005, e promulgada pelo Decreto Presidencial nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006.

Rausch e Soares (2010) classificam a corrupção como um problema grave e entendem que a transparência da gestão pública é uma solução para diminuir sua incidência.

Murcia, Borba e Schiehl (2008) identificam poucos estudos sobre fraudes no Brasil e entendem que isso ocorre porque o tema fraude ainda é tratado como tabu.

Segundo Pinheiro e Cunha (2003), a fraude é um fenômeno de dimensão mundial e a auditoria é um instrumento importante no combate à corrupção. Nessa linha, Olken (2007), com base em seu estudo acerca dos efeitos da auditoria na verificação de gastos na construção de estradas em aldeias da Indonésia, afirma que a certeza de que as contas serão auditadas diminui a incidência da corrupção.

## 2.3 ESTUDOS ANTERIORES

No Quadro 2 relaciona-se estudos sobre Tribunais de Contas que apresentam certas similaridades com esta dissertação, no que se refere a resultados de auditorias executadas e percepção dos servidores. Descreve-se, ainda, os principais resultados destes estudos.

**Quadro 2 – Estudos sobre Tribunais de Contas**

<b>Autor/Amostra</b>	<b>Principais Resultados</b>
Barbosa (2004) teórico	Questiona a confiança na atuação do TCU em virtude da forma de escolha de seus ministros.
Silva e Revorêdo (2005)  147 municípios de Pernambuco	Modelo utilizado não conseguiu explicar com eficácia os pareceres emanados pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Também foi constatado que a legalidade pode ser a principal dimensão presente nos relatórios de auditoria produzidos, explicando a ausência de correlação entre as decisões emanadas e as variáveis socioeconômicas.
Lopes <i>et al.</i> (2008)  136 municípios de Santa Catarina, exercício de 2004	As evidências e discussões desenvolvidas no corpo do trabalho revelaram a possibilidade real de indicadores, produzidos a partir de métricas contábeis de municípios, serem utilizados para prever o tipo de parecer produzido pelo controle externo como sendo “pela aprovação” ou “pela rejeição” das prestações de contas.
Simão (2007)  90 municípios de Santa Catarina	A atuação da instituição de controle é importante, mas não é o único fator a resultar nas respectivas ações governamentais, posto que a pesquisa evidenciou percentuais conflitantes, que, em alguns casos, municípios que sofreram, em tese, uma menor rigidez do TCE/SC nas suas decisões apresentaram, no período analisado, ou no exercício seguinte, um melhor comportamento do que aqueles cujas decisões foram mais duras.
Guerini (2010) 248 processos de denúncia no TCE/SC	Conclui que o TCE/SC foi ineficaz na apuração de denúncias, destacando, ainda, a morosidade dos processos.
Kronbauer <i>et al.</i> (2011) 99 municípios do Rio Grande do Sul, referente ao exercício de 2004	Os resultados do estudo revelam que as principais irregularidades observadas pelo TCE/RS, em suas auditorias de gestão de 2004, referem-se a Despesas e Administração de Pessoal, sendo relevante o número de inconsistências relacionadas à inexistência ou deficiências no Sistema de Controle Interno.
Costa <i>et al.</i> (2011) Servidores do TCE/PE	Consolida a opinião de que os Tribunais de Contas serão cobrados pela sociedade quanto ao desempenho no combate à corrupção. Viu-se que a baixa integração entre os Tribunais de Contas, e destes com outros órgãos e entidades fiscalizadoras, foi apontada como sendo o principal elemento inibidor de uma maior eficácia das ações de combate à fraude estruturada.

Silva (2012) Relatórios de auditoria, emitidos pelo TCE/SC entre 2007 e 2011, em empresas estatais catarinenses	Identifica que o controle exercido pelo TCE/SC sobre as empresas estatais se realiza, essencialmente, baseado na fiscalização sob a ótica legal e formal dos atos de gestão do setor, quando para o interesse público o ideal seria um controle que verificasse a legitimidade e efetividade das ações.
Krüger, Kronbauer, e Souza (2012) 30 municípios da região metropolitana de Porto Alegre	Os resultados do estudo revelam que as principais irregularidades observadas pelo TCE/RS em suas auditorias de gestão, no que tange ao período analisado, referem-se à administração de pessoal, a despesas, receitas, procedimentos licitatórios, contratos e convênios e sistemas de controles internos (SCI), perfazendo 83,44% do número total de inconformidades.
Bairral, Ferreira, e Bairral (2012) 26 estados e o DF	Constatou-se que os TCEs não atenderam satisfatoriamente às categorias compreensão, controle e padrão contábil, atingindo os índices de 59%, 78% e 70%, respectivamente. Regionalmente, notou-se um demasiado contraste entre as regiões Norte/Nordeste e as demais regiões do Brasil, notadamente no tocante à disponibilização dos relatórios/pareceres.
Pereira e Cordeiro Filho (2012) 417 municípios da Bahia, no período 1996 a 2008	Dentre as variáveis pesquisadas, os resultados apontam que: i) gastar mais em despesas correntes; ii) déficit orçamentário; iii) mudança de gestor em uma mesma prestação de contas; são variáveis que aumentam a chance de rejeição de contas.
Santos (2012) 13 municípios catarinenses no período de 2007 a 2010	Não se vislumbrou que as despesas com serviços de terceiros – pessoa física, que foram enquadradas como despesas típicas de pessoal - causassem o descumprimento da LRF, nos municípios pesquisados.
Antonino <i>et al.</i> (2013) 20 auditores do TCE/PB	Concluiu-se que a percepção dos auditores do TCE/PB consultados é que o seu trabalho tem contribuído para a transparência pública, com limitações relativas à tempestividade e compreensibilidade das informações divulgadas. Quanto ao nível de satisfação da sociedade em relação às funções da auditoria governamental, na percepção dos auditores consultados, a eficácia e a quantidade de informações divulgadas deixam a sociedade pouca ou medianamente satisfeita.

Fonte: Dados coletados na Revisão.

Expostos os estudos anteriores e seus principais resultados, no capítulo 3 são detalhados os procedimentos adotados neste estudo.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente Capítulo visa descrever os passos realizados na pesquisa.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO DA PESQUISA

Com base em seus objetivos, trata-se aqui de uma pesquisa descritiva e exploratória; quanto aos procedimentos é um estudo de caso; e quanto à abordagem do problema é predominantemente qualitativa.

Trata-se de uma pesquisa descritiva, pois se propõe a descrever a atuação e os resultados da entidade pesquisada. De acordo com Gil (2007), uma pesquisa descritiva visa, justamente, descrever características de determinadas populações ou fenômenos e, para isso, utiliza-se de técnicas padronizadas de dados, tais como questionário e observação sistemática.

O cunho exploratório desta pesquisa advém da busca em conhecer, com maior profundidade, a opinião dos auditores fiscais de controle externo sobre a atuação do TCE, conforme o exposto por Raupp e Beuren (2012). Uma pesquisa exploratória também busca maior familiaridade com o problema e pode envolver levantamento bibliográfico ou entrevistas com pessoas experientes no assunto; geralmente é realizada por meio de estudo de caso ou bibliográfico (GIL, 2007).

Esta pesquisa é predominantemente qualitativa quanto à abordagem do problema, haja vista que, na identificação das não conformidades encontradas nos pareceres, decisões e relatórios, houve, em alguns casos, análise subjetiva do autor, o que caracteriza uma abordagem qualitativa ao trabalho, bem como, conforme reforça Richardson (2011), ao pretender-se alcançar as percepções dos respondentes do questionário.

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa constitui um estudo de caso, em virtude de concentrar-se num único objeto, no caso, a entidade Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Considera-se estudo de caso o aprofundamento e a análise exaustiva de um ou poucos objetos para seu amplo e detalhado conhecimento (GIL, 2007).

Os dados desta pesquisa são primários e secundários. Primários no caso dos dados obtidos pelo questionário, e secundários obtidos no sítio eletrônico do Tribunal sobre os processos analisados. Richardson (2011) sustenta que dados primários são aqueles obtidos em campo, seja

por meio de entrevistas ou questionários, e dados secundários podem ser obtidos de obras bibliográficas, resultados de pesquisas ou qualquer dado disponível em bases para consulta pública.

### 3.2 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA

Para compreensão do estudo é necessário expor as funções e a metodologia de atuação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC.

O TCE/SC é uma instituição com a missão de fiscalizar a administração pública. Sua previsão consta na Constituição Estadual e advém do princípio da simetria constitucional, já que seu congêneres nacional, o Tribunal de Contas da União, consta da Constituição Federal.

O Tribunal teve sua lei orgânica aprovada pela Lei Complementar nº 202/2000 (estadual), e possui uma gama de funções. Ao TCE/SC, em auxílio à Assembleia Legislativa de Santa Catarina e às Câmaras Municipais no exercício do controle externo, são conferidas várias competências, nos termos da Constituição do Estado – sintetizadas, a seguir, no Quadro 3.

#### **Quadro 3 – Competências do Tribunal de Contas previstas na Constituição Estadual**

<b>Competência</b>	<b>Fundamento</b>
Apreciar e emitir Parecer Prévio sobre as contas anuais do Governador do Estado e dos prefeitos municipais.	Arts. 59, I e 113, § 2º
Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores da administração direta e indireta.	Art. 59, II
Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas, transferências para a reserva e pensões.	Art. 59, III
Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação da Assembleia Legislativa.	Art. 59, IV
Fiscalizar as contas de empresas de cujo capital social o Estado tenha participação direta ou indireta.	Art. 59, V
Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado a Municípios, e subvenções a qualquer entidade de direito privado.	Art. 59, VI
Prestar informações à Assembleia Legislativa sobre fiscalizações realizadas.	Art. 59, VII
Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa	Art. 59, VIII

ou irregularidade de contas, as sanções previstas em Lei.	
Verificada a ilegalidade quanto ao cumprimento da lei é assinado prazo para que o órgão ou entidade tome providências.	Art. 59, IX
Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Assembleia Legislativa.	Art. 59, X
Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.	Art. 59, XI
Responder as consultas sobre interpretação de lei relativas à matéria sujeita à sua fiscalização.	Art. 59, XII
Emitir pronunciamento conclusivo sobre matéria que seja submetida à apreciação da Comissão Mista Permanente de Deputados.	Art. 60, § 1º
Auditar, por solicitação da Comissão a que se refere o § 1º do art. 122 da Constituição Estadual, ou de comissão técnica da Assembleia Legislativa, projetos e programas autorizados na Lei Orçamentária Anual do Estado, avaliando os seus resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade.	Art. 122, § 1º
Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades.	Art. 62, § 2º

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades do TCE/SC.

Também, existem competências determinadas através de leis específicas – conforme exposto no Quadro 4, que segue.

#### **Quadro 4 – Competências legais do Tribunal de Contas**

<b>Competência</b>	<b>Fundamento</b>
Proceder o controle da legalidade e legitimidade dos bens e das rendas de ocupantes de cargos, empregos e funções nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.	Lei nº 8.730 de 10/11/93
Decidir sobre representação apresentada pelas Câmaras Municipais acerca de irregularidades na liberação de recursos federais para os respectivos municípios.	Lei nº 9.452 de 20/03/97
Apreciar representações formuladas por licitantes, contratados ou pessoas físicas ou jurídicas, acerca de irregularidades na aplicação da lei de Licitações e Contratos da Administração pública.	Lei nº 8.666 de 21/06/93
Apreciar as contas dos gestores públicos, no que lhe compete, sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade de seus atos, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.	LC nº 202 de 15/12/2000
Decidir sobre consultas de autoridades competentes com	LC nº 202 de

relação à interpretação na aplicação de dispositivos legais, relativas à matéria sujeita a sua fiscalização.	15/12/2000
Fiscalizar acerca do cumprimento, por parte dos administradores públicos, quanto aos limites das despesas de pessoal estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.	LC nº 101 de 04/05/2000

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades do TCE/SC.

Nas competências apresentadas nos Quadros 3 e 4, destaca-se a análise da legalidade e economicidade, já que, em um caso de corrupção, atenta-se contra esses princípios e, portanto, merece atenção do TCE/SC. Frisa-se que o Tribunal, sendo um órgão administrativo, tem limites na sua atuação, ou seja, apenas vai relatar a ocorrência do ato e aplicar as sanções de sua competência. Iniciar ações penais que envolvam corrupção pública é uma competência do Ministério Público.

Para realizar suas funções, a instituição foi organizada em setores especializados, conforme organograma constante do Anexo A.

O trabalho da instituição é realizado por meio de processos administrativos, envolvendo diversos tipos, conforme o seu objetivo. Para racionalidade administrativa, esses processos foram divididos em tipos e espécies pela Portaria nº 638/2007, conforme se demonstra nos Quadros 5 e 6, seguintes:

### **Quadro 5 – Tipos de processos do TCE/SC**

<b>SIGLA</b>	<b>DENOMINAÇÃO</b>
ADM	Processo Administrativo (TCE/SC)
APE	Atos de Pessoal
CON	Consulta
DEN	Denúncia
ELC	Edital de Licitação
LCC	Licitações, Contratos, Convênios e Instrumentos Análogos
LRF	Verificação da Lei de Responsabilidade Fiscal
PCA	Prestação de Contas Anual de Unidade Gestora
PCG	Contas Anuais do Estado Prestadas pelo Governador
PCP	Contas Anuais do Município Prestadas pelo Prefeito
PCR	Prestação de Contas de Recursos Repassados
PDA	Pedido de Auditoria ALESC – art. 1º, V, da LC nº 202/2000
PMO	Processo de Monitoramento
PNO	Processo Normativo
PPA	Pensão e Auxílio Especial
PPI	Pedido de Informações ALESC – art. 1º, VI, da LC nº 202/2000
PRP	Pedido de Reapreciação – Prestação de Contas do Prefeito

REC	Recurso
REP	Representação
REV	Revisão – art. 83 da LC nº 202/2000
RLA	Relatório de Auditoria
RLI	Relatório de Inspeção
TCE	Tomada de Contas Especial

Fonte: Adaptado Portaria TC nº 638/2007.

Os processos nos quais se fundamenta este estudo são os do tipo RLA e PCP. Sendo que os do tipo RLA, por sua vez, dividem-se em espécies, conforme demonstra o Quadro 6, a seguir.

### **Quadro 6 – Espécies vinculadas a tipos de processos do TCE/SC**

<b>SIGLA</b>	<b>DENOMINAÇÃO</b>	<b>ESPÉCIES VINCULADAS</b>
ADM	Processo Administrativo (TCE/SC)	Gabinete da Presidência
		Corregedoria-Geral
		Gabinete de Conselheiro
		Secretaria Geral
		Diretoria Geral de Planejamento e Administração
		Diretoria Geral de Controle Externo
		Consultoria Geral
		Diretoria de Administração e Finanças
APE	Atos de Pessoal	Registro de Ato de Aposentadoria
		Registro de Ato de Transferência para a Reserva Remunerada
		Registro de Ato de Reforma
		Retificação de Ato Aposentatório
		Retificação de Ato de Transferência para a Reserva Renumorada
		Registro de Ato de Admissão de Pessoal
		Revogação de Registro de Ato Aposentatório
PPA	Pensão e Auxílio Especial	Registro de Ato de Pensão e Auxílio Especial
		Retificação de ato de Pensão e Auxílio Especial
ELC	Edital de Licitação	Edital de Concorrência
		Edital de Tomada de Preços
		Edital de Leilão
		Edital de Concurso
		Edital de Pregão

LCC	Licitações, Contratos, Convênios e Instrumentos Análogos	Processo Licitatório
		Dispensa de Licitação
		Inexigibilidade de Licitação
		Contrato Decorrente de Licitação
		Convênio ou Instrumento Análogo
PCR	Prestação de Contas de Recursos Repassados	Prestação de Contas de Recursos Antecipados - Servidor
		Prestação de Contas de Recursos de Transferências Voluntárias (Convênios, Subvenções, Auxílios e Contribuições)
REC	Recurso	Reconsideração – art. 77 da LC nº 202/2000
		Reexame – art. 80 da LC nº 202/2000
		Agravo – art. 82 da LC nº 202/2000
		Embargos de Declaração – art. 78 da LC nº 202/2000
		Reexame de Conselheiro – art. 81 da LC nº 202/2000
REP	Representação	Representação – art. 113, § 1º, da Lei nº 8.666/93
		Representação de Agente Público
		Representação de Conselheiro
		Representação do Poder Judiciário
		Representação do Ministério Público
		Representação do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas
RLA	Relatório de Auditoria	Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária
		Auditoria de Atos de Pessoal
		Auditoria em Licitações e Contratos
		Auditoria sobre Recursos Transferidos (antecipações, subvenções, auxílios e contribuições)
		Auditoria Ordinária
		Auditoria Operacional
		Auditoria Especial, art. 3º, I, da Resolução TC nº 10/2007
RLI	Relatório de Inspeção	Inspeção ref. a Registros Contábeis e Execução Orçamentária
		Inspeção referente a Atos de Pessoal
		Inspeção referente a Licitações e Contratos
		Inspeção referente a Recursos Transferidos (antecipações, subvenções, auxílios e contribuições)

		Inspeção Ordinária
		Inspeção Especial – art. 3º, I, da Resolução TC nº 10/2007

Fonte: Adaptado Portaria TC nº 638/2007.

Como demonstrado no Quadro 6, existem sete espécies de processos do tipo RLA, os quais são: Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária, Auditoria de Atos de Pessoal, Auditoria em Licitações e Contratos, Auditoria sobre Recursos Transferidos, Auditoria Ordinária, Auditoria Operacional, e Auditoria Especial, contudo, o sistema de consulta informou que, nos anos de 2009 a 2011, na esfera municipal, não se autuou nenhum processo da espécie Auditoria sobre Recursos Transferidos.

### 3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Relatam-se, a seguir, os passos da coleta e do tratamento dos dados:

- a) Realizou-se uma pesquisa bibliográfica acerca do tema de pesquisa no intuito de se encontrar embasamento teórico para este estudo de caso;
- b) Para descrever o funcionamento da instituição, foi desenvolvida uma pesquisa documental;
- c) Os dados sobre a atuação da instituição foram obtidos no sítio eletrônico da mesma, especificamente a relação dos municípios que receberam emissão de parecer prévio pela rejeição das suas contas nos anos base de 2008 a 2010, processos autuados de 2009 a 2011, inclusive o número do respectivo processo;
- d) Por meio do número do processo obteve-se a decisão com o texto do parecer prévio, bem como o último relatório técnico disponibilizado antes da decisão inicial. Os relatórios em formato PDF foram baixados, todos os que estavam disponíveis, dos anos base de 2008 até 2010. Leram-se as decisões e selecionaram-se os motivos que foram apontados como determinantes para o parecer pela rejeição;
- e) Elaboraram-se quadros relacionando os municípios com os fatores determinantes apontados para a rejeição, sendo que alguns fatores foram agrupados, como, por exemplo, a abertura de créditos suplementares de forma irregular, a qual

abrange algumas situações diferentes. Já, quando o fator determinante foi déficit orçamentário combinado com déficit financeiro, os fatores foram anotados separadamente. Destacam-se os casos de Mirim Doce, 2008, e Timbó Grande, 2010, nos quais foi necessário ler o relatório e o voto do relator para identificar as não conformidades que resultaram na rejeição;

- f) Já, quanto aos processos de auditoria tipo RLA, a seleção foi realizada diretamente no sistema de consulta de processos *online*, no sítio eletrônico do TCE/SC. Para tanto, buscou-se a ferramenta “Pesquisa Avançada”, preenchendo-se os seguintes critérios: ano – selecionou-se 2009, 2010 e 2011; esfera – municipal; tipo de processo - selecionou-se os diversos tipos de processos RLA; unidade gestora municipal – todos; situação – todos. A partir dessa configuração, selecionaram-se os processos, os quais estão relacionados nos Apêndices B, C, D, E, F e G;
- g) Após a identificação dos números dos processos, procedeu-se a consulta individual de cada um deles. Anotou-se a unidade gestora a qual se referia, o assunto tratado, e se o processo possuía decisão e estava disponível o relatório técnico. Dos que possuíam decisão na data de 31/12/2013, foram relacionadas as não conformidades determinantes de sanções e determinações por parte do TCE/SC;
- h) Na segunda etapa, foi aplicado um questionário eletrônico aos auditores fiscais de controle externo que atuam no TCE/SC, conforme Apêndice H. Foi realizado um pré-teste com seis auditores fiscais de cinco diferentes setores do Tribunal, sendo que duas questões foram eliminadas com base nas observações obtidas no ensaio.

O questionário buscou capturar a percepção dos respondentes acerca da atuação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Foi enviado aos respondentes por meio de correio eletrônico, tendo os endereços eletrônicos sido obtidos junto ao sindicato da categoria profissional. As perguntas 2.1 e 2.12 eram de preenchimento facultativo e as demais eram obrigatórias. A construção das questões foi realizada de acordo com o *constructo* apresentado a seguir, no Quadro 7.

### Quadro 7 – *Constructo* do questionário

Estudo base	Critério para a pergunta
(ANTONINO <i>et al.</i> , 2013)	As perguntas 1.1 a 1.5 visavam identificar o setor de atuação, o tempo de atuação no TCE, a formação acadêmica, e a instrução de processo PCP e/ou atuação em auditoria <i>in loco</i> em município por parte dos respondentes.
(YANG; XIAO; PENDLEBURY, 2008; SANTISO, 2008; FUNNEL, 2011; ANTONINO <i>et al.</i> , 2013)	A pergunta 2.1 buscava identificar a existência de dificuldades nas auditorias que limitassem a independência nos trabalhos
(YANG; XIAO; PENDLEBURY, 2008; SANTISO, 2008; FUNNEL, 2011; ANTONINO <i>et al.</i> , 2013)	A pergunta 2.2 pretendia identificar situações que limitassem a atuação do TCE na sua participação no julgamento das contas dos municípios.
(YANG; XIAO; PENDLEBURY, 2008; SANTISO, 2008; FUNNEL, 2011; ANTONINO <i>et al.</i> , 2013)	A pergunta 2.3 pretendia identificar a forma ideal do TCE atuar, no que tange a independência, no julgamento das contas municipais.
(FRANCO; MARRA, 2000)	A pergunta 2.4 pretendia identificar à extensão mais adequada para os trabalhos de auditoria do TCE/SC.
(OLKEN, 2007).	A pergunta 2.5 pretendia identificar benefícios da auditoria <i>in loco</i> .
(REVORÊDO <i>et al.</i> , 2004; SILVA, 2012; ROCHA, 2013)	A pergunta 2.6 pretendia identificar qual tipo de aspecto predomina nas fiscalizações realizadas pelo TCE/SC.
(SCHOMMER; MORAES, 2010)	A pergunta 2.7 pretendia identificar que forma de controle social pode auxiliar na atuação do TCE/SC.
(PERUZZO, 2013; ROMÃO, 2013)	A pergunta 2.8 pretendia identificar se o TCE deveria ter uma maior atuação no combate à corrupção.
(COSTA <i>et al.</i> , 2011)	A pergunta 2.9 pretendia identificar situações que dificultam que o TCE/SC descubra fraudes com o dinheiro público.
(STREIM, 1994; JENSEN; MECKLING, 2008)	A pergunta 2.10 pretendia identificar se o número de auditorias <i>in loco</i> realizadas pelo TCE entre os anos de 2009 e 2011 foi suficiente, isto para cumprir seu papel de agente da sociedade.

(ARROYO, 2009; ELLWOOD; GARCIA-LACALLE, 2012)	A pergunta 2.11 pretendia identificar se empresas de auditoria independente poderiam auxiliar o Tribunal de Contas no processo de controle da gestão pública nos municípios.
(STREIM, 1994; JENSEN; MECKLING, 2008; ARROYO, 2009; ELLWOOD; GARCIA-LACALLE, 2012).	A pergunta 2.12 pretendia identificar qual a forma do TCE atuar, como agente da sociedade, considerando o auxílio de auditorias privadas.
(STREIM, 1994; JENSEN; MECKLING, 2008).	A pergunta 2.13 pretendia identificar expectativas da sociedade em relação à atuação do TCE/SC.
(STREIM, 1994; JENSEN; MECKLING, 2008).	A pergunta 2.14 pretendia identificar se a atuação do TCE satisfaz à sociedade.
(STREIM, 1994; JENSEN; MECKLING, 2008).	A pergunta 2.15 pretendia identificar procedimentos pelos quais o TCE/SC poderia aprimorar sua atuação.

Fonte: Elaboração do autor.

- i) Após o fim do prazo de recebimento das respostas, estas receberam um tratamento estatístico básico.

### 3.4 POPULAÇÃO E RESPONDENTES

O TCE possui 512 servidores, entre efetivos e comissionados, informação divulgada no relatório de atividades da instituição de março de 2014. Não constam neste número funcionários terceirizados. Na Tabela 1 demonstra-se o número e o setor onde estão lotados os auditores fiscais de controle externo – AFCE.

**Tabela 1 – Distribuição dos AFCEs por setor de 2009 a 2014**

SETOR/ANO	2009	2010	2011	2012	2013	*2014
COG	16	16	13	12	13	13
Corpo de auditores	11	9	9	11	10	10
DAF	15	19	21	22	24	24
DAE	21	22	22	18	19	19
DCE	61	51	51	53	53	51
DAP	26	30	28	29	28	28
DLC	34	35	31	31	29	29
DMU	38	51	47	42	41	41

DIN	10	8	7	7	7	7
DPE	9	8	8	9	6	6
DGCE	3	2	2	2	2	2
DGPA	2	2	3	3	2	2
GCR	-	-	-	-	2	2
GAC	18	28	27	26	23	24
GAP	17	18	18	19	19	18
SEG	12	14	17	16	16	16
À disposição	11	12	12	11	12	12
TOTAL	304	325	316	311	306	304

Fonte: Adaptado do Relatório de atividades do TCE/SC.

\*Informação de março de 2014.

Desses 304 auditores fiscais de controle externo – AFCE, retirou-se da população os 12 que estão à disposição de outros órgãos. Assim, foram enviados e-mails com *link* para o questionário eletrônico a 292 auditores, sendo obtidas 85 respostas. Os endereços eletrônicos dos mesmos foram obtidos junto ao Sindicato da categoria profissional.

### 3.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Na parte que trata da atuação do TCE/SC, esta pesquisa tratou dos processos denominados PCP e RLA na esfera municipal, naqueles municípios que foram autuados nos anos de 2009, 2010 e 2011. Nesses processos pesquisaram-se decisões que foram divulgadas até 31/12/2013, inclusive no caso de tratar-se de decisão preliminar. Em nenhum momento foram considerados os resultados de eventuais recursos, sob qualquer forma, acerca de decisão de processo pesquisado. O agrupamento de fatores determinantes de rejeições e de não conformidades em tipos foi realizado pelo julgamento do pesquisador, bem como, a identificação das principais etapas e o roteiro dos processos PCP e RLA, sendo que estas etapas e roteiros baseiam-se na rotina dos processos autuados no ano de 2011. A seleção, após escolha dos critérios pelo autor, e identificação dos processos RLAs foi realizada por meio de sistema de consulta *online*, disponível no sítio eletrônico da instituição, tomando-se como correta a informação obtida deste sistema.

Quanto ao questionário, somente servidores que possuem o cargo de auditor fiscal de controle externo – AFCE foram pesquisados, sendo que, na análise dos comentários, há interpretação do pesquisador.

## 4 RESULTADOS DA PESQUISA

O Capítulo de apresentação e análise dos resultados compreende a descrição dos processos PCP e RLA, a exposição das não conformidades que foram determinantes para emissão de parecer pela rejeição de contas, e, adiante, relacionam-se as não conformidades que foram fatores determinantes de sanções e determinações nas auditorias sob a forma de processos RLAs.

Na segunda etapa, são apresentados resultados do questionário aplicado aos auditores fiscais de controle externo do TCE/SC e o cotejamento desses resultados com estudos anteriores.

### 4.1 EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO REFERENTE AOS MUNICÍPIOS

A competência do TCE/SC para emitir parecer prévio sobre as contas dos municípios encontra-se disposta no parágrafo 2º do artigo 113 da Constituição Estadual e decorre do disposto no parágrafo 2º do artigo 31 da Constituição Federal.

Esse procedimento do tribunal, quanto à extensão, trata-se de uma Auditoria Geral, em razão de opinar sobre a situação global das contas do município (FRANCO; MARRA, 2000).

O primeiro passo efetivo para a elaboração do parecer prévio sobre as contas do município (PCP) é o recebimento, pelo TCE/SC, das informações remetidas, bimestralmente, pelos municípios, por meio do sistema eletrônico e-Sfinge. Desse modo, de posse dessas informações, ainda que parciais, os servidores responsáveis pela análise das contas já podem iniciar seu trabalho.

O e-Sfinge - Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão corresponde a uma família de aplicativos integrados e, diretamente, relacionados à atividade-fim do TCE de Santa Catarina. O sistema foi desenvolvido com base em tecnologias, utilizando-se de recursos da Internet. A utilização deste sistema confere a este procedimento do TCE/SC a característica de Auditoria Indireta, isso na classificação proposta por Franco e Marra (2000), em razão da verificação ser feita por intermédio de sistema informatizado.

Já o primeiro passo formal do processo de emissão de parecer prévio é a chegada, no protocolo do Tribunal de Contas do Estado, do Balanço Geral do Município acompanhado do Relatório de Controle Interno. O prazo para a entrega da prestação de contas por parte do município é até o dia 28 de fevereiro do exercício seguinte, sendo que o

prazo do órgão de controle para elaborar o parecer tem como limite o encerramento do exercício em que foram prestadas as contas (art. 50 da LC nº 202/00).

Ao chegarem, os documentos são protocolados e, em seguida, remetidos à Secretaria Geral - SEG do TCE, a qual autua o processo com o devido número identificador e identificação do conselheiro ou auditor substituto que atuará como relator do mesmo.

Após a autuação, o processo é enviado para a área técnica responsável, no caso, a Diretoria de Controle da Administração Municipal - DMU. De posse dos autos, a equipe técnica faz a análise da prestação de contas, utilizando, inclusive, informações obtidas anteriormente, via e-Sfinge. Ao final desses procedimentos, é elaborado o relatório técnico.

Se no relatório são identificadas irregularidades passíveis de rejeição de contas, ele é encaminhado ao relator do processo que abre prazo para manifestação do gestor, a fim de que este possa exercer seu direito do contraditório e da ampla defesa. No caso de manifestação, o relatório retorna à DMU para nova análise.

Depois da nova análise, ou no caso de não haver irregularidade que enseje recomendação de rejeição das contas, o relatório segue para o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, que emitirá sua opinião sobre as contas.

O relator, tendo recebido o relatório da área técnica e o parecer do Ministério Público, analisará ambas as peças para elaborar o seu próprio relatório e o projeto de parecer prévio. Uma vez concluso seu trabalho, o processo será encaminhado para pauta do Tribunal Pleno.

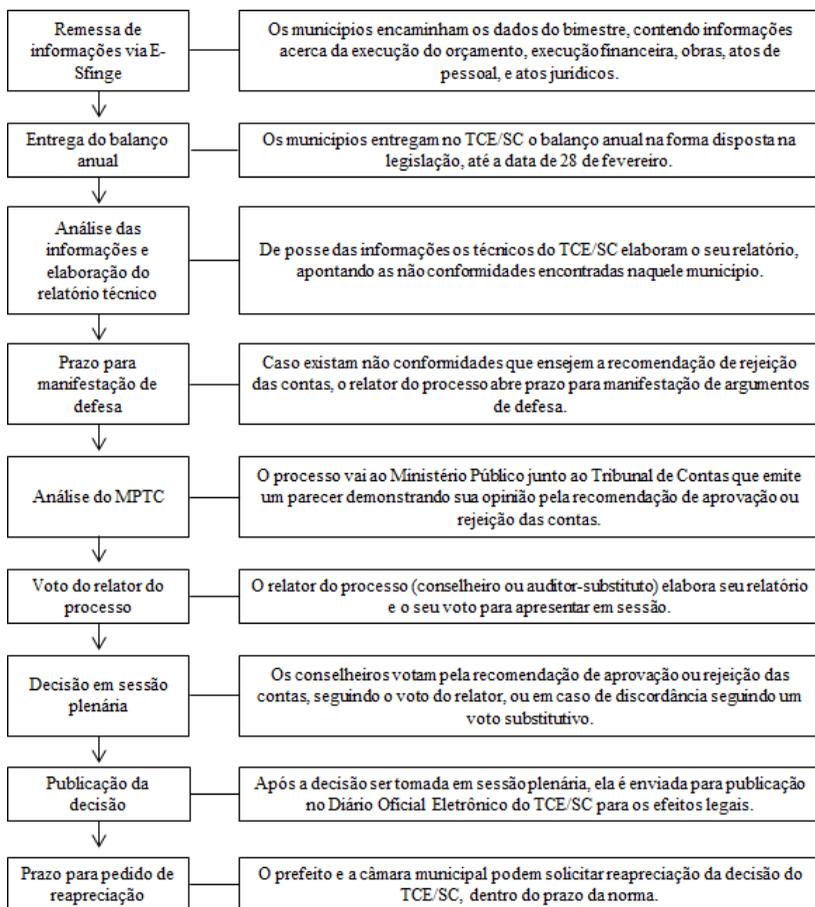
É assegurado aos Conselheiros e ao Procurador-Geral, junto ao Tribunal de Contas, o direito de vista ao processo.

Após a decisão do Tribunal Pleno, é dada ciência do Parecer Prévio ao Prefeito e à respectiva Câmara Municipal. É assegurado pedido de reapreciação, pelo Prefeito, no prazo de quinze dias da publicação do parecer no veículo oficial de divulgação; e pela Câmara, no prazo de 90 dias a partir da data em que esta recebeu o processo acompanhado do parecer do TCE/SC.

Caso haja pedido de reapreciação interposto por um ou ambos os legitimados, o processo retorna à DMU para nova análise, e, posteriormente, segue novamente o trâmite de julgamento, passando pelo MPTC, relator e Tribunal Pleno. A decisão do Parecer Prévio, pela aprovação ou rejeição das contas, pode mudar ou permanecer a mesma.

Findo o processo, nos prazos legais, o Tribunal encaminhará o processo à Câmara Municipal para que seja efetuado o julgamento pelo poder legislativo municipal.

A Figura 1, a seguir, demonstra fluxo com as principais etapas que levam à emissão de um parecer prévio acerca de contas municipais.



**Figura 1 – Fluxo das principais etapas para emissão de parecer prévio**

Fonte: Dados da pesquisa.

Apresentados os trâmites percorridos para a emissão do parecer prévio referente às contas dos municípios que são apreciadas

anualmente, por meio de auditorias indiretas, pelo Tribunal de Contas, passa-se a tratar dos fatores determinantes das recomendações de rejeições nos processos PCPs.

#### 4.2 FATORES DETERMINANTES DAS RECOMENDAÇÕES DE REJEIÇÕES NOS PCPs

Neste item, relaciona-se, identificado o ano a que se referem às contas, as não conformidades que foram determinantes para a emissão de parecer prévio recomendando ao poder legislativo que rejeite as contas do município.

#### **Quadro 8 – Fatores determinantes das rejeições de contas referentes ao exercício de 2008, processos autuados em 2009**

<b>NÃO CONFORMIDADES</b>	<b>MUNICÍPIOS</b>
Déficit de execução orçamentária do Município (Consolidado), em desacordo com os arts. 48, "b", da Lei (federal) nº 4.320/64 e 1º, § 1º, da Lei Complementar (federal) nº 101/00.	Anita Garibaldi; Barra Velha; Brusque; Correia Pinto; Governador Celso Ramos; Içara; Iomerê; Itaiópolis; Jaguaruna; Mirim Doce; Monte Castelo; Painei; Passo de Torres; Petrolândia; Ponte Serrada; Rio do Campo; Salto Veloso; São Martinho; Taió; Três Barras; União do Oeste; Vargem.
Não aplicação do percentual mínimo de 25% da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino, em desconformidade com o estabelecido no art. 212 da Constituição Federal.	Brusque; Correia Pinto; Governador Celso Ramos; Taió.
Déficit financeiro do Município (Consolidado), em desacordo com os arts. 48, "b", da Lei (federal) nº 4320/64 e 1º da Lei Complementar (federal) nº 101/00.	Mirim Doce; Taió.
Abertura de créditos adicionais suplementares em desacordo com o disposto no art. 167, VI, da Constituição Federal.	Chapadão do Lageado; Governador Celso Ramos; Petrolândia; Três Barras.
Obrigações de despesas liquidadas até 31 de dezembro de 2008, contraídas nos 2 (dois) últimos quadrimestres pelo Poder Executivo, sem disponibilidade financeira suficiente,	Anita Garibaldi; Barra Velha; Bela Vista do Toldo; Brusque; Calmon; Chapadão do Lageado; Correia Pinto;

evidenciando o descumprimento ao art. 42, <i>caput</i> e parágrafo único, da Lei Complementar (federal) nº 101/00.	Dionísio Cerqueira; Governador Celso Ramos; Içara; Itaiópolis; Jaguaruna; Maravilha; Monte Castelo; Navegantes; Painel; Palmeira; Passo de Torres; Petrolândia; Ponte Serrada; Rio do Campo; São José; Taió; Tubarão; União do Oeste; Vargem.
Não aplicação do percentual mínimo de 15% da receita resultante de impostos, em despesas com ações e serviços públicos de saúde, contrariando o estabelecido no art. 198 da Constituição Federal c/c artigo 70 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.	Navegantes; Palmeira; Tubarão.
Balço Geral consolidado não demonstrando adequadamente a situação financeira, orçamentária e patrimonial, em descumprimento aos arts. 101 a 105 da Lei (federal) nº 4.320/64 e aos princípios fundamentais de contabilidade estatuídos na Resolução nº 750/93 do Conselho Federal da Contabilidade.	Taió

Fonte: Dados da pesquisa.

O ano 2008 foi o último ano de mandato dos prefeitos do período 2005-2008. Em virtude disso foi um ano atípico, já que nesse ano foi apurado o cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que trata da vedação de contrair despesa, nos dois últimos quadrimestres do mandato do Prefeito, sem que esta seja paga no mesmo período ou, caso permaneça pendente de pagamento, haja a correspondente disponibilidade de caixa. E vê-se que esta foi a não conformidade que ensejou o maior número de recomendações de rejeição de contas naquele ano.

### **Quadro 9 – Fatores determinantes das rejeições de contas referentes ao exercício de 2009, processos autuados em 2010**

<b>NÃO CONFORMIDADES</b>	<b>MUNICÍPIOS</b>
Despesas realizadas com os recursos oriundos do FUNDEB na remuneração dos profissionais do magistério, representando menos que o percentual estabelecido de 60%, em descumprimento ao estabelecido nos arts. 60, XII, do Ato	Ituporanga

das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e 22 da Lei (federal) nº 11.494/2007.	
Gastos efetuados com manutenção e desenvolvimento da educação básica menores que o percentual mínimo de 95%, em descumprimento ao previsto no art. 21 da Lei (federal) nº 11.494/2007.	Ituporanga; Matos Costa.
Déficit de execução orçamentária do Município (Consolidado), em desacordo com os arts. 48, "b", da Lei (federal) nº 4.320/64 e 1º, § 1º, da Lei Complementar (federal) nº 101/00.	Otacílio Costa
Abertura de créditos adicionais suplementares em desacordo com o disposto no art. 167, VI, da Constituição Federal.	Otacílio Costa
Ausência de efetiva atuação do Sistema de Controle Interno, em descumprimento aos arts. 31 e 74 da Constituição Federal.	Ituporanga

Fonte: Dados da pesquisa.

Nos pareceres prévios que recomendaram a rejeição de contas referentes ao ano base de 2009, o fator determinante que mais ocorreu foi a aplicação de menos de 95% dos recursos do FUNDEB na educação básica, sendo motivo para rejeição em 2 dos 3 municípios.

#### **Quadro 10 – Fatores determinantes das rejeições de contas referentes ao exercício de 2010, processos autuados em 2011**

<b>NÃO CONFORMIDADES</b>	<b>MUNICÍPIOS</b>
Despesas realizadas com os recursos oriundos do FUNDEB na remuneração dos profissionais do magistério representando menos que o percentual estabelecido de 60%, em descumprimento ao estabelecido nos arts. 60, XII, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e 22 da Lei (federal) nº 11.494/2007.	Caçador
Gastos efetuados com manutenção e desenvolvimento da educação básica menores que o percentual mínimo de 95%, em descumprimento ao previsto no art. 21 da Lei (federal) nº 11.494/2007.	Caçador; Serra Alta.
Déficit de execução orçamentária do Município (Consolidado), em desacordo com os arts. 48, "b", da Lei (federal) nº 4.320/64 e 1º, § 1º, da Lei Complementar (federal) nº 101/00.	Bela Vista do Toldo; Caçador; Major Vieira; Pouso Redondo; Timbó Grande.
Não aplicação do percentual mínimo de 25% da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino, em desconformidade com o estabelecido no art. 212 da Constituição Federal.	Caçador

Déficit financeiro do Município (Consolidado), em desacordo com os arts. 48, "b", da Lei (federal) nº 4320/64 e 1º da Lei Complementar (federal) nº 101/00.	Bela Vista do Toldo; Major Vieira.
Despesas com pessoal do Poder Executivo ultrapassando o percentual legal máximo de 54,00%, em descumprimento ao art. 20, III, 'b' da Lei Complementar nº 101/2000, ressalvado o disposto no art. 23 da citada Lei.	Dionísio Cerqueira
Abertura de créditos adicionais suplementares em desacordo com o disposto no art. 167, VI, da Constituição Federal.	Itaiópolis; Serra Alta.
Ausência de efetiva atuação do Sistema de Controle Interno, em descumprimento aos arts. 31 e 74 da Constituição Federal.	Timbó Grande

Fonte: Dados da pesquisa.

Nos pareceres prévios que recomendaram a rejeição de contas referentes ao ano base de 2010, o fator determinante que mais ocorreu foi o déficit de execução orçamentária, sendo motivo para rejeição em 5 dos 8 municípios.

**Tabela 2 – Número de fatores determinantes nos exercícios de 2008 a 2010**

<b>MOTIVOS DE REJEIÇÕES</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>TOTAL</b>
Menos 60% do FUNDEB na remuneração		1	1	2
Menos de 95% do FUNDEB na Educação Básica		2	2	4
Déficit de execução orçamentária	22	1	5	28
Ausência de atuação efetiva do Sistema de Controle Interno		1	1	2
Menos de 25% na Educação	4		1	5
Déficit financeiro	2		2	4
Mais de 54% dos gastos com pessoal no executivo			1	1
Abertura de créditos suplementares de forma irregular	4	1	2	7
Artigo 42 LRF	26			26
Menos 15% Saúde	3			3
Balço geral inadequado	1			1

Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando o período total da pesquisa, os dois fatores determinantes de recomendação de rejeição mais encontrados são, na ordem:

- déficit orçamentário (28);
- artigo 42 da LRF, que trata de obrigação de despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres do mandato de titular de poder, a qual permaneça pendente para pagamento no próximo exercício, sem que exista a disponibilidade de caixa correspondente (26), ocorrido no ano de 2008, em virtude de se aplicar somente ao último ano de mandato do Chefe do Poder.

Esses resultados confirmam os resultados de pesquisas anteriores. Em relação ao déficit orçamentário, Pereira e Cordeiro Filho (2012) concluíram que essa situação era uma variável que aumentava a chance de rejeição das contas. Quanto às recomendações de rejeição de contas devido ao artigo 42 da LRF, estas corroboram o estudo de Camargo e Sehnem (2010) que afirmaram que a Lei de Responsabilidade Fiscal aumentou o número de contas rejeitadas.

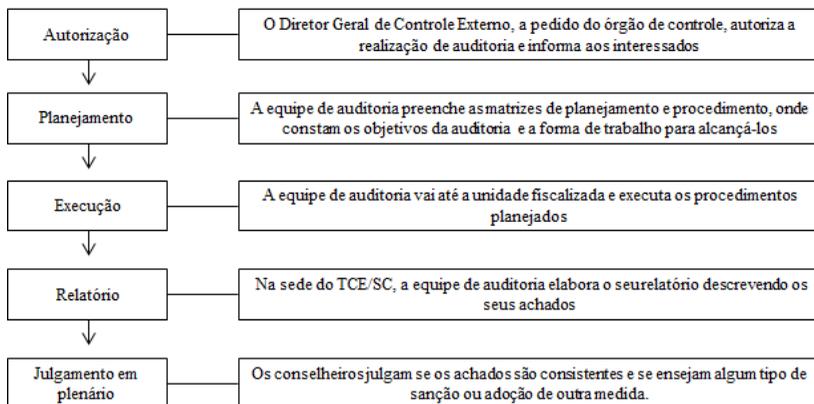
#### 4.3 AUDITORIAS SOB A FORMA DE PROCESSOS RLA (relatórios de auditoria)

Ao estudarem-se os processos RLA, realizados pelo TCE/SC, é necessário esclarecer que a instituição realiza auditorias sob a forma de duas modalidades:

- Auditoria de Regularidade;
- Auditoria Operacional.

A modalidade de Auditoria de Regularidade também é conhecida como Auditoria de Conformidade, Auditoria Financeira e Auditoria Tradicional, e tem como objetivo verificar a legalidade e legitimidade dos atos praticados.

A modalidade de Auditoria Operacional também é conhecida como Auditoria de Natureza Operacional, Auditoria de Gestão, Auditoria *Value for Money* – VFM e tem como objetivo verificar a aplicação dos princípios de economicidade, eficiência e efetividade na administração pública. Visualizam-se, na Figura 2, a seguir, as principais etapas de um processo RLA.



**Figura 2 – Principais etapas de um processo tipo RLA**

Fonte: Dados da pesquisa.

A Auditoria de Regularidade é regulada pelo manual de procedimentos, aprovado por meio da Portaria nº 182/2010, com as seguintes fases:

- levantamento;
- planejamento;
- execução;
- elaboração do relatório técnico.

A Auditoria Operacional, no âmbito do TCE/SC, não possui um manual de procedimentos, sendo utilizado como referência o manual do TCU. As fases desta modalidade de auditoria são as mesmas da Auditoria de Regularidade, exceto pela inclusão de uma fase de monitoramento.

Assim, um processo RLA segue o seguinte roteiro:

- a) Proposta - preliminarmente à auditoria, nasce a proposta de execução de fiscalização, que pode advir de pedido da Assembleia Legislativa, de denúncia, de representação, ou da programação anual.
- b) Aprovação - o órgão de controle submete a proposta ao Diretor Geral de Controle Externo que pode aprová-la ou não. Se aprovada, ela é devolvida à origem para início dos procedimentos e para que seja remetida a documentação à Secretaria Geral para constituição do processo.

São órgãos de controle a DAE, DAP, DCE, DLC e DMU apresentadas no Anexo A.

- c) Cientificação/designação da equipe - ao aprovar a proposta, o Diretor Geral cientifica o Presidente do TCE/SC e o relator do processo acerca da auditoria que foi autorizada. Relatam processos no TCE/SC os Conselheiros e os Auditores-Substitutos de Conselheiros (são previstos cinco cargos de Auditor-Substituto, preenchidos por meio de concurso público). Anualmente, é realizado sorteio da relatoria dos processos, de acordo com o Regimento Interno do TCE/SC.
- No órgão de controle (exemplo DMU), o diretor da área e o coordenador de controle da inspetoria da qual partiu a proposta definem a composição da equipe de auditoria, preferencialmente os mesmos auditores que elaboraram a proposta, e também designam o coordenador da auditoria.
- d) Levantamento - ocorre este procedimento quando a unidade a ser auditada ou o objetivo são pouco conhecidos. Neste procedimento, buscam-se maiores informações acerca da unidade ou do objetivo, inclusive, se for o caso, com visita à unidade e reunião com o gestor e/ou auxiliares.
- e) Planejamento - fase em que são elaboradas as matrizes de planejamento e de procedimentos. Na primeira matriz, o foco é o objetivo da auditoria, delimitá-lo, definir onde buscar as informações, quais as limitações e possíveis achados de auditoria. Já, na segunda matriz, o foco é como proceder para alcançar os objetivos planejados.
- f) Análise do Diretor Geral de Controle Externo - após a conclusão da elaboração das matrizes de planejamento e procedimentos, estas são remetidas para análise. Nesta análise, ele pode aprová-las ou não. Aprovadas as matrizes, o Diretor Geral despacha confirmando as datas de execução da auditoria; e providencia outros trâmites administrativos, tais como diárias e veículos.
- g) Execução - nesta fase, a equipe vai até o local da auditoria e, no primeiro momento, se apresenta ao dirigente da entidade auditada, entregando-lhe o ofício de apresentação da equipe e da auditoria.
- Após a apresentação, iniciam-se os procedimentos de auditoria, de acordo com o disposto nas matrizes de planejamento e procedimentos, no intuito de encontrarem-se achados de auditoria.

Ao encontrarem-se evidências de não conformidades, o auditor deve comprovar por meio de cópias dos documentos. Cabe ao coordenador da equipe de auditoria decidir se é salutar expor ou não ao auditado as evidências preliminares. Durante a execução deve ser preenchida pelos auditores a matriz de achados bem como, para os casos pertinentes, a matriz de responsabilização.

- h) Relatório - após o término da auditoria *in loco*, a equipe de auditoria deverá elaborar um relatório no qual deve descrever todo o procedimento de auditoria e suas conclusões. O relatório deve seguir uma ordem de tópicos estabelecida no manual de procedimentos de auditoria de regularidade. Ao finalizar seu relatório, os técnicos devem propor encaminhamento para o processo, de acordo com a gravidade das não conformidades encontradas. Este relatório é submetido à revisão do chefe de divisão, do inspetor da área e do diretor.
- i) Monitoramento - fase da Auditoria Operacional, em que, após uma primeira decisão do TCE, são realizados procedimentos sistematizados e formalizados de acompanhamento das providências de adequação da unidade auditada.

O manual descreve os passos do processo até a elaboração do relatório, contudo existe toda uma tramitação dos autos após esta fase, com abertura de prazo para a unidade apresentar justificativas no seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Após isso a equipe técnica elabora um relatório de reinstrução, no qual analisa as justificativas apresentadas.

Encerrada esta fase, o processo é encaminhado ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas para que este elabore um parecer acerca dos fatos mencionados no relatório técnico. Em seguida, os autos seguem ao relator, que elabora seu próprio relatório e voto, os quais são submetidos à apreciação do Tribunal Pleno.

Conforme a classificação de Franco e Marra (2000), as auditorias que resultam em processos RLA tratam-se de Auditorias Diretas, já que os exames são aplicados diretamente por auditores do TCE, sendo que, em relação à profundidade, classificam-se como Auditoria por testes; e quanto à extensão, são Auditoriais Parciais.

Descritos os passos de uma auditoria *in loco*, desde a autorização até o monitoramento, a qual tramita no TCE sob a forma de processo RLA, passa-se a tratar das não conformidades que causaram sanções e determinações neste tipo de processo.

#### 4.4 NÃO CONFORMIDADES QUE CAUSARAM SANÇÕES E DETERMINAÇÕES NOS RLAs

Nos itens seguintes relacionam-se as não conformidades identificadas em cada espécie de processo RLA e sobre as quais houve decisão do Tribunal Pleno do TCE/SC, impondo sanções e/ou determinações aos órgãos fiscalizados e/ou aos seus dirigentes.

##### 4.4.1 RLA – espécie Auditoria de Atos de Pessoal

Nesta espécie de auditoria, o foco de concentração da fiscalização são assuntos referentes ao pessoal da instituição, seja com referência à remuneração, forma de admissão, ao controle de frequência, entre outros assuntos.

Na sequência, na Tabela 3, relacionam-se as não conformidades que causaram sanções e determinações, e demonstra-se o número de unidades nas quais elas foram encontradas, de acordo com o ano de atuação do processo.

**Tabela 3 – Não conformidades em RLAs espécie Auditoria de Atos de Pessoal e número de unidades em que ocorreram**

Não conformidades que causaram sanções e determinações	Ano de atuação e número de unidades onde ocorreu a situação		
	2009	2010	2011
Contratação de pessoal por tempo determinado sem a ocorrência de necessidade temporária de excepcional interesse público, em afronta ao art. 37, II e IX, da Constituição Federal, e/ou não precedida de processo seletivo, contrariando os princípios da isonomia, impessoalidade e igualdade, garantidos pela Constituição Federal, arts. 5º, <i>caput</i> , e 37, <i>caput</i> .	9	-	-
Existência de cargo em comissão, cujas funções a serem desempenhadas pressupõem trabalho eminentemente técnico, não atendendo ao disposto na Constituição Federal, art. 37, <i>caput</i> e II e V e no Prejulgado nº 1911 do TCE/SC.	6	1	-
Pagamento irregular de horas extras.	1	-	-
Remuneração de servidor superior ao valor do subsídio do prefeito em afronta ao disposto no art. 37, XI, da Constituição Federal.	4	-	-

Ausência ou irregularidade de controle de frequência dos servidores em afronta aos princípios da eficiência e moralidade insertos no <i>caput</i> do art. 37 da Constituição Federal, bem como à legislação municipal.	10	1	1
Cessão de servidores sem a observância de requisitos	5	1	-
Irregularidade no quadro de pessoal, haja vista não existir o cargo de Assessor Jurídico.	1	-	-
Contratação de serviços de Contador sem realização de concurso público, caracterizando afronta ao art. 37, II, da Constituição Federal.	1	-	-
Cargos públicos sem definição de suas atribuições, impossibilitando aos servidores o exato conhecimento das funções a serem desempenhadas no exercício dos cargos e à Administração Pública de dispor de parâmetros para aferição da eficiência de seus servidores, em afronta ao princípio da legalidade inserto no <i>caput</i> do art. 37, da Constituição Federal.	2	-	1
Ausência na pasta funcional dos servidores da Declaração de Bens e da Declaração de Não Acumulação, em inobservância ao disposto no art. 22 da Constituição do Estado de Santa Catarina, e no anexo IV, item 11, da Instrução Normativa nº TC-07/2008.	3	-	-
Ausência de avaliações periódicas de desempenho dos servidores efetivos, em inobservância ao disposto no §4º, da Constituição Federal.	2	1	-
Servidor em desvio de função em afronta à lei	1	-	-
Ausência da comprovação do termo de desistência de candidatas aprovadas em Concurso Público, em inobservância ao art. 37, II, da Constituição Federal.	1	-	-
Nomeação de parente, contrariando os princípios da moralidade e impessoalidade previstos no <i>caput</i> do art. 37 da Constituição Federal, o princípio da isonomia inserto no art. 5º, <i>caput</i> , também da Constituição Federal e a Súmula Vinculante nº 13 do Supremo Tribunal Federal.	1	-	-
Acumulação irregular de um cargo efetivo com duas funções temporárias de médico, em contrariedade ao disposto no art. 37, XVII, da Constituição Federal.	1	-	-
Ausência de registro, nos termos do art. 34, inciso I, c/c o art. 36, §2º, "b", da Lei Complementar nº 202/2000, dos atos de admissão em caráter efetivo.	1	2	-

Jornada trabalhada menor que a prevista em lei.	-	1	-
Termos de posses irregulares.	-	1	-
Ausência de manifestação do controle interno sobre	-	2	-
Ausência de quantitativos de vagas no quadro de	-	1	-
Percentual de cargos comissionados ocupados por servidores efetivos menor que o disposto na lei.	-	-	1
Pagamento de gratificação irregular.	-	-	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Demonstra-se, na Tabela 3, que a não conformidade mais frequente no período pesquisado foi a ausência ou irregularidade no controle de frequência de servidores. Trata-se de um controle formal, que tenta evitar a existência de servidores fantasmas ou daqueles que não cumprem sua jornada integralmente. Todavia, identificada a irregularidade não se consegue aprofundar a investigação no sentido de averiguar a existência de um esquema doloso para fraudar o erário.

#### **4.4.2 RLA – espécie Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária**

Nesta espécie de auditoria, o foco de concentração da fiscalização são assuntos referentes aos registros contábeis e à execução orçamentária da instituição, havendo, ainda, situações em que foram abordados assuntos como utilização de imóveis públicos e atuação do controle interno.

Na Tabela 4, a seguir, relacionam-se as não conformidades que causaram sanções e determinações, e demonstra-se o número de unidades nas quais elas foram encontradas, de acordo com o ano de atuação do processo.

**Tabela 4 – Não conformidades em RLAs espécie Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária e número de unidades em que ocorreram**

Não conformidades que causaram sanções e determinações	Ano de autuação e número de unidades onde ocorreu a situação		
	2009	2010	2011
Não realização de processo licitatório objetivando a contratação de serviços e/ou materiais, em desacordo com o disposto nos arts. 37, XXI, da Constituição Federal e 2º da Lei nº 8.666/93 (federal).	2	-	2
Não observação dos procedimentos legais para realização da despesa pública, promovendo a prévia emissão de empenhos, nos termos do art. 60 da Lei nº 4.320/64 (federal).	3	1	-
Falha em informação transmitida pelo sistema e-Sfinge, em desacordo com os arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 202/2000 (estadual).	1	-	1
Não especificar, na emissão de empenhos, a finalidade da despesa e demais elementos que permitam sua perfeita identificação e destinação, conforme determina o art. 56, I, da Resolução nº TC-16/94 c/c o art. 61 da Lei nº 4.320/64.	1	-	-
Não promover permanente e sistemático controle dos bens patrimoniais do Município, com a afixação de plaquetas com o número de tombamento em cada um de seus bens patrimoniais.	1	-	-
Contratação temporária de serviços de caráter típico da administração, em descumprimento à Constituição Federal, art. 37, II.	1	-	1
Cancelamento injustificado de valores inscritos em "Restos a Pagar Processados", em desacordo com o art. 63 da Lei (federal) nº 4.320/64 e com repercussão no cumprimento do disposto no art. 42, e parágrafo único, da Lei Complementar (federal) nº 101/2000, e para fins de apuração do cumprimento do disposto nos arts. 48, "b", da Lei (federal) nº 4.320/64 e 1º da Lei Complementar (federal) nº 101/2000.	2	-	-
Não atendimento à decisão do Tribunal de Contas exarada em processo anterior, em afronta ao disposto no art. 45 da LC nº 202/00 (estadual).	1	-	-
Realização de despesas classificadas na função de governo imprópria, em desacordo com o previsto nos	1	-	-

arts. 8º e 85 da Lei nº 4.320/64 c/c a Portaria Interministerial STN nº 163/2001.			
Não utilização de recursos do FUNDEF em conformidade com o disposto nos arts. 2º e 7º da Lei (federal) nº 9.424/96.	1	-	-
Ausência de autorização na Lei de Diretrizes Orçamentária e Lei Orçamentária Anual para a locação de um imóvel urbano, em descumprimento ao art. 62, I e II, da Lei Complementar (federal) nº 101/00.	1	-	-
Problemas com a regularização do uso e ocupação do espaço urbano.	1	-	-
Falha no acompanhamento da receita, descumprindo os artigos 75 a 78 da Lei nº 4.320/1964 (federal).	-	1	-
Irregularidades na cobrança e identificação da dívida ativa do município.	-	1	-
Inclusão de despesas não consideradas como de manutenção e desenvolvimento da Educação Básica, infringindo ao artigo 70 da Lei nº 9.394/1996 (federal).	-	3	8
Controle interno ineficaz, contrariando art. 31 da CF.	-	-	3
Despesas que não se enquadram nos 60% do FUNDEB com remuneração.	-	-	4
Utilização incorreta das disponibilidades por fontes de recursos, contrariando o artigo 8º da LRF.	-	-	5
Ausência de conta individualizada para subvenção, infringindo ao art. 68 e 69 da Lei nº 4.320/1964 (federal).	-	-	1
Irregularidade na criação e/ou atuação de conselho municipal.	-	-	3
Despesa que não se enquadra em ações de saúde, contrariando o art. 198 da CF c/c art. 77 do ADCT.	-	-	1
Liquidação irregular da despesa, afrontando o artigo 63 da Lei nº 4.320/1964 (federal).	-	-	3
Despesa com saúde não realizada por fundo, contrariando art. 77 do ADCT e Prejulgado nº 1896 do TCE/SC.	-	-	1
Irregularidade na utilização de regime especial de adiantamento, contrariando legislação municipal.	-	-	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Demonstra-se na, Tabela 4, que a irregularidade mais frequente foi a infração ao artigo 70 da Lei nº 9.394/1996, por meio da realização de despesas não consideradas como de manutenção e desenvolvimento da Educação Básica.

#### 4.4.3 RLA – espécie Auditoria em Licitações e Contratos

Nesta espécie de auditoria, o foco de concentração da fiscalização são assuntos referentes às licitações e contratos nos quais a unidade foi parte.

Na Tabela 5, que segue, relacionam-se as não conformidades que causaram sanções e determinações, e demonstra-se o número de unidades nas quais elas foram encontradas, de acordo com o ano de autuação do processo.

**Tabela 5 – Não conformidades em RLAs espécie Auditoria em Licitações e Contratos e número de unidades em que ocorreram**

Não conformidades que causaram sanções e determinações	Ano de autuação e número de unidades onde ocorreu a situação		
	2009	2010	2011
Ausência de projeto básico em licitações ou dispensa de licitação, contrariando os arts. 6º e 40 da Lei nº 8.666/93.	2	1	-
Previsão de pagamento mensal com valor fixo no contrato decorrente de licitação, violando o princípio da economicidade previsto no <i>caput</i> do art. 70 da Constituição Federal.	4	-	-
Ausência de publicação na forma da lei para divulgação de processos licitatórios, em desacordo com o inciso III do art. 21 da Lei nº 8.666/1993, e do art. 4º, inciso I, da Lei nº 10.520/02.	2	-	-
Descumprimento do prazo de 30 (trinta) dias entre a disponibilização do edital da Tomada de Preços nº 62/2007 e a abertura dos documentos de habilitação, em desacordo com a alínea "b" do inciso II do § 2º do art. 21 da Lei nº 8.666/1993.	1	-	-
Violação do princípio da vinculação ao instrumento convocatório, sem atendimento aos requisitos exigidos para a proposta técnica, em desacordo com previsto no <i>caput</i> do art. 3º c/c o <i>caput</i> do art. 41 da Lei nº 8.666/1993.	1	-	-
Contratação de serviços temporários para atividades típicas e permanentes da Administração Pública, em desacordo com o art. 37, <i>caput</i> e II, da Constituição Federal.	4	-	-
Adoção de modalidade licitatória indevida, em	1	-	-

desacordo com o §2º do art. 23 da Lei nº 8.666/93, no que se refere aos Convites nº 001 e 002/2008.			
Descrição imprecisa do objeto licitado, em afronta ao disposto no inciso I do art. 40 da Lei nº 8.666/93.	1	-	-
Direcionamento do objeto da licitação, em desacordo com os arts. 37, XXI, da Constituição Federal e 3º e 9º, III, ambos da Lei nº 8.666/93.	1	-	-
Ausência de comprovação da efetiva liquidação dos serviços contratados junto às agências de publicidade e propaganda no exercício de 2008 (Convite nº 07/2008), em desacordo com o art. 63 da Lei nº 4.320/64.	1	-	-
Ausência de remessa de dados e informações por meio informatizado (Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão – e-Sfinge), pertinentes ao 5º e 6º bimestres do exercício de 2008 e ao 1º e 2º bimestres do exercício de 2009, pela Prefeitura Municipal de Timbó Grande ao Tribunal de Contas.	1	-	-
Ausência de justificativa legal para a Inexigibilidade de Licitação e/ou justificativa do preço contratado, e/ou escolha do fornecedor, em descumprimento ao disposto no art. 26 e seus incisos da Lei nº 8.666/93.	3	-	-
Autorização de pagamento de serviços de máquina escavadeira subcontratados, descumprindo a cláusula dezenove do Contrato nº 288/2008, que vedava a subcontratação parcial ou total do objeto do contrato, em afronta ao disposto no art. 66 da Lei nº 8.666/93 subcontratação não permitida.	1	-	-
Contratação de risco, afrontando ao <i>caput</i> do artigo 37 da CF e os arts. 3º e 55 da Lei nº 8.666/1993 (federal).	-	1	-
Ausência de detalhes necessários no contrato, em desacordo com os arts. 6º, 7º e 40 da Lei nº 8.666/1993 (federal).	-	1	-
Situação de dispensa de licitação não caracterizada, afrontando os arts. 24 e 26 da Lei nº 8.666/1993 (federal).	-	1	-
Omissão na fiscalização de contrato, afrontando o art. 67 da Lei nº 8.666/1993 (federal).	-	1	-
Omissão na supervisão da dívida ativa de multas de trânsito, em desacordo com o art. 39 da Lei nº 4.320/1964 (federal).	-	1	-
Ausência de dotação orçamentária na licitação, afrontando os arts. 7º, 38 e 55 da Lei nº 8.666/1993 (federal).	-	1	-

Ausência de contabilização dos valores a serem repassados ao FUNSET.	-	1	-
Irregularidade na fiscalização de contrato, contrariando os arts. 3º, 29 e 30 da Lei nº 8.987/1995 (federal)	-	-	1
Ausência de realização de licitação, contrariando o art. 2º da Lei nº 8.666/1993 (federal).	-	-	2
Limitação ao caráter competitivo, em desacordo com os arts. 3º e 23 da Lei nº 8.666/1993 (federal).	-	-	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Demonstra-se, na Tabela 5, que as não conformidades mais frequentes foram a previsão de pagamento mensal fixo em contrato e a contratação temporária para execução de atividades permanentes.

#### 4.4.4 RLA – espécie Auditoria Ordinária

Nesta espécie de auditoria, são classificados os processos que não tenham uma identificação com as demais espécies.

Na Tabela 6, a seguir, relacionam-se as não conformidades que causaram sanções e determinações, e demonstra-se o número de unidades nas quais elas foram encontradas, de acordo com o ano de autuação do processo.

**Tabela 6 – Não conformidades em RLAs espécie Auditoria Ordinária e número de unidades em que ocorreram**

Não conformidades que causaram sanções e determinações	Ano de autuação e número de unidades onde ocorreu a situação		
	2009	2010	2011
Retenção a menor de ISS, contrariando os arts. 10 a 21 da Lei Complementar (municipal) nº 456/2005, de 06/06/2005, pertinentes ao serviço previsto no item 7.02 do seu anexo 2.	1	-	-
Ausência de medidas visando à correção dos defeitos verificados em obras contratadas, contrariando o art. 69 da Lei nº 8.666/1993 e cláusula do contrato, em afronta ao art. 66 do mesmo diploma legal.	1	-	-
Ausência de empenho prévio ou não empenhamento do valor total de Contratos, contrariando o art. 60 da Lei nº 4.230/1964.	1	1	-
Obra não cadastrada no e-Sfinge, contrariando IN	-	1	-

01/2003.			
Cobrança de serviço não realizado, contrariando art. 66 da Lei nº 8.666/93 (federal).	-	1	-
Serviço/material entregue diferente do contratado, contrariando art. 66 e/ ou 67 da Lei nº 8.666/93 (federal).	-	1	1
Contratação temporária de atividade permanente, contrariando inciso II do artigo 37 da Constituição Federal.	-	2	1
Prorrogação irregular de contrato, contrariando inciso II do art. 57 da Lei nº 8.666/93 (federal).	-	2	-
Problemas legais com terceirizados sem o ajuizamento de ações regressivas, contrariando art. 154 da Lei nº 6.404/1976 (federal).	-	1	-
Ausência de manutenção de veículos, contrariando o art. 153 da Lei nº 6.404/1976 (federal).	-	1	-
Imóveis em situação de abandono, contrariando o art. 154 da Lei nº 6.404/1976 (federal).	-	1	-
Ausência de responsabilidade em acidente de trânsito, contrariando o art. 10 da LC nº 202/2000 (estadual).	-	1	-
Ausência de controle dos bens, contrariando os arts. 85 e 94 da Lei nº 4.320/1964 (federal).	-	1	-
Ineficácia, ineficiência e inoperância do órgão de controle interno, contrariando o disposto no art. 31 da Constituição Federal.	-	1	-
Recurso do FUNDEB gasto indevidamente, contrariando art. 2º da Lei nº 11.494/2007 (federal).	-	-	1
Despesa que não se enquadra como manutenção e desenvolvimento da Educação Básica, contrariando o art. 70 da Lei nº 9.394/1996 (federal).	-	-	4
Uso de conta bancária geral para recursos do FUNDEB, contrariando arts. 16 e 17 da Lei nº 11.494/2007 (federal)	-	-	1
Inconsistência de dados contábeis, contrariando arts. 3º e 4º da LC nº 202/2000 (estadual).	-	-	1
Despesa que não se enquadra como ações e serviços de saúde, contrariando o art. 198 da Constituição Federal.	-	-	2
Desvio de função, contrariando inciso II do art. 37 da Constituição Federal.	-	-	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Demonstra-se na tabela 6, que a irregularidade mais frequente foi a infração ao artigo 70 da Lei nº 9.394/1996, por meio da realização de despesas não consideradas como de manutenção e desenvolvimento da

Educação Básica. Esta não conformidade foi a que mais ocorreu também na espécie Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária, demonstrando que essa situação é bastante verificada pelo TCE/SC.

#### 4.4.5 RLA – espécie Auditoria Especial

Nesta espécie de auditoria, não há um foco específico, seu diferencial é que esta espécie deve ser realizada pela DAE, nos termos da Resolução nº 10/2007.

Na Tabela 7, relacionam-se as não conformidades que causaram sanções e determinações, e demonstra-se o número de unidades nas quais elas foram encontradas, de acordo com o ano de autuação do processo.

**Tabela 7 – Não conformidades em RLAs espécie Auditoria Especial e número de unidades em que ocorreram**

Não conformidades que causaram sanções e determinações	Ano de autuação e número de unidades onde ocorreu a situação		
	2009	2010	2011
Ausência de organização do controle interno.	-	1	-
Contabilização incorreta de receita e despesa, contrariando os arts. 6º, 85 e 100 da Lei nº 3.420/1964 (federal).	-	1	-
Divergência nos registros de fontes de financiamento, infringindo arts. 85 e 89 da Lei nº 4.320/1964 (federal).	-	1	-
Irregularidades em dispensas de licitação, contrariando art. 24 e 26 da Lei nº 8.666/93 (federal).	-	1	-
Ausência de estimativa de consumo em licitação de combustível, contrariando art. 15 da Lei nº 8.666/93 (federal).	-	1	-
Ausência de contrato formalizado, contrariando arts. 60 a 62 da Lei nº 8.666/93 (federal).	-	1	-
Ausência de medidas para ressarcir o erário.	-	-	1
Ausência de licitação, contrariando o art. 2º da Lei nº 8.666/1993 (federal).	-	-	1
Exigência de maior controle da frota, em atendimento ao art. 60 da Resolução TC nº 16/94.	-	-	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Demonstra-se, na Tabela 7, que não houve não conformidade que fosse detectada em mais de uma unidade.

#### **4.4.6 RLA – espécie Auditoria Operacional**

Nesta espécie de auditoria, a modalidade é a operacional, conforme definição da Resolução nº 79/2013:

A auditoria operacional compreende o exame de funções, subfunções, programas, projetos, atividades, operações especiais, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e sistemas governamentais com o objetivo de emitir comentários sobre o desempenho dos órgãos e entidades da Administração Pública estadual e municipal, e sobre o resultado dos projetos realizados pela iniciativa privada sob delegação, ou mediante contrato de gestão ou congêneres, bem como sobre o resultado das políticas, programas e projetos públicos, pautado em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção ao meio ambiente, além dos aspectos de legalidade.

No ano de 2009, localizaram-se 6 processos do tipo RLA – espécie Auditoria Operacional, 3 referiam-se a questões relativas ao programa Estratégia de Saúde da Família – ESF, verificadas nos municípios de Biguaçu, Palhoça e São José. Os outros 3 processos referiam-se a questões relativas ao transporte escolar, verificadas nos municípios de Bom Jardim da Serra, Cerro Negro, e Vítor Meireles. Em todos os casos foram emitidas determinações aos municípios para aprimoramento dos serviços. Situação a ser monitorada pelo Tribunal.

No ano de 2010, localizou-se 1 processo do tipo RLA – espécie Auditoria Operacional, referente a município, o qual referia-se à auditoria no sistema de esgotamento sanitário de Balneário Camboriú, e, na sua decisão, foram emitidas determinações acerca do assunto para a Prefeitura Municipal e para a Empresa Municipal de Águas e Saneamento, sujeitando ambas as instituições a monitoramento pelo TCE/SC.

No ano de 2011, consta divulgado processo referente à auditoria no sistema de fiscalização de trânsito no município de Florianópolis, e,

na sua decisão, foram emitidas determinações acerca do assunto para a Prefeitura Municipal de Florianópolis e para o Instituto de Planejamento Urbano de Florianópolis, colocando os dois órgãos sujeitos ao monitoramento pelo TCE/SC.

#### 4.5 SÍNTESE DAS DECISÕES DO TCE/SC

Conforme demonstrado, nesta pesquisa foram localizadas 42 decisões de processos de Contas Anuais do Município Prestadas pelo Prefeito (PCP) e 147 decisões de processos RLA. Portanto, em 189 processos, não se localizou nenhum registro de uma não conformidade que fosse identificada como um ato de corrupção que lesasse o erário público e, tampouco, houve qualquer determinação de representação ao Ministério Público acerca do tema.

No caso dos processos PCP, é necessário explicar que, em cada ano pesquisado, foram atuados e tiveram decisão 293 deles, já que há um para cada município existente, totalizando 879 decisões no período. Destaca-se que no período pesquisado existiam 293 municípios, hoje existem 295. Somente pesquisaram-se os casos em que houve recomendação de rejeição das contas.

Em relação aos processos RLA é importante frisar que eles não representam a totalidade das atividades do TCE/SC, contudo, excetuando-se processos mais específicos, como denúncias e representações em que também há atuação *in loco*, a principal atuação do Tribunal, quando se trata de atividade presencial, é realizada por meio de RLA.

A diversidade de assuntos que geraram não conformidades encontradas nos RLAs é apresentada no estudo de Krüger, Kronbauer e Souza (2012).

Na Tabela 8, apresenta-se a quantidade de processos atuados em 2009, 2010 e 2011.

**Tabela 8 – Número de processos PCP e RLA atuados no ano, esfera municipal**

<b>ANO DE AUTUAÇÃO</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
PCPs atuados no ano	293	293	293
PCPs, atuados no ano, com recomendação de rejeição de contas	31	3	8
RLAs atuados no ano	74	44	70
RLA - Auditoria de Atos de Pessoal	35	11	12

RLA - Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária	11	15	25
RLA - Auditoria em Licitações e Contratos	10	4	7
RLA - Auditoria sobre Recursos Transferidos	-	-	-
RLA - Auditoria Ordinária	8	9	15
RLA - Auditoria Especial	4	4	8
RLA - Auditoria Operacional	6	1	3
Número de municípios que tiveram RLAs atuados	35	27	38
Percentual dos Municípios que tiveram RLAs atuados	11,95%	9,21%	12,97%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 8 demonstra a quantidade de processos tipo PCP e RLA atuados em cada ano. Destaca-se que os PCPs atuados em um ano referem-se às contas do exercício anterior, ou seja, os atuados em 2009 referem-se ao exercício de 2008. Quanto aos RLAs, a situação é diferente, não há essa vinculação, um RLA atuado em 2009 pode se referir a atos praticados em um período maior, como de 2005 a 2008, a um exercício isolado anterior, a um período de 6 meses, enfim não há um padrão.

Quanto ao número total de municípios que tiveram RLAs atuados, necessita-se explicar que seu número é bem menor que o número total de processos desse tipo, pois muitos municípios tiveram auditoria na Prefeitura e na Câmara Municipal, ou em algum Fundo Municipal ou Empresa Municipal. Houve, ainda, municípios que receberam mais de uma auditoria no ano, de diferentes espécies ou da mesma espécie de RLA.

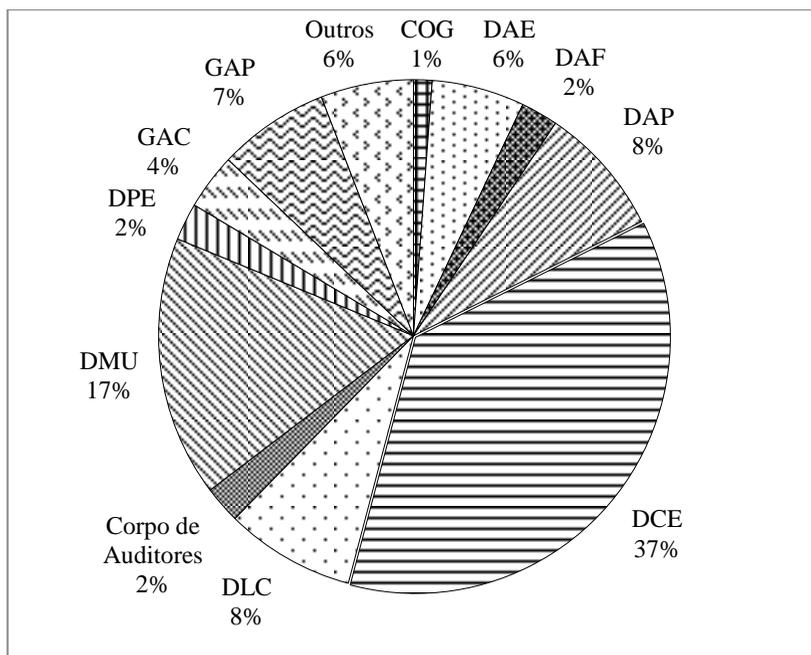
#### 4.6 PERCEPÇÃO DOS AUDITORES SOBRE A ATUAÇÃO DO TCE

Neste tópico, é descrita a percepção dos auditores fiscais de controle externo – AFCE que atuam no TCE, conforme os dados obtidos por meio da aplicação de questionário eletrônico, no qual as questões 1.1 até 1.5 tratam do perfil do respondente e as questões 2.1 até 2.15 tratam da atuação do Tribunal.

Apresentam-se, a seguir, os resultados de cada questão, isoladamente:

- a) Setor de atuação do auditor fiscal

Na Figura 3 demonstra-se os setores onde atuam os auditores fiscais que responderam o questionário.



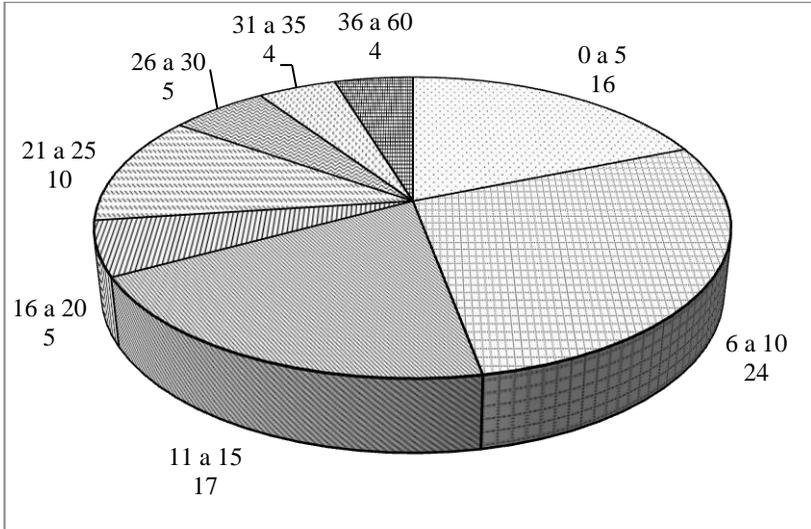
**Figura 3 – Setores de atuação dos respondentes**

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 3 demonstra que, respectivamente, o maior número de respondentes encontra-se na Diretoria de Controle da Administração Estadual (DCE), na Diretoria de Controle da Administração Municipal (DMU) e na Diretoria de Controle de Licitações e Contratações (DLC). Tais diretorias são, na ordem, as que possuem mais auditores fiscais de controle externo (AFCE).

#### b) Faixa de tempo em que o auditor atua no TCE

Na Figura 4 demonstra-se o período de atuação dos respondentes no Tribunal de Contas.



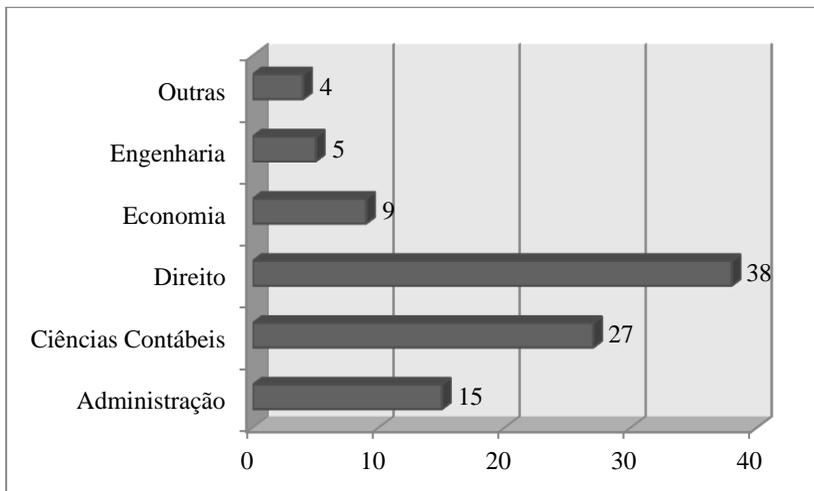
**Figura 4 – Faixa de tempo de atuação no TCE em anos**

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 4 demonstra que a faixa de tempo de trabalho do servidor no TCE/SC onde ocorreram mais respostas foi de 6 a 10 anos, com 24 respondentes, a qual junto com a faixa de 0 a 5 anos corresponde aos auditores fiscais que ingressaram no TCE por meio do último concurso realizado para o cargo. Todavia, observa-se que houve respostas em todas as faixas.

#### c) Formação universitária

Na Figura 5 demonstra-se a área de formação do respondente.



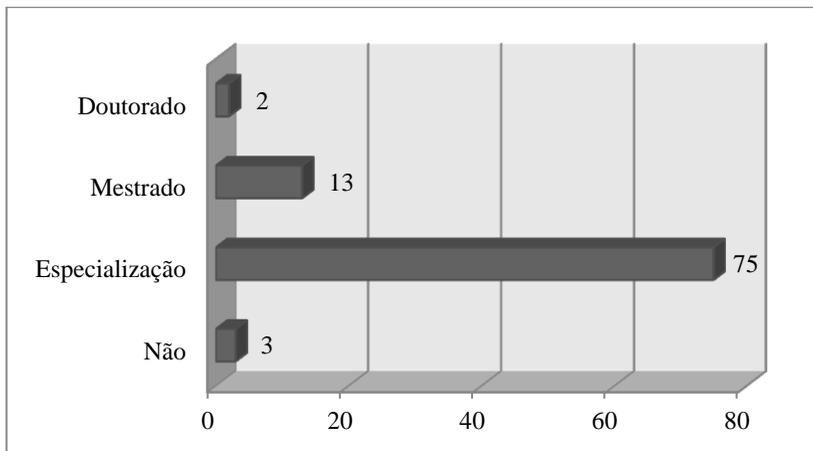
**Figura 5 – Área de graduação do auditor fiscal**

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 5 demonstra que, dentre os respondentes, 38 são graduados em Direito e 27 em Ciências Contábeis, sendo essas as áreas de formação da maioria dos auditores fiscais que responderam a pesquisa.

#### d) Pós-graduação concluída

Na figura 6 demonstra-se a espécie de pós-graduação dos respondentes.



**Figura 6 – Pós-graduação**

Fonte: Dados da pesquisa.

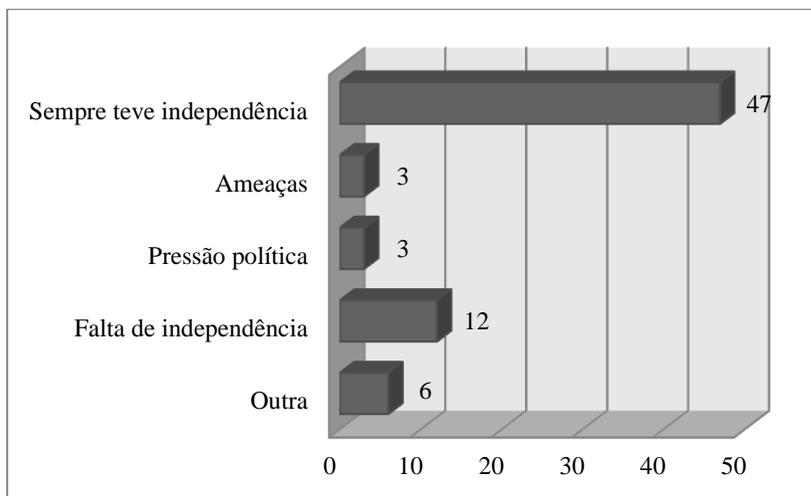
A Figura 6 demonstra a qualificação elevada do corpo técnico do TCE, sendo que apenas 3 respondentes não possuem qualquer tipo de pós-graduação.

- e) Instrução de processo PCP e/ou atuação como membro de equipe de auditoria *in loco* em município

A maioria dos respondentes (58%) já atuou em algum processo de Contas Anuais do Município Prestadas pelo Prefeito (PCP) e/ou foi membro de equipe que realizou auditoria *in loco* em município. Esclarece-se que todos os processos PCP são instruídos na Diretoria de Controle da Administração Municipal (DMU), enquanto que as auditorias *in loco* nos municípios podem ser realizadas por outras diretorias de controle. Também é conveniente lembrar que ao longo de sua atuação no TCE o auditor fiscal pode ter atuado em diferentes setores e diretorias.

- f) Dificuldades em auditorias

Na Figura 7 demonstra-se a percepção dos respondentes sobre dificuldades em auditorias *in loco*.



**Figura 7 – Dificuldades em auditorias *in loco***

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 7 demonstra que a maioria dos respondentes sempre teve independência na sua atuação em auditorias *in loco* nos municípios. Ou seja, a independência do auditor foi preservada, requisito essencial para a auditoria (FUNNEL, 2011) e conforme dispõem os normativos legais.

Nas respostas da opção OUTRA dificuldade, os respondentes apontaram os seguintes fatos:

- sigilo fiscal;
- ausência de poder investigatório, sendo que a investigação acaba se limitando ao aspecto formal;
- local de trabalho de campo inadequado para realizar os trabalhos;
- dificuldades para receber os documentos dos auditados.

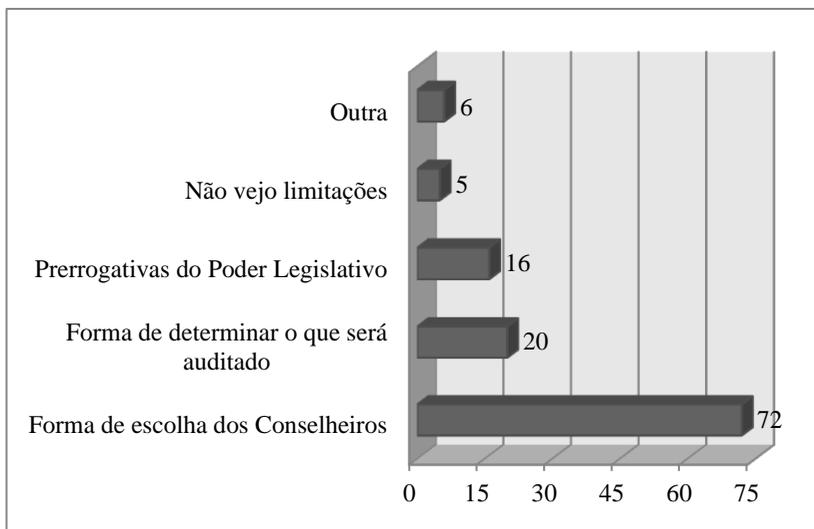
Em relação às opções “Pressão política externa do Município” e/ou “Ameaças”, destacam-se as seguintes situações apontadas por respondentes:

- reclamações à direção do TCE em relação ao trabalho da equipe de auditoria;
- insinuações de auditados de que os auditores não deveriam adentrar em determinadas questões;
- a pressão política é exercida junto ao Tribunal Pleno por ocasião do julgamento do processo de auditoria.

g) Limitação da independência de atuação do TCE no processo de julgamento das contas dos municípios

A questão trazia como alternativas que poderiam limitar a independência de atuação do TCE:

- Prerrogativas do Poder Legislativo – situações previstas na legislação pelas quais, em determinadas situações, os trabalhos do TCE devem dar prioridade a solicitações realizadas pela Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Nestes casos, pela limitação de recursos disponíveis, eventuais trabalhos planejados pelo TCE poderiam ser adiados.
- Forma de determinar o que será auditado – por determinação legal os auditores do TCE não tem a prerrogativa de auditarem qualquer Unidade, eles têm que estar devidamente autorizados pela direção do Tribunal.
- Forma de escolha dos Conselheiros – conforme disposição legal os Conselheiros do TCE são escolhidos, dentro de certas regras, pelo Governador do Estado e pela Assembleia Legislativa.



**Figura 8 – Limitações à independência de atuação**

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 8 demonstra que os respondentes entendem que a forma de escolha dos Conselheiros do TCE limita a atuação do Tribunal no

juízo das contas dos municípios (atuação que consiste na emissão de parecer pela rejeição ou aprovação das contas, e é submetido às Câmaras Municipais).

Essa situação reflete-se nos comentários à questão, como, por exemplo:

- Em razão da forma de investidura dos Conselheiros, questiona-se a imparcialidade na apreciação das contas dos agentes políticos, bem como das entidades (pessoas jurídicas) beneficiárias de recursos públicos.

- A condição de ex-político de carreira, na sua quase totalidade, como critério *sine qua non* para ser nomeado conselheiro, é um viés que contaminará, subjetivamente, todas as decisões de cada conselheiro e do Tribunal pleno, no geral.

- A escolha política da maioria dos conselheiros (exceção, na teoria, seriam as vagas do Ministério Público e dos Auditores Substitutos de Conselheiros), acaba inibindo a avaliação do Tribunal de Contas, que deveria ser baseada em critérios técnicos e procedimentais.

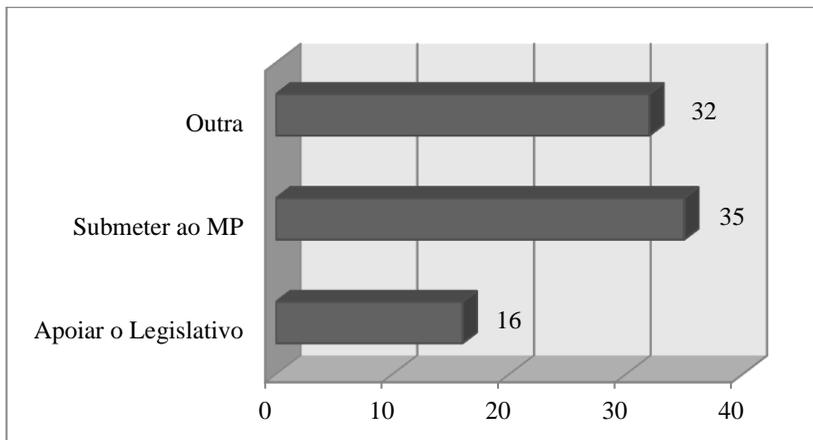
- Considerando que parcela considerável dos Conselheiros advém do Poder Legislativo estadual é natural que tenham relação de interesse ou até de protecionismo em relação aos municípios de determinada região do Estado, situação que compromete a necessária imparcialidade do julgamento dos processos de um modo geral.

Barbosa (2004) já questionou a confiança na atuação do TCU em virtude da forma de escolha de seus ministros. Santiso (2008) destaca que a questão política dificulta o trabalho das instituições de controle e pode resultar numa ficção de controle.

Na opção de resposta OUTRA foi citada a influência política.

h) Forma ideal de o TCE atuar, em relação à independência

Na Figura 9 demonstra-se a percepção dos respondentes acerca da forma ideal do TCE atuar no processo de julgamento de contas.



**Figura 9 – Forma ideal de o TCE atuar**

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 9 demonstra que a maioria dos respondentes acredita, em relação à independência do TCE na sua atuação no julgamento de contas, que o ideal seria o Tribunal emitir parecer sobre as contas e submeter ao Ministério Público Estadual para aprovação/reprovação.

Para os respondentes que escolheram a opção OUTRA, o TCE deveria tomar a decisão final sobre a aprovação ou rejeição das contas. Relaciona-se sínteses das sugestões apresentadas:

- Conselho deliberativo do TCE formado por auditores de carreira, promotores públicos e juizes da vara de finanças públicas, com mandatos periódicos especificados em lei, com poder para julgar todas as contas e atos administrativos, sem submetê-los ao legislativo, exauridas as fases administrativas do processo caberia recurso das decisões definitivas do TCE/SC no Tribunal de Justiça.
- Julgamento feito pelo Poder Judiciário, e o TCE ser uma Vara especializada ou Órgão Auxiliar.
- Ingresso dos Conselheiros através de concurso público.

As respostas demonstram, também, que a maioria dos respondentes não acredita que o modelo constitucional vigente, pelo qual o TCE auxilia o Poder Legislativo, seja o ideal, uma vez que somente 16, dos 83 respondentes, o escolheram, enquanto os demais optaram por formas alternativas.

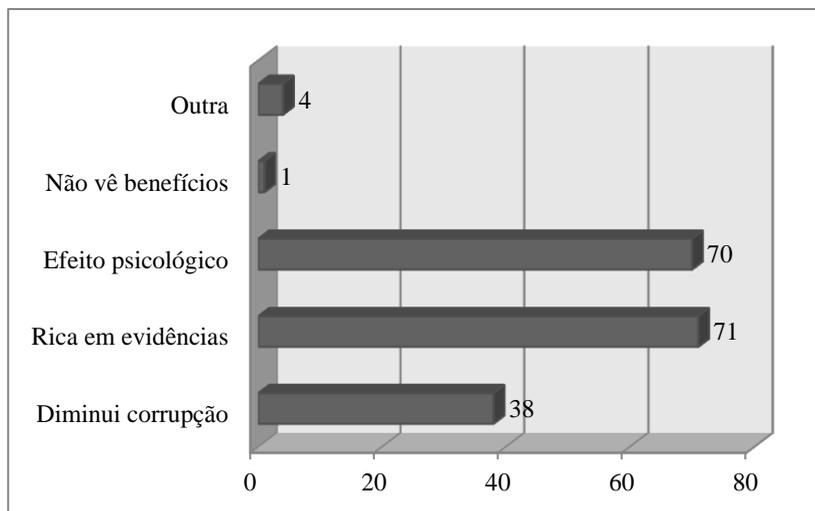
i) Extensão dos trabalhos de auditoria do TCE

Verificou-se que 67% dos respondentes julgam que, quanto à extensão dos trabalhos de auditoria, a Auditoria Parcial é mais adequada. Auditoria na qual, conforme Franco e Marra (2000), os exames se detêm somente sobre objetivos específicos.

Um fato, mencionado nos comentários, explica que essa opção também é condicionada pelos recursos disponíveis do TCE.

j) Benefícios da auditoria *in loco*

Na Figura 10 demonstra-se a percepção dos respondentes acerca dos benefícios da auditoria *in loco*.



**Figura 10 – Benefícios da auditoria *in loco***

Fonte: Dados da pesquisa.

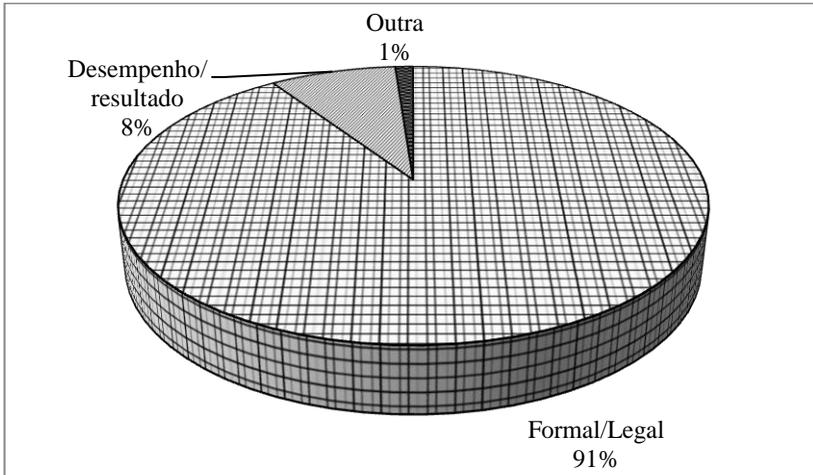
A Figura 10 demonstra que a maioria dos respondentes entende que a auditoria *in loco* produz benefícios; somente um respondente não teve esta percepção. O benefício mais citado, com 71 marcações, foi “É mais rica na obtenção de evidências”.

Nessa linha, reproduz-se o comentário de um respondente:

“oportuna a visão além dos dados formais (p.ex. aquisição de ambulâncias Ok, mas estão paradas; construção do posto de saúde Ok, mas está sem equipamentos e equipe; etc.)”.

k) Aspecto que predomina na fiscalização

Na Figura 11 demonstra-se a percepção dos respondentes acerca do aspecto que predomina nas auditorias realizadas pelo TCE.



**Figura 11 – Aspecto predominante nas auditorias**

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Figura 11, para 91% dos respondentes, predomina o aspecto formal/legal nas auditorias do TCE . Este resultado corrobora estudos anteriores (REWORÊDO *et al.*, 2004; SILVA, 2012; ROCHA, 2013).

Embora a realidade seja essa, nos comentários, percebe-se o desejo de mudança:

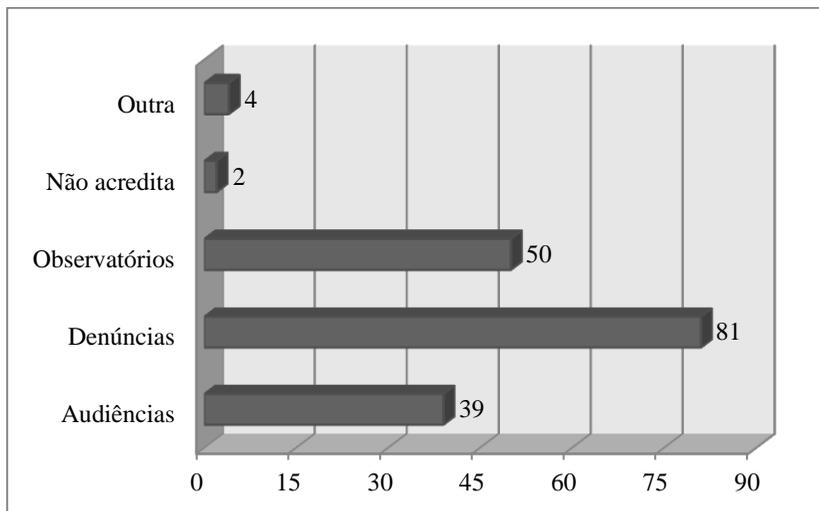
- Ainda predomina o aspecto formal, apesar de que foi um grande avanço a criação da DAE para a execução de auditorias operacionais. A tendência é uma inversão neste quadro e predominar auditorias de desempenho.

- Em que pese ser o formal/legal deveria ser de desempenho ou resultado. Essas mudanças que já começaram em algumas áreas, mas deveriam ser estendidas ainda mais. O Tribunal não deveria se preocupar com a aplicação do recurso apenas, mas também com os objetivos alcançados pela aplicação do recurso. O dano não decorre somente do dinheiro desviado, inaplicado, da finalidade não cumprida. Uma escola construída em local de

difícil acesso, mesmo que funcione, é precária, traz outros encargos ao Município, não é logística. Falta finalidade.

l) Forma de controle social, que pode auxiliar o TCE

Na Figura 12 demonstra-se a percepção dos respondentes quanto a formas de controle social que podem auxiliar o TCE.



**Figura 12 – Formas de controle social que podem auxiliar o TCE**

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Figura 12, vê-se que a maioria dos respondentes acredita que o controle social pode auxiliar o TCE; somente 2 respondentes não têm essa percepção. Para 81 auditores fiscais, uma forma de a sociedade auxiliar é por meio de denúncias.

É importante salientar que o TCE deve trabalhar, adequadamente, os processos de denúncias para que essa forma de controle social dê resultados. Isso, porém, nem sempre ocorre, conforme demonstra o trabalho de Guerini (2010), concluindo que, no período de 2000 a 2008, o TCE/SC foi ineficaz na apuração das denúncias.

Convém salientar, de acordo com o comentário de um respondente, que o TCE deve incentivar e se estruturar para bem corresponder as formas de controle social, demonstrando receptividade e consequente resposta, seja ao cidadão ou às entidades que se mobilizarem ou foram mobilizadas pela deflagração dessas alternativas,

sobre todos e quaisquer fatos que foram trazidos ou colocados em questão, particularmente aqueles motivos de denúncias. A demora, pífios resultados de apuração e a mínima satisfação aos autores (cidadãos, empresas, entidades, partidos políticos, outros órgãos públicos ou autoridades...) em nada incentivam ou colaboram para o controle social.

m) TCE deveria ter maior atuação no combate à corrupção

Verificou-se que para 99% dos respondentes o TCE deve ter uma maior atuação no combate à corrupção.

Nos comentários a esta questão, foram levantadas várias formas de atuação, as mais comentadas foram:

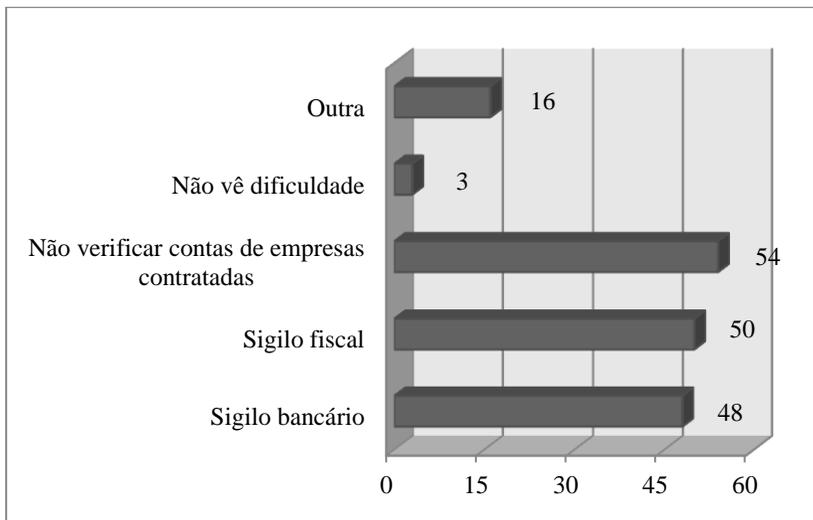
- necessidade de parceria com outras instituições públicas, especialmente MP;
- realização de maior número de auditorias;
- maior independência de atuação, a qual é limitada pela forma de escolha dos Conselheiros;
- necessidade de aumentar o número de servidores do TCE.

São temas que também aparecem na resposta à questão 2.15.

A percepção dos auditores neste assunto vai ao encontro da demanda da sociedade, expressa nas manifestações de junho de 2013 (PERRUZO, 2013; ROMÃO, 2013).

n) Dificultam a descoberta de fraudes com o dinheiro público

Na Figura 13 demonstra-se a percepção dos respondentes quanto a situações que dificultam a descoberta de fraudes pelo TCE.



**Figura 13 – Situações que dificultam a descoberta de fraudes**

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 13 demonstra que 82 respondentes entendem que existem situações que dificultam a descoberta de fraudes com o dinheiro público. 54 deles entendem que, de modo geral, não ter o poder de verificar as contas de empresas contratadas pelo ente público é uma situação que dificulta seu trabalho.

Nesse sentido, é salutar comentar que o nível de transparência do país seria aumentado, caso a legislação brasileira obrigasse toda empresa que realizasse negócios com a administração pública a ter suas contas auditadas por uma auditoria independente.

A percepção dos auditores vai ao encontro do exposto por Costa *et al.* (2011), segundo os quais faltam instrumentos eficazes para o trabalho de um TCE.

O assunto mais citado pelos respondentes que escolheram a opção OUTRA relaciona-se à forma de prova, os respondentes entendem que faltam meios de provas válidos como: depoimentos, acesso aos dados bancários, escutas telefônicas.

#### o) Número de auditorias *in loco*

Verificou-se que 92% dos respondentes acreditam que o número de auditorias *in loco* foi insuficiente no período pesquisado.

Muitos comentários referentes a esta resposta destacaram que a questão para o TCE não se resume ao número de auditorias, mas também à qualidade das auditorias, sendo necessário um equilíbrio entre os dois aspectos.

Também, cabe destacar a questão do número de auditores, conforme comentário de um respondente:

“É majoritária essa avaliação pelos escalões superiores do TCE o que tem levado a um aumento significativo do número de auditorias realizadas em 2012 e 2013. A limitação agora é muito mais em função do número de auditores”.

p) Empresas de auditoria independente podem auxiliar o TCE

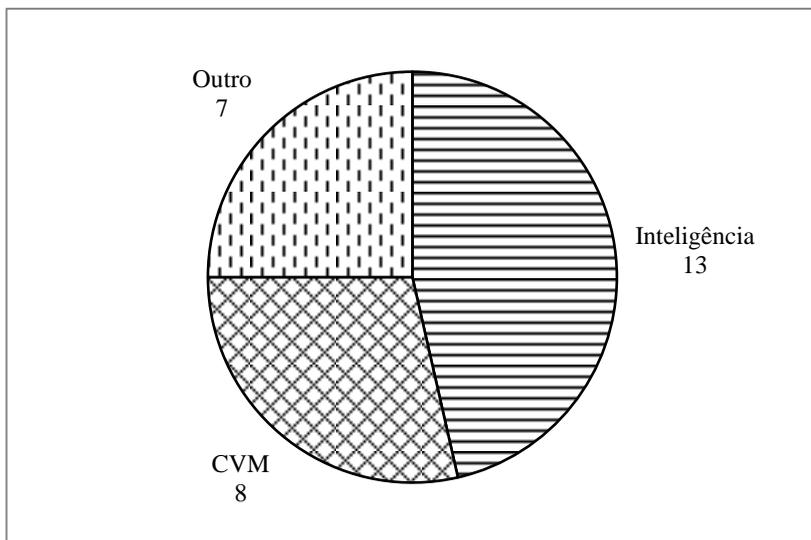
Apenas um terço dos respondentes (34%) acredita que empresas de auditoria independente poderiam auxiliar o tribunal de contas no processo de controle da gestão pública nos municípios.

Assim, essa experiência, que já ocorreu em alguns países (ARROYO, 2009; ELLWOOD; GARCIA-LACALLE, 2012), não conta com o apoio da maioria dos auditores fiscais que responderam a pesquisa.

Nos comentários, os auditores fiscais que responderam SIM argumentam que a auditoria privada serviria como um apoio aos trabalhos do TCE; já aqueles que responderam NÃO questionam a qualidade dos trabalhos da auditoria independente, citando alguns escândalos e argumentando que faltaria confiabilidade a estas empresas, pela possibilidade de elas serem corrompidas.

q) Papel do TCE com o auxílio de auditorias privadas

Esta questão era de preenchimento facultativo, com a possibilidade de assinalar uma única alternativa de resposta e foi respondida por 44 participantes. Todavia, como o objetivo da questão era capturar a percepção somente das pessoas que acreditavam que auditorias privadas podem auxiliar o TCE, conforme resposta à questão 2.11, só foram consideradas para esta questão os 28 respondentes que haviam respondido SIM na questão anterior.



**Figura 14 – Atuação do TCE com auxílio de auditorias privadas**

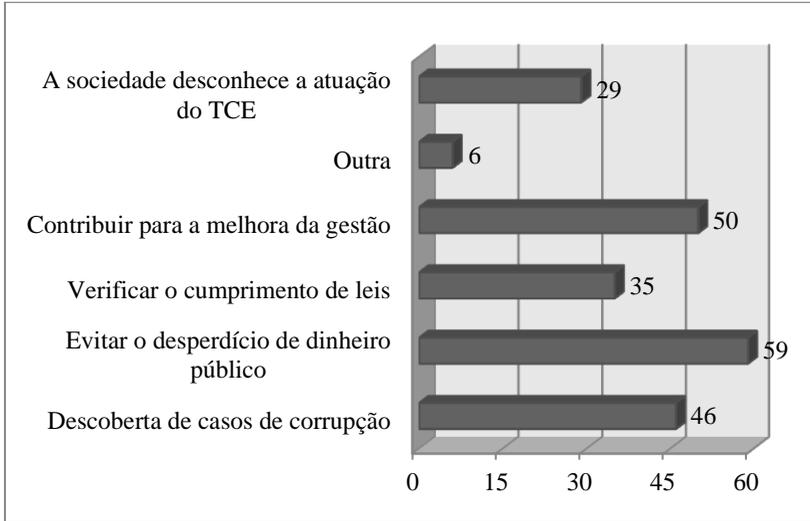
Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Figura 14, para 13 dos 28 respondentes, contando com o auxílio de auditorias privadas, o TCE deveria atuar como órgão de inteligência.

O modo de auxílio mais citado pelos respondentes que escolheram a opção “Acredito em outro modelo” foi que as empresas fariam um trabalho informativo ao TCE.

r) Expectativas da sociedade em relação à atuação do TCE

Na Figura 15 demonstra-se a percepção dos respondentes acerca das expectativas da sociedade em relação à atuação do TCE.



**Figura 15 – Expectativas da sociedade em relação ao TCE**

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Figura 15, para a maioria dos respondentes (59), a sociedade espera que o TCE atue evitando o desperdício de dinheiro público.

s) Atuação do TCE satisfaz à sociedade

A maioria dos respondentes (92%) tem uma postura crítica quanto à atuação do TCE com relação a satisfazer à sociedade. Esta postura é um indicativo da necessidade de mudanças e aperfeiçoamento da instituição.

t) Como aprimorar a atuação do TCE

Esta questão era do tipo aberta com preenchimento obrigatório. Houve 76 respostas válidas, pela interpretação do pesquisador, foram sugeridos os seguintes temas:

- aumentar o número de auditorias;
- mudar a forma de escolha dos Conselheiros;
- atuação mais célere do TCE;
- priorizar auditorias operacionais, foco na gestão/resultados;
- capacitar os técnicos do TCE;

- divulgar o TCE à sociedade, tomando-a como parceira;
- aumentar o número de servidores do TCE;
- firmar parcerias com outras instituições;
- que o TCE atuasse de forma similar ao MP;
- criar um setor de inteligência;
- mudar a forma de tramitação e desenvolvimento dos processos;
- que os auditores tivessem autonomia;
- maior divulgação dos resultados do TCE;
- atuar no controle prévio e concomitante;
- valorização funcional;
- aplicação de penalidade imediatamente quando constatada irregularidade e não como consequência de um processo;
- trabalhar com termos de ajuste de gestão;
- uniformizar as decisões do TCE;
- mudança no desenho institucional do TCE;
- maior rigor nas penalidades;
- fortalecer o uso de recursos de tecnologia da informação;
- diminuir o número de cargos comissionados na instituição;
- priorizar a área fim do TCE e não a área meio.

No que tange a divulgar o TCE à sociedade, Kells (2011) afirma que as entidades de auditoria ainda não conseguiram demonstrar seu impacto.

Além de demonstrar dificuldades da instituição e espaço para aprimoramento, as respostas demonstram a vontade dos auditores fiscais de que o TCE faça um trabalho melhor.

#### 4.7 ANÁLISE DOS RESULTADOS EM COMPARAÇÃO COM ESTUDOS ANTERIORES

No Quadro 11 coteja-se os resultados obtidos neste estudo com os principais resultados de estudos anteriores, os quais foram relacionados no referencial teórico no Quadro 2.

**Quadro 11 – Cotejamento dos resultados**

<b>Autor</b>	<b>Cotejamento resultados da pesquisa <i>versus</i> resultado do estudo anterior</b>
Barbosa (2004) teórico	Os resultados corroboram o estudo anterior no sentido de questionar a forma de escolha dos ministros/conselheiros de Tribunais de Contas.
Silva e Revorêdo (2005)	Os resultados corroboram o estudo anterior no sentido de que o aspecto predominante na fiscalização do Tribunal é o aspecto legal/formal.
Lopes <i>et al.</i> (2008)	A pesquisa realizada não trabalhou com métricas contábeis como foi feito no estudo anterior.
Simão (2007)	A pesquisa realizada não analisou comportamento posterior de municípios em virtude de decisões do TCE como foi feito no estudo anterior.
Guerini (2010)	Os resultados da pesquisa de forma indireta, já que não houve uma pergunta específica sobre o tema denúncias, corrobora o estudo anterior no sentido de que existiram sugestões de que os processos do TCE deveriam ser mais céleres e os processos de denúncias deveriam receber uma atenção maior.
Kronbauer <i>et al.</i> (2011)	Os resultados da pesquisa não são suficientes para corroborar o estudo anterior. Pois não se encontrou número relevante de não conformidades diretamente relacionadas com o sistema de controle interno.
Costa <i>et al.</i> (2011)	Os resultados da pesquisa corroboram o estudo anterior, no sentido de que o combate à corrupção é uma demanda da sociedade e os Tribunais de Contas têm dificuldades nesta área.
Silva (2012)	Os resultados da pesquisa corroboram o estudo anterior no sentido de que o aspecto predominante na fiscalização do Tribunal é o aspecto legal/formal.
Krüger, Kronbauer, e Souza (2012)	Os resultados da pesquisa corroboram o estudo anterior no sentido da verificação de não conformidades nas áreas de atos de pessoal, execução orçamentária (receitas e despesas), e licitações e contratos.
Bairral, Ferreira, e Bairral (2012)	A pesquisa realizada não efetuou comparação de resultados entre diferentes Tribunais de Contas.

Pereira e Cordeiro Filho (2012)	Os resultados da pesquisa corroboram o estudo anterior no sentido de que a ocorrência de déficit orçamentário foi o fator determinante que mais causou recomendação de rejeição de contas dos municípios no período pesquisado.
Santos (2012)	A pesquisa realizada não efetuou reclassificação de despesas para efeito de verificação de limites legais.
Antonino <i>et al.</i> (2013)	Os resultados da pesquisa corroboram o estudo anterior no sentido de que os auditores fiscais têm a percepção que o trabalho realizado pelo Tribunal não satisfaz à sociedade.

Fonte: Dados coletados na Revisão e julgamento do pesquisador.

Em relação às não conformidades determinantes para a recomendação de rejeição de contas municipais, viu-se que o motivo com maior número de ocorrências foi o déficit orçamentário, resultado que corrobora o estudo de Pereira e Cordeiro Filho (2012).

Quanto às não conformidades determinantes para a emissão de sanções e determinações nas decisões referentes aos processos de auditoria *in loco* em municípios, foram localizadas diversas não conformidades, de acordo com tipo de processo (contábil e execução orçamentária, licitações e contratos, pessoal), o que vai ao encontro do resultado do estudo de Krüger, Kronbauer, e Souza (2012). Além disto, verificou-se que o número de municípios que receberam auditoria *in loco* não ultrapassou 13% do total, nos anos pesquisados.

Na percepção da maioria dos auditores fiscais que responderam ao questionário o TCE não está satisfazendo a sociedade, percepção que, em menor grau, é encontrada no estudo de Antonino *et al.* (2013). Considerando esta percepção, à luz da teoria da agência descrita por Jensen e Meckling (2008), vê-se que há um risco institucional, pois, se o TCE (agente) não atende aos anseios da sociedade (principal), esta pode acabar percebendo o agente como dispensável. Deste modo, este trabalho contribui como um alerta para a melhora da atuação do TCE.

Frisa-se que, nesta pesquisa, os anseios da sociedade são aqueles percebidos pelos auditores fiscais, sendo que não houve estudo para detecção desses anseios, diretamente, com os diversos elementos da sociedade, situação que se constitui como limitadora da pesquisa. Exceção à questão do combate à corrupção que foi identificada em outras pesquisas.

Para aprimorar a atuação da instituição, e que poderia evitar este risco institucional, foram sugeridos diversos caminhos, a maioria dos quais podem ser implementados a partir da própria gestão da instituição: atuação mais célere; foco na fiscalização de gestão/resultados; aumento do número de auditorias e servidores; interação com a sociedade; entre outros.

Todavia, um caminho apontado extrapola as fronteiras da instituição. É o caso da crítica à forma de escolha dos conselheiros, pois, de modo geral, acabam sendo nomeadas para este importante cargo público pessoas que exerceram cargo político eletivo. Essa situação, na opinião da maioria dos pesquisados, limita a atuação independente da instituição devido a existência de vínculos que permanecem entre os conselheiros e os auditados.

Para uma mudança neste fator seria necessário o engajamento da sociedade, pressionando para que o texto legal contivesse dizeres expressos que impedissem tal situação, ou que, quando da eleição pela Assembleia Legislativa ou da aprovação da nomeação do Governador do Estado, houvesse um compromisso do parlamentar em não votar e aprovar a escolha de ex-detentores de cargos eletivos. O cidadão, na ocasião do pleito eleitoral, poderia exigir do seu candidato preferido o compromisso de adotar esta postura quando da nomeação de conselheiros, ou até de tentar mudar o texto constitucional no sentido das PECs 75/2007 e 329/2013 que tramitam no Congresso Nacional.

Contudo, tal postura da sociedade exigiria dela um amadurecimento, que, idealmente, deveria vir nos dois sentidos, ou seja, exigir que o TCE se aprimorasse no seu papel de agente e, ao mesmo tempo, reduzir ao máximo a influência política na instituição, especialmente por meio da nomeação de seus servidores mais poderosos, os conselheiros do TCE, por um critério exclusivamente técnico.

## 5 CONCLUSÃO

Considerando-se o problema contexto desta pesquisa que foi a atuação do Tribunal de Contas frente as expectativas da sociedade, a pesquisa teve êxito ao descrever ao atuação do TCE nos municípios com os processos tipo PCP e RLA e ao identificar e analisar a percepção dos auditores fiscais de controle externo sobre esta atuação. Conclui-se que o Tribunal tem muito que aprimorar na sua atuação para vir a satisfazer à sociedade.

Quanto aos objetivos específicos da pesquisa verifica-se seu atingimento por meio do disposto nos: item 4.1 que descreve o processo de prestação de Contas Anuais dos Municípios; Quadros 8, 9 e 10 nos quais se identificam as não conformidades que foram determinantes para a emissão de parecer pela rejeição das contas dos municípios jurisdicionados ao TCE/SC; item 4.3 que descreve o processo de Relatório de Auditoria; Tabelas 3 a 7 nas quais se identificam as não conformidades que foram determinantes para a emissão de sanções e determinações nas decisões referentes aos processos de auditoria *in loco*, em municípios jurisdicionados ao TCE/SC; e item 4.6 no qual se identifica qual a visão dos auditores fiscais sobre as auditorias realizadas pelo TCE/SC.

Quanto ao objetivo geral da pesquisa que foi descrever as formas de realizar auditoria nos municípios do Estado de Santa Catarina, analisando a percepção dos auditores fiscais sobre a atuação do TCE/SC, percebe-se seu atingimento nos itens 4.1, 4.3 e 4.6 desta dissertação.

A pesquisa teve como limitações o fato das expectativas da sociedade não terem sido obtidas diretamente com os diversos elementos da sociedade, e sim por meio da percepção dos auditores fiscais. Também, o fato da pesquisa limitar-se ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, apesar das similaridades entre os Tribunais de Contas brasileiros, não permite que seus resultados sejam generalizados cientificamente. Outra limitação foi o número de respondentes à pesquisa, de um universo de 292 houve 85 respostas.

Sugestões para futuras pesquisas:

- Levantar casos de corrupção envolvendo agentes públicos que já foram julgados no Poder Judiciário, e verificar a posição do TCE quando do julgamento das contas referentes àquele agente. Caso a situação não tenha sido tratada no Tribunal de Contas, investigar se era possível identificar a situação na época, se houve falha ou falta de ferramentas adequadas;

- Pesquisar junto à sociedade qual a expectativa em relação ao TCE;
- Construir um modelo de auditoria com procedimentos capazes de gerar impacto no dia a dia do cidadão;
- Construir um modelo para medir os benefícios das atividades do TCE em relação à sociedade;
- Estudar resultados que poderiam ser obtidos a partir de parcerias com formas de controle social;
- Comparar resultados e custos da auditoria governamental e da auditoria privada independente;
- Verificar os tipos de sanções geradas nos processos de auditoria pelo TCE.

## REFERÊNCIAS

AIKINS, S. K. Determinants of auditee adoption of audit recommendations: Local government auditors' perspectives. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 24, n.2, p. 195-220, 2012.

ANTONINO, M. S. L.; ALMEIDA, K. K. N.; ECHTERNACHT, T. H. S.; FRANÇA, R. D. Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública: um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 1, p. 179-199, 2013.

ARANTES, R. B.; ABRUCIO, F. L.; TEIXEIRA, M. A. C. A imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 1, p. 57 – 83, jan./mar. 2005.

ARROYO, M. O. Experiencia práctica de los órganos de control externo en la colaboración de firmas privadas en la auditoría del sector público: actividades contratadas y resultados de las mismas. **Auditoría Pública**, n. 49, p. 43-50, 2009.

ATHMAY, A-A. A. R. A. A. Performance auditing and public sector management in Brunei Darussalam. **International Journal of Public Sector Management**, v. 21, n. 7, p. 798-811, 2008.

BAIRRAL, M. A. C.; FERREIRA, M. C.; BAIRRAL, L. F. A assimetria informacional e os pareceres prévios de auditoria dos tribunais de contas estaduais: uma abordagem reflexiva. **Pensar Contábil**, v. 14, n. 55, p. 14-23, 2012.

BARBOSA, J. R. A. **O tribunal de contas da união como protagonista no controle e na prevenção à corrupção na administração pública brasileira**. Recife, 2004. 132 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Pernambuco. CCJ/FDR, Recife, 2004.

BARRET, P. Commentary: Where you sit is what you see: The seven deadly sins of performance auditing. Implications for monitoring public audit institutions. **Australian Accounting Review**, v. 21, n. 4, p. 397-405, 2011.

BOWERMAN, M.; HUMPHREY, C.; OWEN, D. Struggling for supremacy: The case of UK public Audit Institutions. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 14, n. 1, p. 1-22, 2003.

CAMARGO, M. E.; SEHNEM, A. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a prestação de contas das prefeituras catarinenses. **RACE**, Chapecó, v. 9 n. 1-2, p. 251-272, 2010.

CASTALDELLI JÚNIOR, E.; AQUINO, A. C. B. Indicadores de desempenho em entidades fiscalizadoras superiores: o caso brasileiro. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 3, p. 15-40, 2011.

CAVALCANTE, M. C. N.; LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 1, p. 73-90, 2013.

CHAVES, R. S. **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU**. Curitiba: Juruá, 2010.

CHERMAN, B. **Auditoria: externa, interna e governamental**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

COSTA, J. I. F.; LOPES, J. E. G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Atuação dos Tribunais de Contas no combate à corrupção: uma análise dos requisitos para uma ação eficaz na visão do corpo técnico do TCE/PE. In: V Congresso ANPCONT, 5, 2011, Vitória. **Anais...** Vitória, 2011.

CRUZ, F. **Auditoria governamental**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CUNDA, D. Z. G. Controle de políticas públicas pelos tribunais de contas: tutela da efetividade dos direitos e deveres fundamentais. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 111-147, 2011.

DAL POZZO, G. T. B. P. **As funções do Tribunal de Contas e o Estado de Direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DI, M.; BIAN, X. Basic problems of the government performance audit. **M & D FORUM**, p. 214-219, 2011.

ECKERSLEY, P.; FERRY, L.; ZAKARIA, Z. A 'panoptical' or 'synoptical' approach to monitoring performance? Local public services in England and the widening accountability gap. **Critical Perspectives on Accounting**, 2013.

ELLWOOD, S; GARCIA-LACALLE, J. New development: Local public audit-the changing landscape. **Public Money & Management**, v. 32, n. 5, p. 389-392, 2012.

FAN, H. Government performance auditing demand research based on the neo-institutional economics. **China Finance Review International**, v. 2, n. 2, p. 100-120, 2012.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

FUNNELL, W. Keeping secrets? Or what government performance auditors might not need to know. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 22, n. 7, p. 714-721, 2011.

GENDRON, Y.; COOPER, D. J.; TOWNLEY, B. The construction of auditing expertise in measuring government performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 1, p. 101-129, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, A. L. **Auditoria de negócios**: auditoria governamental, contingências versus qualidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRACE, C. Change and improvement in audit and inspection: A strategic approach for the twenty-first century. **Local Government Studies**, v. 31, n. 5, p. 575-596, 2005.

GRÖNLUND, A; SVÄRDSTEN, F; ÖHMAN, P. Value for Money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 2, p. 107-121, 2011.

GUERINI, C. **A eficácia do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina na apuração de denúncias: 2000 a 2008.** 2010. 189 p: Dissertação (mestrado) - Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas, Mestrado Profissional em Administração, Florianópolis, 2010.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 2, p. 87-125, 2008.

KELLS, S. The seven deadly sins of performance auditing: Implications for monitoring public audit institutions. **Australian Accounting Review**, v. 21, n. 4, p. 383-396, 2011.

KRONBAUER, C. A.; KRÜGER, G. P.; OTT, E.; NASCIMENTO, C. J. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **RCO**, v. 5, n. 12, p. 49-71, 2011.

KRÜGER, G. P.; KRONBAUER, C. A.; SOUZA, M. A. Análise dos fatores explicativos de inconformidades apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais. **ConTexto**, v. 12, n. 22, p. 43-58, 2012.

LIU, J; LIN, B. Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data. **China Journal of Accounting Research**, v. 5, n. 2, p. 163-186, 2012.

LOPES, E. G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; SILVA, F. D. C. Requisitos para aprovação de prestações de contas de municípios: aplicação de análise discriminante (AD) a partir de julgamentos do controle externo. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v. 19, n. 4, p. 59-83, 2008.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **RAP – Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 4, p. 739-772, 2009.

MARQUES, M. C. C.; ALMEIDA, J. J. M. Auditoria no Sector Público: um instrumento para a melhoria da gestão. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 35, p. 84-95, 2004.

MORIN, D. Serving as magistrate at the French *Cour des comptes*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 24, n. 6, p. 718-750, 2011.

MURCIA, F. D.; BORBA, J. A.; SCHIEHLL, E. Relevância dos Red Flags na avaliação do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 1, p. 25-45, 2008.

NORTON, S. D.; SMITH, L. M. Contrast and foundation of the public oversight roles of the U.S. Government Accountability Office and the U.K. National Audit Office. **Public Administration Review**, v. 68, n. 5, p. 921-931, 2008.

OLKEN, B. A. Monitoring corruption: Evidence from a field experiment in Indonesia. **Journal of Political Economy**, v. 115, n. 2, p. 200-249, 2007.

PEREIRA, J. R. T.; CORDEIRO FILHO, J. B. Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: o que está acontecendo? **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 1, p. 33-43, 2012.

PERUZZO, C. M. K. Movimentos sociais, redes virtuais e mídia alternativa no junho em que “o gigante acordou” (?). **Revista MATRIZES**, v. 7, n. 2, p. 73-93, 2013.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PINHEIRO, G. J.; CUNHA L. R. S. A importância da auditoria na detecção de fraudes. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 14, n. 1, p. 31-48, 2003.

PINHO, R. C. S. **Fundamentos de auditoria**: auditoria contábil – outras aplicações de auditoria. São Paulo: Atlas, 2007.

QUINTAL, R. S.; CUNHA, R. B.; ALVES, F. J. S.; SANTOS, W. J. L. A atuação dos Tribunais de Contas Estaduais brasileiros na correção das demonstrações contábeis dos processos de prestação de contas dos governadores. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 17, n. 60, 2012.

RADCLIFFE, V. S. Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 19, n. 1, p. 99-126, 2008.

RADCLIFFE, V. S. Public secrecy in government auditing revisited. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 22, n. 7, p. 722-732, 2011.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 76-97.

RAUSCH, R. B.; SOARES, M. Controle social na administração pública: a importância da transparência das contas públicas para inibir a corrupção. **REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 3, p. 23-43, 2010.

REWORÊDO, W. C.; RIBEIRO FILHO, J. F.; DINIZ, J. A.; FRAGOSO, A. R.; VASCONCELOS, M. M. F. Relatórios de tribunais de contas sobre dimensões de eficiência, eficácia, efetividade e resultados em entidades da administração pública: Uma análise focada na percepção de auditores de contas públicas. **UNB Contábil**, Brasília, v. 7, n. 2, 2004.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ROCHA, A. C. Accountability: Dimensões de Análise e Avaliação no Trabalho dos Tribunais de Contas. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 16, n. 2, p. 62-76, 2013.

ROMÃO, W. M. As Manifestações de junho e os desafios à participação institucional. **Boletim de Análise Político-Institucional/ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Rio de Janeiro, n. 4, p. 11 -17, 2013.

SÁ, A. L. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTISO, C. Improving fiscal governance and curbing corruption: How relevant are autonomous audit agencies? **International Public Management Review**, v. 7, n. 2, p. 97-108, 2006.

SANTISO, C. Eyes wide shut? Reforming and defusing checks and balances in Argentina. **Public Administration and Development**, v. 28, n. 1, p. 67-84, 2008.

SANTOS, P. M.; BERNARDES, M. B.; ROVER, A. J.; MEZZARROBA, O. Ranking dos tribunais de contas brasileiros: uma avaliação a partir dos padrões web em governo eletrônico. **RAP – Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 3, p. 721-744, 2013.

SANTOS, V. **Análise das despesas de pessoal nos municípios de Santa Catarina à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF**. 2012. 256 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

SCHOMMER, P. C., MORAES, R. L. Observatórios sociais como promotores de controle social e accountability: reflexões a partir da experiência do Observatório Social de Itajaí. **GESTÃO.Org – Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v.8, n. 3, p. 298-326, 2010.

SILVA, A. M. C.; BRAGA, E. C.; LAURENCEL, L. C. A Corrupção em uma Abordagem Econômico-Contábil e o Auxílio da Auditoria como Ferramenta de Combate. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 1, p. 95-117, 2009.

SILVA, C. A T.; REVORÊDO, W. C. Economicidade da gestão pública municipal: um estudo das decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. **Revista Universo Contábil**, v.1, n. 2, p. 9-22, 2005.

SILVA, F. P. C.; RIBEIRO FILHO, J. F. Uma análise das ressalvas do TCE-PE nas prestações de contas em prefeituras municipais no Estado de Pernambuco. **REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 2, n. 2, p.38-53, 2008.

SILVA, F. L. R. O modelo brasileiro de prestação de contas: por uma racionalização do processo. **RAP – Revista de Administração Pública**, v. 31, n. 4, p. 54-67, 1997.

SILVA, S. **Ampliação da extensão do controle externo público sobre empresas estatais – de uma abordagem legalista e formal para um controle integral/substancial e o caso do Tribunal de Contas de**

**Santa Catarina.** 2012. 170 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

SIMÃO, N. S. **Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina:** análise das decisões relacionadas ao descumprimento pelo Estado e municípios dos limites constitucionais de aplicação mínima em educação e saúde no período de 2000 a 2004. 2007. 218 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Vale do Itajaí, 2007.

SLOMSKI, V.; MELLO, G. R.; TAVARES FILHO, F.; MACÊDO, F. Q. **Governança corporativa e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2008.

STREIM, H. Agency Problems in the Legal Political System and Supreme Auditing Institutions. **European Journal of Law and Economics**, v. 1, n. 3, p. 177-191, 1994.

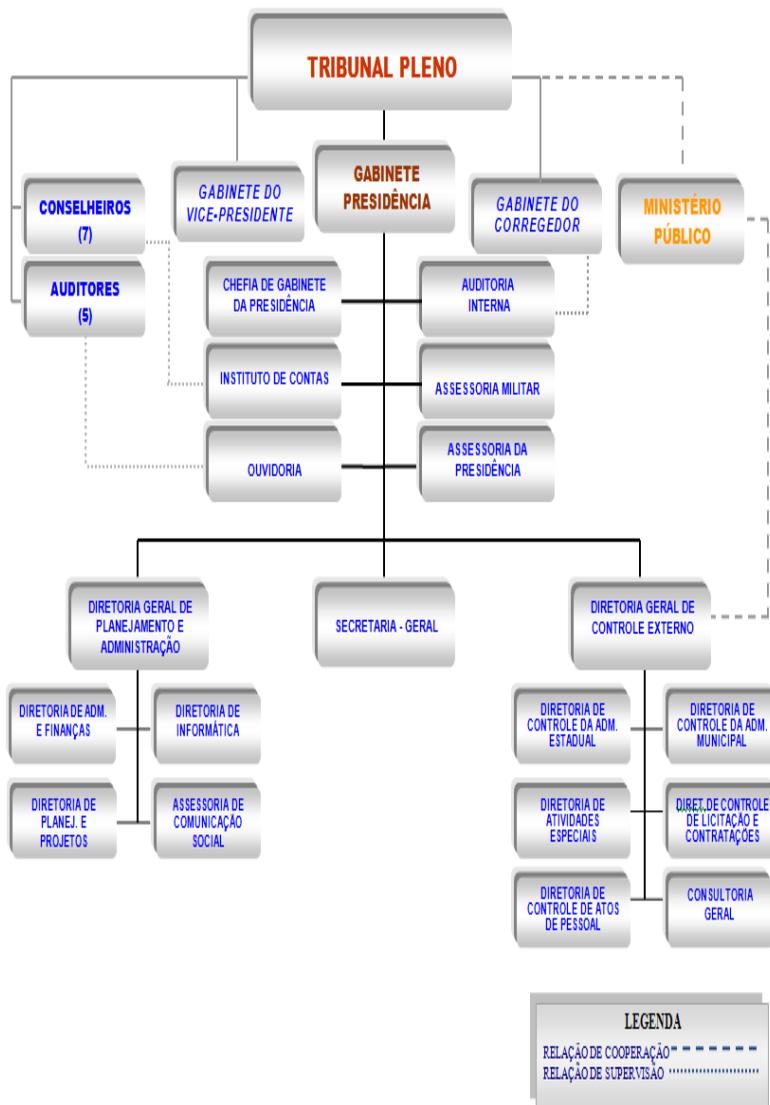
SUZART, J. A. S. Ser ou não ser independente? Um estudo exploratório sobre a independência das instituições superiores de auditoria e o nível de transparência fiscal dos países. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 24-39, 2012.

SUZART, J. A. S. As Instituições Superiores de Auditoria: um estudo do nível de transparência fiscal dos países. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 3, p. 107-118, 2012.

TILLEMA, S.; BOGT, H. J. Performance auditing: Improving the quality of political and democratic processes? **Critical Perspectives on Accounting**, v. 21, p. 754-769, 2010.

YANG, S.; XIAO, J. Z.; PENDLEBURY, M. Government auditing in China: Problems and reform. **Advances in Accounting, incorporating Advances in Internacional Accounting**, v. 24, n. 1, p. 119-127, 2008.

## ANEXO A – Organograma do TCE/SC





## ANEXO B – Condições de Seleção

Tribunal de Contas de Santa Catarina x Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

← → C [servicos.tce.sc.gov.br/processo/](http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/)

**TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA**  
Transparência e cidadania

### Consulta de Processos Online

**PESQUISA DE PROCESSOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Pesquisa Básica **Pesquisa Avançada** Pesquisa Textual

Informe os critérios de pesquisa e clique no botão pesquisar para listar os processos.

Ano: 2012

Esfera: Municipal

Nº da decisão:  Informe apenas o número da decisão e selecione o ano no campo acima.

Interessado:

Procurador:

Assunto:

Tipo de Processo: Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária - RLA

Unidade Gestora Municipal: Todos

Situação:  Em Trâmite  Todos

**Pesquisar**



## ANEXO C – Resultado de Seleção

Tribunal de Contas de Santa Catarina		Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	
← → C serviços.tce.sc.gov.br/processo/index.php			
RLA 11/00296317	verificação da regularidade das despesas com Manutenção e Desenvolvimento da Educação Infantil e Ensino Fundamental no exercício de 2010	Gerson dos Santos Sicca	Claudete Livinalli
RLA 11/00296406	Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária referente ao exercício de 2010	Cleber Muniz Gavi	Denilson João Grasel
RLA 11/00296509	Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária para Verificação da regularidade das despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde, com abrangência ao exercício de 2010	Cleber Muniz Gavi	Vitus Ritter
RLA 11/00356158	Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária para verificar a regularidade das despesas realizadas com Ações e Serviços de Saúde, com abrangência ao exercício de 2010	Luiz Roberto Herbst	Leonora Vidal Spiller
RLA 11/00356239	Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária, para verificar a regularidade das despesas realizadas com Ações e Serviços Públicos de Saúde, referente ao exercício de 2010	Salomão Ribas Junior	Elizete Esposito Vortman
RLA 11/00376988	Auditoria Ordinária para Verificar a regularidade das despesas realizadas com a Manutenção e Desenvolvimento da Educação Infantil e do Ensino Fundamental e Fundeb, no exercício de 2010.	Cleber Muniz Gavi	Clésio Salvaro
RLA 11/00376850	Auditoria ordinária para verificar a regularidade das despesas realizadas com Ações e serviços de Saúde, no exercício de 2010.	Cleber Muniz Gavi	Clésio Salvaro
RLA 11/00380982	Auditoria Ordinária no Município de São José para Verificação da regularidade das despesas realizadas com a Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica Referente ao Exercício de 2010.	Luiz Roberto Herbst	Djalma Vando Berger
RLA 11/00395480	Auditoria para verificação da regularidade das despesas realizadas com Ações e Serviços Públicos de Saúde relacionadas ao cumprimento do mínimo constitucional.	Sabrina Nunes Locken	Elisabete Marquart Dori
RLA 11/00642401	Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária referente à verificação de utilização/apropriação de espaço público por part. líq. de despesa com o credor UNIGOV	Sabrina Nunes Locken	Célio Antônio

### PESQUISA DE PROCESSOS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA

Informe os critérios de pesquisa e clique no botão pesquisar para listar os processos.

Ano: 
  
 Esfera:



**APÊNDICE A – Recomendação de Rejeições Ano Base 2008-2010 – Autuados em 2009-2011**

<b>Pareces Prévios recomendando a rejeição de contas municipais</b>			
<b>Ano base</b>	<b>Número de Rejeições</b>	<b>Municípios</b>	<b>Processo</b>
2008	31	Anita Garibaldi	09/00265191
		Barra Velha	09/00146931
		Bela Vista do Toldo	09/00416661
		Brusque	09/00119888
		Calmon	09/00285893
		Chapadão do Lageado	09/00269340
		Correia Pinto	09/00119535
		Dionísio Cerqueira	09/00155760
		Governador Celso Ramos	09/00171618
		Içara	09/00161221
		Iomerê	09/00118725
		Itaiópolis	09/00160845
		Jaguaruna	09/00121602
		Maravilha	09/00218789
		Mirim Doce	09/00213477
		Monte Castelo	09/00178035
		Navegantes	09/00123486
		Painel	09/00172185
		Palmeira	09/00260041
		Passo de Torres	09/00195711
		Petrolândia	09/00113928
		Ponte Serrada	09/00222549
		Rio do Campo	09/00154799
		Salto Veloso	09/00195479
		São José	09/00179279
		São Martinho	09/00178701
Taió	09/00123567		
Três Barras	09/00155337		
Tubarão	09/00195800		
União do Oeste	09/00162465		
Vargem	09/00114142		
2009	3	Ituporanga	10/00219213
		Matos Costa	10/00125588
		Otaclício Costa	10/00112680
2010	8	Bela Vista do Toldo	11/00100609
		Caçador	11/00105155
		Dionísio Cerqueira	11/00126403
		Itaiópolis	11/00147583

		Major Vieira	11/00106208
		Pouso Redondo	11/00128015
		Serra Alta	11/00099244
		Timbó Grande	11/00171530

**APÊNDICE B – RLA’s Espécie Auditoria de Atos de Pessoal  
Autuados em 2009-2011**

RLA – ESPÉCIE AUDITORIA DE ATOS DE PESSOAL			
<b>Ano</b>	<b>Número de Processos</b>	<b>Unidade fiscalizada</b>	<b>Processo</b>
2009	35	Prefeitura Municipal de Celso Ramos	09/00196106
		Câmara Municipal de Matos Costa	09/00272058
		Câmara Municipal de Calmon	09/00272139
		Câmara Municipal de Timbó Grande	09/00272210
		Prefeitura Municipal de São Ludgero	09/00273704
		Prefeitura Municipal de Braço do Norte	09/00273887
		Câmara Municipal de Braço do Norte	09/00273968
		Câmara Municipal de São Ludgero	09/00277360
		Câmara Municipal de Gravatal	09/00277440
		Prefeitura Municipal de Gravatal	09/00285117
		Prefeitura Municipal de Matos Costa	09/00285974
		Prefeitura Municipal de Timbó Grande	09/00292679
		Prefeitura Municipal de Calmon	09/00292750
		Câmara Municipal de Jaborá	09/00311649
		Câmara Municipal de Vargem Bonita	09/00311720
		Câmara Municipal de Catanduvas	09/00311800
		Câmara Municipal de Barra Velha	09/00320044
		Prefeitura Municipal de Catanduvas	09/00320800
		Câmara Municipal de São João do Sul	09/00330600
		Prefeitura Municipal de São João do Sul	09/00331240
		Prefeitura Municipal de Praia Grande	09/00334509
		Prefeitura Municipal de Passo de Torres	09/00336803
		Prefeitura Municipal de Jaborá	09/00338768
		Prefeitura Municipal de Vargem Bonita	09/00340312
		Prefeitura Municipal de Penha	09/00340401
		Câmara Municipal de Penha	09/00346868
		Prefeitura Municipal de Barra Velha	09/00431628
		Prefeitura Municipal de Governador Celso Ramos	09/00593440
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	09/00699604
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	09/00699787
Prefeitura Municipal de Florianópolis	09/00714417		
Prefeitura Municipal de Florianópolis	09/00715308		
Prefeitura Municipal de Florianópolis	09/00715570		
Prefeitura Municipal de Florianópolis	09/00723327		

		Prefeitura Municipal de Florianópolis	09/00724137
2010	11	Prefeitura Municipal de Florianópolis	10/00016886
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	10/00016967
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	10/00017777
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	10/00017858
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	10/00017939
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	10/00041805
		Câmara Municipal de Itajaí	10/00438799
		Prefeitura Municipal de Porto Belo	10/00609941
		Câmara Municipal de Palhoça	10/00655110
		Prefeitura Municipal de Joinville	10/00758513
		Camara Municipal de Içara	10/00785758
2011	12	Câmara Municipal de Joinville	11/00183890
		Companhia Hidromineral Caldas da Imperatriz	11/00245240
		Prefeitura Municipal de Caçador	11/00356905
		Câmara Municipal de Caçador	11/00365904
		Prefeitura Municipal de São José do Cedro	11/00404497
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	11/00418870
		Câmara Municipal de Florianópolis	11/00418951
		Câmara Municipal de São José do Cedro	11/00429996
		Câmara Municipal de Laguna	11/00540080
		Prefeitura Municipal de Laguna	11/00555193
		Câmara Municipal de Lages	11/00674010
Prefeitura Municipal de Lages	11/00678279		

**APÊNDICE C – RLA’s Espécie Auditoria de Registros Contábeis e Execução Orçamentária Autuados em 2009-2011**

RLA – ESPÉCIE AUDITORIA DE REGISTROS CONTÁBEIS E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
<b>Ano</b>	<b>Número de Processos</b>	<b>Unidade fiscalizada</b>	<b>Processo</b>
2009	11	Câmara Municipal de Bombinhas	09/00231297
		Prefeitura Municipal de Braço do Norte	09/00264543
		Prefeitura Municipal de Gravatal	09/00265272
		Prefeitura Municipal de Matos Costa	09/00272309
		Prefeitura Municipal de Timbó Grande	09/00272481
		Câmara Municipal de Braço do Norte	09/00306483
		Prefeitura Municipal de Barra Velha	09/00321016
		Prefeitura Municipal de Princesa	09/00407751
		Prefeitura Municipal de São José do Cedro	09/00456612
		Prefeitura Municipal de Porto Belo	09/00589094
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	09/00650427
2010	15	Prefeitura Municipal de São Pedro de Alcântara	10/00608384
		Prefeitura Municipal de Governador Celso Ramos	10/00615089
		Prefeitura Municipal de Correia Pinto	10/00630398
		Fundo Municipal de Saúde de Correia Pinto	10/00630550
		Prefeitura Municipal de Correia Pinto	10/00630630
		Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú	10/00703530
		Fundo Municipal de Saúde de Canoinhas	10/00749603
		Fundo Municipal de Saúde de Mirim Doce	10/00771706
		Prefeitura Municipal de Mirim Doce	10/00771889
		Prefeitura Municipal de Taió	10/00771960
		Fundo Municipal de Saúde de Sombrio	10/00810299
		Prefeitura Municipal de Araquari	10/00810612
		Prefeitura Municipal de Balneário Barra do Sul	10/00810701
		Prefeitura Municipal de Faxinal dos Guedes	10/00811341
Prefeitura Municipal de Ponte Serrada	10/00811422		
2011	25	Prefeitura Municipal de Lages	11/00135577
		Fundo Municipal de Saúde de Santo Amaro da Imperatriz	11/00146340
		Prefeitura Municipal de Antônio Carlos	11/00146420
		Fundo Municipal de Saúde de Capão alto	11/00163511
		Prefeitura Municipal de Capão Alto	11/00163783
		Prefeitura Municipal de Treze Tilias	11/00186058
		Fundo Municipal de Saúde de Treze Tilias	11/00189588

	Fundo Municipal de Saúde de Balneário Piçarras	11/00189740
	Fundo Municipal de Saúde de Urubici	11/00219240
	Prefeitura Municipal de Chapecó	11/00235954
	Fundo Municipal de Saúde de Modelo	11/00236330
	Prefeitura Municipal de Modelo	11/00236411
	Fundo Municipal de Saúde de Curitibaanos	11/00259381
	Fundo Municipal de Educação de Curitibaanos	11/00259462
	Prefeitura Municipal de Maravilha	11/00296236
	Prefeitura Municipal Maravilha educação	11/00296317
	Prefeitura Municipal de São João do Oeste	11/00296406
	Fundo Municipal de Saúde de São João do Oeste	11/00296589
	Fundo Municipal de Saúde de Xaxim	11/00356158
	Fundo Municipal de Saúde de Paial	11/00356239
	Prefeitura Municipal de Criciúma	11/00376698
	Fundo Municipal de Saúde de Criciúma	11/00376850
	Prefeitura Municipal de São José	11/00380962
	Fundo Municipal de Saúde de Joaçaba	11/00395480
	Prefeitura Municipal de Laguna	11/00642401

**APÊNDICE D – RLA's Espécie Auditoria em Licitações e Contratos Autuados em 2009-2011**

RLA – ESPÉCIE AUDITORIA EM LICITAÇÕES E CONTRATOS			
<b>Ano</b>	<b>Número de Processo</b>	<b>Unidade fiscalizada</b>	<b>Processo</b>
2009	10	Prefeitura Municipal de São Ludgero	09/00221305
		Prefeitura Municipal de Braço do Norte	09/00270195
		Prefeitura Municipal de Calmon	09/00320206
		Prefeitura Municipal de Timbó Grande	09/00321792
		Prefeitura Municipal de Dionísio Cerqueira	09/00334851
		Prefeitura Municipal de Matos Costa	09/00335319
		Prefeitura Municipal de São José do Cedro	09/00344903
		Prefeitura Municipal de Princesa	09/00350202
		Câmara Municipal de Dionísio Cerqueira	09/00372788
		Prefeitura Municipal de Penha	09/00408561
2010	4	Prefeitura Municipal de Campos Novos	10/00149410
		Prefeitura Municipal de Palhoça	10/00292484
		Prefeitura Municipal de São Lourenço do Oeste	10/00616565
		Autarquia de Segurança, Transito e Transportes de Criciúma	10/00803918
2011	7	Prefeitura Municipal de Lages	11/00033065
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	11/00198579
		Prefeitura Municipal de Joinville	11/00213470
		Prefeitura Municipal de Caçador	11/00358010
		Prefeitura Municipal de Itajaí	11/00393606
		Prefeitura Municipal de Palhoça	11/00414026
		Prefeitura Municipal de Itajaí	11/00572284



## APÊNDICE E – RLA's Espécie Auditoria Ordinária Autuados em 2009-2011

RLA – ESPÉCIE AUDITORIA ORDINÁRIA			
Ano	Número de Processos	Unidade fiscalizada	Processo
2009	8	Prefeitura Municipal de Alto Bela Vista	09/00076119
		Prefeitura Municipal de Celso Ramos	09/00176768
		Prefeitura Municipal de Governador Celso Ramos	09/00499508
		CODEPLA Criciúma	09/00531258
		Prefeitura Municipal de Siderópolis	09/00536306
		Prefeitura Municipal de Criciúma	09/00575891
		Prefeitura Municipal de Penha	09/00595221
		Prefeitura Municipal de Siderópolis	09/00715731
2010	9	Prefeitura Municipal de Florianópolis	10/00505810
		Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú	10/00686504
		Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto de Araranguá	10/00760410
		Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto de Içara	10/00765722
		Companhia de Desenvolvimento e Urbanização de Brusque - CODEB	10/00767342
		Companhia Águas de Joinville	10/00767776
		Companhia Melhoramentos da Capital - COMCAP	10/00793262
		Prefeitura Municipal de Urussanga	10/00803160
		Prefeitura Municipal de Balneário Arroio do Silva	10/00805376
2011	15	Prefeitura Municipal de Itapema	11/00115975
		Prefeitura Municipal de Cerro Negro	11/00131075
		Fundo Municipal de Saúde de Cerro Negro	11/00131156
		Prefeitura Municipal de Anita Garibaldi	11/00131237
		Prefeitura Municipal de Balneário Piçarras	11/00163198
		Prefeitura Municipal de Itapiranga	11/00300799
		Fundo Municipal de Saúde de Mondaí	11/00300950
		Fundo Municipal de Saúde de Itapiranga	11/00301094
		Prefeitura Municipal de São José	11/00347086
		Prefeitura Municipal de Camboriú	11/00403920
		Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú	11/00413216
		Companhia de Urbanização de Blumenau -	11/00538183

		URB	
		Companhia Águas de Joinville	11/00562564
		Companhia Hidromineral de Piratuba	11/00577677
		Prefeitura Municipal de Imbituba	11/00655902

**APÊNDICE F – RLA's Espécie Auditoria Especial Autuados em 2009-2011**

RLA – ESPÉCIE AUDITORIA ESPECIAL			
<b>Ano</b>	<b>Número de Processos</b>	<b>Unidade fiscalizada</b>	<b>Processo</b>
2009	4	Prefeitura Municipal de Joinville	09/00100940
		Prefeitura Municipal de Campos Novos	09/00511494
		Prefeitura Municipal de Águas de Chapecó	09/00512709
		Prefeitura Municipal de Anita Garibaldi	09/00706740
2010	4	Prefeitura Municipal de Florianópolis	10/00036488
		Prefeitura Municipal de Joinville	10/00058538
		Prefeitura Municipal de Anita Garibaldi	10/00667984
		Fundo Municipal de Saúde de Lages	10/00703379
2011	8	Prefeitura Municipal de Joinville	11/00154873
		Prefeitura Municipal de Florianópolis	11/00386570
		Instituto de Previdência Social dos Servidores do Município de Papanduva - IPREPAV	11/00466921
		Fundação Municipal de Meio Ambiente de Joinville	11/00554707
		Prefeitura Municipal de Braço do Norte	11/00654175
		Prefeitura Municipal de Chapecó	11/00654256
		Prefeitura Municipal de Tubarão	11/00654418
Prefeitura Municipal de Palhoça	11/00664804		



**APÊNDICE G – RLA's Espécie Auditoria Operacional  
Autuados em 2009-2011**

RLA – ESPÉCIE AUDITORIA OPERACIONAL			
<b>Ano</b>	<b>Número de Processos</b>	<b>Unidade fiscalizada</b>	<b>Processo</b>
2009	6	Prefeitura Municipal de Biguaçu	09/00594179
		Prefeitura Municipal de Palhoça	09/00594764
		Prefeitura Municipal de São José	09/00594845
		Prefeitura Municipal de Vitor Meireles	09/00642327
		Prefeitura Municipal de Cerro Negro	09/00642408
		Prefeitura Municipal de Bom Jardim da Serra	09/00642599
2010	1	Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú	10/00467209
2011	3	Prefeitura Municipal de Florianópolis	11/00386499
		Prefeitura Municipal de Lages	11/00654680
		Prefeitura Municipal de Gaspar	11/00655732



## APÊNDICE H – Questionário da Pesquisa

Prezado(a) Senhor(a)

Esta pesquisa tem como objetivo identificar a percepção dos auditores fiscais de controle externo do TCE/SC sobre a atuação do Tribunal.

Ressaltamos que as respostas obtidas serão analisadas estatisticamente e qualitativamente, sem identificação pessoal do respondente.

Agradecemos antecipadamente a sua colaboração!

Atenciosamente,

Marcelo da Silva Mafra

Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (UFSC)

maframcarcelo8@gmail.com

Luiz Alberton

Professor Doutor do Programa de Pós Graduação em Contabilidade (UFSC)

### Parte I – Perfil do respondente

1.1 - Em que setor do TCE você atua?

DAF

DIN

DPE

SEG

COG

DCE

DMU

DAE

DLC

DAP

GAP

GAC

Corpo de Auditores

Outra. Especifique:

21 a 25 anos

26 a 30 anos

31 a 35 anos

36 a 60 anos

1.3 - Qual a sua formação universitária? (No caso de possuir mais de uma, assinale-as)

Administração

Ciências Contábeis

Direito

Economia

Engenharia

Informática

Outras - Especifique

1.4 Você possui alguma pós-graduação? Se possuir assinale qual(is).

Não

Especialização

Mestrado

Doutorado

Outra. Especifique \_\_\_\_\_

1.2 - Qual faixa de tempo corresponde a sua atuação no TCE?

0 a 5 anos

6 a 10 anos

11 a 15 anos

16 a 20 anos

- 1.5 Você já instruiu algum processo PCP e/ou foi membro de equipe de auditoria que atuou *in loco* em município? ( ) Sim  
( ) Não

## Parte II – Percepções

2.1 Nas auditorias que você realizou em algum momento sentiu dificuldade na realização dos trabalhos em função de:

- ( ) Falta de independência na atuação no Município;  
( ) Pressão política externa do Município; qual (is)  
( ) Ameaças – Quais  
( ) Outra. Especifique \_\_\_\_\_  
( ) Sempre tive independência de atuação nas auditorias *in loco*.

2.2 Em relação à independência de atuação do TCE, assinale aquela(s) que você julga que limita(m) o julgamento das contas dos municípios.

- ( ) Forma de escolha dos conselheiros  
( ) Forma de aprovação das auditorias  
( ) Prerrogativas constitucionais do Poder Legislativo  
( ) Outra. Especifique \_\_\_\_\_  
( ) Não vejo qualquer limitação à independência na atuação do TCE/SC  
Se desejar comente sua resposta: \_\_\_\_\_

2.3 Em relação à independência do TCE/SC no julgamento das contas você acredita que (independente da legislação atual):

- ( ) O ideal seria o TCE/SC atuar como um órgão de apoio ao legislativo e deixar que as Câmaras Municipais aprovem/reprovem as contas  
( ) O ideal seria o TCE/SC emitir parecer sobre as contas e submeter ao Ministério Público Estadual para aprovação/reprovação  
( ) Outra forma ideal do TCE/SC atuar. Especifique \_\_\_\_\_

2.4 Quanto à extensão dos trabalhos de auditoria do TCE/SC, assinale a forma que você julga mais adequada?

- ( ) Auditoria Geral (verificar a unidade como um todo)  
( ) Auditoria Parcial (verificar assuntos específicos)  
Se desejar comente sua resposta: \_\_\_\_\_

2.5 Assinale o(s) benefício(s) que você entende que a auditoria *in loco* produz, em comparação com outras formas de auditoria (auditoria pelo e-Sfinge, etc.).

- Diminui a incidência da corrupção
- É mais rica na obtenção de evidências
- Produz um efeito psicológico no auditado, no sentido do TCE/SC estar atuante
- Não vejo benefícios na realização de auditorias *in loco*
- Outro. Especifique \_\_\_\_\_

Se desejar comente sua resposta: \_\_\_\_\_

2.6 Você entende que na atuação do TCE/SC predomina a fiscalização de qual tipo de aspecto?

- Formal/legal
- Desempenho/resultado
- Outro. Especifique \_\_\_\_\_

Se desejar comente sua resposta: \_\_\_\_\_

2.7 Assinale qual(is) forma(s) de controle social, exercido por cidadãos ou empresas, pode(m) auxiliar na atuação do TCE/SC?

- Audiências públicas
- Denúncias
- Observatórios Sociais
- Não acredito que formas de controle social possam ajudar na atuação do TCE/SC
- Outra. Especifique \_\_\_\_\_

Se desejar comente sua resposta: \_\_\_\_\_

2.8 Você concorda que o TCE deveria ter uma maior atuação no combate à corrupção?

- Sim. De que forma? \_\_\_\_\_
- Não. Por que? \_\_\_\_\_

2.9 Assinale qual(is) situação(oes) você acredita que dificulta(m) que o TCE/SC descubra fraudes com o dinheiro público?

- Sigilo bancário
- Sigilo fiscal
- Somente verificar as contas do ente público, de modo geral não ter o poder de verificar as contas de empresas contratadas pelo ente, o que poderia evidenciar situação de triangulação para desvios
- Não vejo situação que dificulte a descoberta de fraudes pelo TCE/SC
- Outra. Especifique \_\_\_\_\_

Se desejar comente sua resposta: \_\_\_\_\_

2.10 Considerando que entre os anos de 2009 e 2011 o TCE/SC, em cada ano, emitiu pareceres prévios acerca das contas de 293 municípios e autuou processos de auditoria *in loco* tipo RLA em 35, 27, e 38 municípios, nos respectivos anos (Dados obtidos do sistema de consulta de processos).

Você entende que esse número de auditorias *in loco* é suficiente?

( ) Sim. Por que? \_\_\_\_\_

( ) Não. Por que? \_\_\_\_\_

Se desejar comente sua resposta: \_\_\_\_\_

2.11 Desconsiderando aspectos referentes à necessidade de alteração de legislação, você acredita que empresas de auditoria independente poderiam auxiliar o tribunal de contas no processo de controle da gestão pública nos municípios?

( ) Sim

( ) Não

Se desejar comente sua resposta: \_\_\_\_\_

2.12 Se você acredita que auditorias privadas podem auxiliar o TCE, qual poderia ser a atuação do TCE:

( ) Atuar como órgão de inteligência;

( ) Atuar da mesma forma que atua a CVM (Comissão de Valores Imobiliários), fiscalizando as empresas de Auditoria Independente, julgando os relatórios emitidos.

( ) Acredito em outro modelo. Especifique: \_\_\_\_\_

2.13 Assinale a(s) opção(ões) que descreve(m) expectativa(s) da sociedade em relação à atuação do TCE/SC

( ) Descoberta de casos de corrupção

( ) Evitar o desperdício de dinheiro público

( ) Verificar o cumprimento de leis

( ) Contribuir para a melhora da gestão pública

( ) Outra. Especifique \_\_\_\_\_

( ) Acredito que a sociedade desconhece a atuação do TCE/SC e, portanto, não tem expectativas

2.14 Considerando sua resposta na questão 2.13, você entende que a atuação do TCE/SC satisfaz à sociedade?

( ) Sim

( ) Não

Se desejar comente sua resposta:

2.15 Por meio da adoção de qual(is) procedimento(s) o TCE/SC poderia aprimorar sua atuação?