

O CONTROLE INTERNO MUNICIPAL SOB A ÓTICA DO CONTROLE EXTERNO: ESTUDO DE CASO EM TRÊS MUNICÍPIOS DA REGIÃO DO MEIO OESTE DE SANTA CATARINA

INTERNAL CONTROL MUNICIPAL UNDER EXTERNAL OPTICAL CONTROL

Marcio Roberto Piccoli
marcio.piccoli@unoesc.edu.br
UNOESC

Rubiana Suelen Balestrin
rubianabalestrin@hotmail.com
UNOESC

Ardinete Rover
ardinete.rover@unoesc.edu.br
UNOESC

RESUMO: A presente pesquisa tem por objetivo, descrever e identificar quais os apontamentos e observações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina em relação à atuação dos controles internos dos Municípios de Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste. A pesquisa se deu por meio documental a partir da coleta de dados das prestações de contas dos anos de 2009 a 2011, elaboradas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina. A pesquisa teve como conclusões, que todos os municípios deixaram de cumprir em tempo hábil o envio do relatório do Controle Interno ao TCE/SC em algum período dentre àqueles em análise, com especial destaque para o município de Herval do Oeste. Todos os municípios possuem alguma restrição apontada pelo Controle Externo, sendo Restrições de Ordem Legal, Regulamentar e de Ordem Constitucional. Destes apontamentos, Joaçaba mostrou-se linear quanto sua evolução diante das restrições evidenciadas. Luzerna apresentou um modesto progresso dentre o período em análise. Os apontamentos relativos à Herval do Oeste, não apresentaram qualquer redução quanto ao número de apontamentos realizados pelo TCE/SC, ao contrário, o número de restrições aumentou no decorrer dos períodos analisados. O estudo mostrou que, apesar dos apontamentos, os três municípios receberam parecer favorável pela aprovação de suas prestações de contas, por parte do Controle Externo.

Palavras-chave: Controle interno. Controle externo. Prestação de Contas.

ABSTRACT: *The research aims to identify which notes and observations made by the Court of Santa Catarina regarding the role of internal controls of Municipalities Joaçaba, Luzerna and Herval do Oeste, from the collection of documentary data accountings of years 2009-2011, prepared by the Court of Santa Catarina. The research findings was that all municipalities failed to comply in a timely sending of the Internal Control to TCE/SC report at some time among those under review, with special emphasis on the municipality Herval do Oeste. All municipalities have some restriction pointed to by external control, and Restrictions Legal, Regulatory Order and Constitutional Order. These notes, Joaçaba was linear evolution as evidenced in the face of constraints. Luzerna showed a modest improvement among the reporting period. The notes relating to Herval do Oeste, showed no reduction in the number of notes played by TCE/SC, on the contrary, the number of constraints increased during periods analyzed. The study showed that despite the notes, the*

three municipalities received positive opinion for the approval of its checks and balances, by the External Control.

Keywords: *Internal Control. External Control. Accountability.*

Artigo recebido em: 11/07/2014; Aceito em: 12/05/2015

1. INTRODUÇÃO

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

A realidade atual da administração pública brasileira é marcada pela exigência cada vez maior da sociedade, de uma boa aplicação dos recursos públicos, elevando o nível de preocupação dos administradores quanto à existência de um controle mais eficiente nas entidades públicas. A transparência pública é marcada pela *accountability*, isto é, a disponibilização das informações públicas ao público. Para Akutsu e Pinho (2002) o *accountability* pode ser entendido como uma prestação de contas públicas confiável, disponibilizada pelas administrações públicas, as quais passam pelo processo de auditoria interna (controle interno da própria entidade) e externo (Tribunais de Contas).

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

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

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

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

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

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

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

Tendo em vista uma lacuna de pesquisa sobre o tema e considerando a importância do controle interno para a fiscalização das ações do poder público, o propósito norteador da presente pesquisa é: Quais os apontamentos e observações realizadas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina em relação à atuação dos controles internos dos Municípios de Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste? Para responder a este questionamento, o objetivo do estudo é identificar a partir das prestações de contas dos anos de 2009 a 2011, elaboradas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, quais os apontamentos e observações relatados aos Controles Internos dos municípios de Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste.

A pesquisa justifica-se pela relevância dada ao controle do gasto e do patrimônio público, os quais são elementos de fiscalização e monitoramento exercidos pelo controle interno de cada ente. Por outro lado, o estudo justifica-se por preencher uma lacuna de pesquisa ainda não abordada em estudos anteriores focado nos pareceres e opiniões dos Tribunais de Contas. Estudos, como os de Lemos et al. (2004); Platt Neto et al. (2007); Keunecke, Teles e Flach (2011) e Raupp e Pinho (2012) investigaram o *accountability* sob a perspectiva dos portais de transparência e não sob a ótica dos controles internos e externos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

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

2.1 O Controle Interno na Administração Pública

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

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

Segundo Cruz e Glock (2003, p.19) o ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar. O controle caracteriza-se por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, contida em um documento ou em outro meio, que expresse uma ação, uma situação ou um resultado, com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determina legislação e norma. Para os autores, o conjunto de atividades que formam o controle interno nos municípios brasileiros já os integrava desde suas origens, uma vez que desde o surgimento dos municípios, na época do Brasil colônia, as atividades de controle já eram exercidas sobre estes.

Sousa e Colares (2012, p. 187) definem que o Controle Interno tem como intento, planejar, acompanhar a execução, e avaliar os atos e fatos da administração pública, citando nesse sentido a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

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

Destaca-se como conceito de controle interno, o anunciado pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA (apud ATTIE,1998, p.110):

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

Trata-se de uma conceituação bastante abrangente, em que, de imediato, constata-se que o controle interno não se refere apenas aos enfoques diretamente relacionados às funções de contabilidade e finanças, mas a todos os aspectos que envolvem as operações de uma organização.

Atinente à importância do controle interno, Moreira (2004)assevera que o controle externo pode estabelecer e sugerir possíveis correções, orientando dentro de sua jurisdição as atitudes de cada ente. Nesse viés de pensamento, Souza e Colares (2012) afirmam que o controle pode ser de prevenção, concomitante ou corretivo, e possui a função de verificar e analisar a legalidade de seus atos de uma forma geral, desde o contábil financeiro, o mérito a conveniência até as oportunidades de medidas e decisões do interesse público.

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

Nesse sentido, nem os atos ou fatos políticos, como por exemplo, corrupção, mal uso do recurso público, ou ainda uso de influências pessoais, escapam ao controle interno, posto que sua repercussão possa causar sérios problemas à autoridade responsável e forte impacto

na gestão pública, com profundo reflexo socioeconômico; pode, enfim, melhorar ou tumultuar seriamente o cotidiano de uma sociedade.

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

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

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

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

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

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

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

Attie (1998, p. 114) afirma que um sistema de controle interno bem desenvolvido deve incluir o controle sobre o orçamento, informações operacionais, gestão de pessoas e de prevenção, quanto a legalidade e qualidade de informações sejam elas contábeis ou administrativas.

Para Sousa e Colares (2012, p. 189) os sistemas de controle interno ou externo, embora recentes, porém obrigatórios, e de grande relevância, tanto para o poder público como para a sociedade de modo geral, constituem a alma do plano de disposição de qualquer entidade com o comprometimento a atingir os objetivos da alta administração, os quais constituem a razão de sua existência.

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

Para Thomé e Tinoco (2005, p. 9) a formalidade de um controle permite que uma execução orçamentária atenda as metas estabelecidas em que o controle permanente interno e

externo permitirá que a sociedade também possa acompanhar a devida destinação de recursos aplicados de forma eficiente, eficaz e com economia.

É oportuno mencionar ainda que a expressão "sistema de controle interno" foi muito bem definida pela IFAC – Federação Internacional de Contadores, que, ao publicar as Normas Internacionais de Auditoria (NIA 400) – Avaliações de Risco e Controle Interno, se posicionando no sentido de que o termo “sistema” é todas as políticas e procedimentos adotados pela administração com o intuito de atingir o seu objetivo.

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

Para Attie (1998, p. 117) conceito, interpretação e importância do controle interno envolvem procedimentos que possibilitam atingir quatro objetivos básicos: primeiro, salvaguardar os interesses, ou seja, a proteção do patrimônio contra riscos e perdas por irregularidades; segundo, precisão e confiabilidade dos relatórios contábeis, financeiros e operacionais, a qual compreende a geração de informações oportunas e necessárias para administrar e compreender as ações realizadas; terceiro, estímulo a eficiência operacional a partir do entendimento e aplicação de ações tempestivas e uniforme; e o quarto aderência às políticas existentes, assegurando o pessoal envolvido consiga seguir as definições das políticas definidas pela administração.

Para Attie (1998, p. 117-118) alguns dos principais meios podem ser utilizados para dar suporte à salvaguarda dos interesses de uma administração, como exposto no quadro 01.

Quadro 01–Meios de suporte à salvaguarda de interesses da administração.

MECANISMO	CONCEITO
Segregação de funções	Ninguém deve ter sob sua responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação, devem ser executadas por pessoas e setores independentes entre si.
Sistema de autorização e aprovação	Compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, a pessoa que autoriza não deve ser a mesma que aprova para não expor ao risco os interesses da empresa.
Determinações de funções e responsabilidades	Determina a noção exata aos funcionários sobre suas funções, incluindo as responsabilidades do cargo com a definição através de organogramas.
Rotação de Funcionários	Corresponde ao rodízio dos funcionários para reduzir a possibilidade de fraudes.
Carta de fiança	Determina aos funcionários que em geral lidam com valores, a responsabilidade pela custódia de bens e valores, resguardando a empresa e dissuadindo, psicologicamente os funcionários a tentações.
Manutenção de contas de controle	Indica a precisão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários.
Contagens físicas Independentes	Correspondem as contagens periódicas de bens e valores, visando aumentar o controle físico e proteger os interesses da empresa.
Alçadas progressivas	Compreende estabelecer de forma escalonada, dando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades.

Fonte: Attie (1998, p. 117 - 118), adaptado de Santos e Murraro (2008).

Em face da proximidade da sociedade com o poder público, o controle interno é maior nos municípios, em que se coloca como requisito importante a disponibilidade de informações sobre determinada área para que o governante saiba se o que foi previsto está ocorrendo na efetivação dos recursos públicos. Nesse sentido, o gestor poderá fazer com que sejam adotados alguns critérios de controle, tais como: o número de servidores, o número de unidades administrativas, a composição do patrimônio, o volume de receitas arrecadadas e de gastos gerados para a manutenção dos programas de governo (SANTOS; MURARO, 2008).

Os autores afirmam ainda que além dos pontos a serem observados a relação custo/benefício em adotar os mecanismos de controle seja em empresas públicas ou privadas é fundamental para reforçar a transparência, economicidade, eficiência e *accountability* nos níveis de gerências.

Quanto ao *accountability*, convém ressaltar que as prestações de contas dos administradores públicos por meio do envio de informações aos Tribunais de contas, caracteriza-se *accountability*, em que estes por sua vez têm por objetivo dar uma resposta a sociedade dos atos administrativos praticados por estes administradores.

O *accountability* possui estreita relação com transparência pública, em que para Sacramento e Pinho (2008) a visibilidade e a transparência são ingredientes básicos de destaque do *accountability*, proporcionando um ambiente de confiança entre governantes e governados. Nesse sentido, a prestação de contas dos governantes aos controles externos, de forma a não ferir a legalidade de seus atos, é demonstração de uma boa gestão pública, pautada, principalmente na legalidade.

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

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

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

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

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

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

Quadro 02 - Informações mínimas que devem constar nos relatórios de controle interno para o TCE/SC

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

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

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

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

A constatação da omissão no curso de qualquer fiscalização ou no exame da prestação de contas, sujeita ao responsável às sanções estabelecidas no art. 70 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas, como por exemplo, o pagamento de multa. Em relação à atuação dos controles internos dos Municípios de Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste, constatou-se à existência de Lei Municipal específica, todas constituídas em 2003, dentro do limite legal estipulado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, que de acordo com o art. 119 da Lei Complementar nº 202/2000, alterado pela Lei Complementar nº 246/2003, estabeleceu como prazo final para funcionamento do sistema de controle interno de forma integrada nos respectivos poderes legislativo e executivo o ano de 2003.

2.3 Estudos Realizados no Brasil

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

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

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

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

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

Souza, Kühn e Ribeiro (2012) tiveram como pesquisa, Controle Interno na Administração Pública Municipal: Uma Amostragem da Implantação no Estado do Paraná. Utilizando-se de um método exploratório abordaram se as normas legais no que tange a administração pública estão sendo cumpridas nos Municípios do Estado do Paraná, mais especificamente no que concerne a implantação e desenvolvimento do controle interno. Constataram que a implantação do departamento de controle interno não é uma prática

comum. Asseveraram ainda que não há uma cobrança formal por parte do Tribunal de Contas do Estado do Paraná para que os municípios implantem o departamento de controle interno.

Diante da apresentação dos estudos já realizados, a próxima seção apresenta a metodologia aplicada no estudo, a qual tem por objetivo a caracterização do estudo.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Considerando os objetivos propostos, a pesquisa é do tipo descritiva, a qual busca descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis (GIL, 2007 p. 42).

Quanto ao tipo de pesquisa, o estudo pode ser classificado como documental, tendo em vista a natureza das fontes utilizadas, ou seja, relatórios das prestações de contas elaboradas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina. Quanto à abordagem, a pesquisa classifica-se como qualitativa. Os dados receberão tratamento qualitativo, por não se utilizar de instrumentos estatísticos.

O acesso aos dados utilizados nesta pesquisa se deu a partir da coleta feita na *internet*, na página do Tribunal de Contas de Santa Catarina, por meio do link: <http://www.tce.sc.gov.br/web/>, disponibilizado pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina denominado de Portal do Cidadão, onde a população em geral pode acessar as informações de interesse público: <http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br/sic/>. Ali, estão listados todos os municípios do estado de Santa Catarina e seus respectivos relatórios de Prestações de Contas.

Buscou-se a partir da análise de conteúdo das prestações de contas dos três anos dos municípios analisados, identificar quais foram as verificações e apontamentos realizados pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, responsáveis pela emissão de pareceres favoráveis ou desfavoráveis aos gestores. Para Bardin (2010), análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações. Para o autor o objetivo dessa técnica é buscar a palavra e o contexto onde ela está sendo utilizada. Toda palavra no texto podem ser levadas em consideração (BARDIN, 2010, p.130). Para Cappelle, Melo e Gonçalves (2011), a análise de conteúdo, assim como toda a técnica de investigação procura proporcionar aos pesquisadores um meio de apreender as relações sociais em determinados espaços, apropriando-se ao problema de pesquisa.

A escolha das cidades de Joaçaba, Luzerna e Herval do Oeste se devem ao fato de ambas serem cidades circunvizinhas e juntas formam uma grande área urbana na região do Meio Oeste de Santa Catarina, com aproximadamente 60 mil habitantes de acordo com censo

do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE 2011), e que conjuntamente organizam diversos serviços públicos como abastecimento de água, tratamento de esgoto e transporte público.

4. ANÁLISE DOS DADOS

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

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

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

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

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

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

Dentre as análises elaboradas, observou-se que todos os municípios em evidência, deixaram de cumprir em tempo hábil o envio do relatório em algum período dentre àqueles em análise, conforme segue:

Quadro 03 - Atraso em dias na entrega das remessas dos Relatórios de Controles Internos

Período		Joaçaba	Luzerna	Herval do Oeste
2009	1º Bim (jan/fev)	-	-	07
	2º Bim (mar/abr)	-	-	30
	3º Bim (maio/jun)	-	-	-
	4º Bim (jul/ago)	-	-	55
	5º Bim (set/out)	-	-	-
	6º Bim (nov/dez)	-	-	-
2010	1º Bim (jan/fev)	09	-	-
	2º Bim (mar/abr)	01	-	15
	3º Bim (maio/jun)	01	-	-
	4º Bim (jul/ago)	-	-	-
	5º Bim (set/out)	-	-	-

	6º Bim (nov/dez)	03	-	-
2011	1º Bim (jan/fev)	06	-	-
	2º Bim (mar/abr)	02	-	02
	3º Bim (maio/jun)	-	-	-
	4º Bim (jul/ago)	05	-	-
	5º Bim (set/out)	08	01	-
	6º Bim (nov/dez)	-	-	-
Total em Dias		35	01	109

Fonte: Dados da Pesquisa.

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

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

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

Para uma análise mais objetiva subdividimos a análise por município, passando a detalhar as restrições apontadas a partir da análise dos quadros 04, 05 e 06.

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

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

Quadro 04 - Restrições apuradas pelo Relatório de Prestação de Contas do TCE/SC Ref. Joaçaba

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

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

Fonte: Dados da Pesquisa.

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

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

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

Quadro 05 - Restrições apuradas pelo Relatório de Prestação de Contas do TCE/SC Ref. Luzerna

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

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

Fonte: Dados da Pesquisa.

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

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

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

Quadro 06 - Restrições apuradas pelo Relatório de Prestação de Contas do TCE/SC Ref. Herval do Oeste

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

Fonte: Dados da Pesquisa.

A partir da análise individual dos dados, conforme demonstrado pelos quadros 05,06, e 07, elaborou-se um quadro resumo (Quadro 08), que melhor ilustra a posição em conjunto dos municípios em análise, em relação à todas as restrições apontadas pelo TCE/SC, bem como uma linha de tendência destes dados.

Quadro 07 - Resumo em números de Restrições apontadas pelo TCE/SC

Período Analisado	2009	2010	2011
Joaçaba	04	01	04
Luzerna	03	03	01

Herval do Oeste	05	06	09
-----------------	----	----	----

Fonte: Dados da Pesquisa

A partir da análise do quadro 07, Joaçaba apresentou uma melhora nos relatórios em relação ao ano de 2009 para 2010, mas em 2011 voltou a apresentar restrições. Mostrando uma tendência equilibrada quanto a sua progressão em relação aos apontamentos feitos pelo TCE/SC.

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

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

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

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

O município de Herval do Oeste teve destaque, nos exercícios em análise, por não ter apresentado melhora quanto às restrições apontadas pelo TCE/SC, aumentando o número de restrições de um ano para outro. O município de Luzerna apresentou uma modesta melhora, visto que em 2011 recebeu apenas 1 apontamento por parte do Controle externo. Já o município de Joaçaba manteve-se equilibrada, tendo em 2010, apresentado uma sensível melhora ao passar de 4 apontamentos (2009) para apenas 1 (2010), apresentando em 2011 novamente 4 observações.

Contudo, esclarecemos que os dados aqui apresentados não podem ser generalizados para todos os municípios do meio oeste catarinense, sendo necessário o desenvolvimento de um novo trabalho, com métodos e abordagens distintas destas aqui apresentadas.

Como contribuição a futuros estudos podem ser destacados pontos como a necessidade de investigar se estes Municípios adotaram realmente as medidas sugeridas pelo TCE/SC, a fim de que nos próximos exercícios esses apontamentos não venham a ocorrer.

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

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

REFERÊNCIAS

AKUTSU, L.; PINHO, J. A. G. Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 5, p.723-745, set./out. 2002.

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

BARDIN, L. **Análise de conteúdo** – Edição revisada e atualizada. Lisboa: Edições 70, 2010.

BRASIL, **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em:29maio 2013.

_____. BRASIL. Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 maio 2000. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em:1jun. 2013.

_____. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 maio 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 10 jun. 2013.

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

CAPPELLE, M. C.A.; MELO, M., C.O.L.; GONÇALVES, C. A. Análise de conteúdo e análise de discurso nas ciências sociais. **Revista Organizações Rurais e Agroindustriais**. v.5, 2011.

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

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

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

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

JOSÉ FILHO, Antônio. **A Importância do Controle Interno na Administração Pública**. Piauí, 2008. Disponível em: http://www.ufpi.br/subsiteFiles/parnaiba/arquivos/files/rd-ed1ano1-artigo6_antoniofilho.PDF>. Acesso em: 3 jun. 2013.

FLORES, Paulo Cesar, CAVALHEIRO, Jader Branco. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. Conselho Federal de Contabilidade. Revista Atualizada. 4ª. ed. Porto Alegre, 2007.

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

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

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

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

KEUNECKE, L.P; TELES, J; FLACH, L. Práticas de Accountability: uma análise do índice de transparência nos municípios mais populosos de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. UFSC, Florianópolis, v.8, n.16, p. 153-174, jul./dez. 2011.

LEMONS, A.; MAMEDE, J.; NÓBREGA, R.; PEREIRA, S.; MEIRELLES, L. Cidade, tecnologia e interfaces. Análise de interfaces de portais governamentais brasileiros. Uma proposta metodológica. **Revista Fronteira – estudos midiáticos**. V. VI, n. 2. jul/dez. 2004.

MINAS GERAIS (Estado). **Cartilha de Orientações sobre Controle Interno**. Minas Gerais, 2012. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

MOREIRA, Márcia Maria. **Controle Interno como paradigma da Administração Pública Gerencial**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7569/o-controleinterno-como-paradigma-da-administracao-publica-gerencial>>. Acesso em 23 dez. 2013.

NASCIMENTO, Marcio Gondin. **Controle da Administração Pública no Estado de Direito**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/20/23/2023/>>. Acesso em: 10 Set. 2013.

PLATT NETTO, O.A.P. CRUZ, F. da. ENSSLIN, S. R. ENSSLIN, L. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte. v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./ mar. 2007.

RAUPP, F. M; PINHO, J. A.G.de. Prestação De Contas, Transparência e Participação em Portais Eletrônicos de Câmaras Municipais. **Cadernos da Escola do Legislativo**. Minas Gerais. v.14, n. 22, p. 47-73, jul./dez. 2012.

SANTA CATARINA (Estado). **Constituição do Estado de Santa Catarina**. 1989.Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1989, publicado no Diário da Constituinte nº. 039-A, nova edição com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nºs. 1 de 1999 e 64 de 2012, Florianópolis, 2012. Disponível em: <http://www.alesc.sc.gov.br/portal/legislacao/docs/constituicaoEstadual/CESC_2013_-_63_e_64_emds.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2013.

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

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

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

SACRAMENTO, A.R.S.; PINHO, J.A.G. Transparência na administração pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 1, n. 1, p. 48-61, 2008.

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

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

SOUSA, Lyndon Johnson Nonato de. COLARES, Mirela Cavalcante. Controle Interno Governamental. In: CIEGESI - CONFERÊNCIA INTERNACIONAL DE ESTRATÉGIA EM GESTÃO, EDUCAÇÃO E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 1.; ENCONTRO CIENTÍFICO DO PNAP/UEG, 1., Goiânia, 2012.**Anais eletrônicos...**Goiânia, 2012. Disponível em: <<http://www.prp.ueg.br/revista/index.php/ciegesi/article/view/772>>. Acesso em: 16 jun. 2013.

SOUZA, Diocésar Costa de, KÜHL, Marcos Roberto, RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins. Controle Interno na Administração Pública Municipal: Uma Amostragem da Implantação no Estado do Paraná. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil** ISSN 1984-882X (on-line). Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá-UEM. v. 26, n. 2

(2007). Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/4796>>. Acesso em: 16 jun. 2013.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio, THOMÉ, Valmir Alberto. A Existência do Controle Interno Como Auxílio À Governança para Gerar Informações aos *Stakeholders* das Entidades Públicas: A Realidade em 20 Prefeituras do Estado do Paraná. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 5., São Paulo, 2005. **Anais eletrônicos...** São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/253.pdf>>. Acesso em: 16 jun. 2013.