

CONTROLE INTERNO: SEU USO POR MUNICÍPIOS DA REGIÃO OESTE DO ESTADO DE SANTA CATARINA

INTERNAL CONTROL: THEIR USE THROUGH MUNICIPALITIES IN THE WEST OF SANTA CATARINA

Celso Galante

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB
e-mail: galante@unochapeco.edu.br

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professora do PPG em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau - FURB

Antonio Benedito Silva Oliveira

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

RESUMO - A obrigatoriedade de grande parte dos controles internos em órgãos públicos é recente e seus efeitos ainda precisam ser estudados. O objetivo deste artigo é analisar a utilização do controle interno como instrumento de gestão em prefeituras municipais, de modo a contribuir para a transparência e integridade dos atos na administração pública. A pesquisa exploratória foi realizada através de entrevistas com contadores e agentes de controle interno de vinte municípios da região Oeste de Santa Catarina. Os principais resultados que a pesquisa revelou indicaram dificuldades na implantação do referido sistema de controles internos. Verificou-se também que a maioria dos municípios pesquisados adota-os por exigência legal e não como procedimento espontâneo, facilitador da gestão. Conclui-se que os controles internos representam um aspecto de preocupação dos gestores públicos, no sentido de assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados com a respectiva prestação de contas.

Palavras-chave: Controle interno. Administração pública. Transparência e Integridade.

ABSTRACT - The obligation in the majority of cases to place internal controls in public organs is a recent one and their effects still need to be studied. The objective of this article is to analyse the use of internal control as management instrument in municipal councils, in a way which contributes toward transparency and integrity in acts committed in public administration. This exploratory research was conducted through interviews with accountants and internal control agents of twenty municipalities in the west of Santa Catarina. The principal findings that the research revealed indicated difficulties in the implantation of the referred internal control systems. It was also observed that the majority of municipalities studied adopted internal control systems through legal requirements rather than as a spontaneous decision to aid management. It was concluded that internal controls represent a worrying aspect for public administrators in the sense of assuring that resources are obtained and applied with their corresponding accounts returned.

1 INTRODUÇÃO

A descentralização das ações do poder público, com a transferência sistemática das competências e atribuições de outras esferas de governo para a municipal, é relativamente recente no cenário brasileiro, sendo percebida mais intensamente a partir da década de 80, com o advento da Constituição Federal de 1988. Divergências de entendimento a respeito do equilíbrio entre o comprometimento de recursos públicos e as respectivas fontes de financiamento verificam-se mais acentuadamente desde então, como decorrência das significativas mudanças na estrutura das receitas e das despesas dos municípios, isto é, das finanças públicas municipais.

Neste sentido, a gestão do controle é uma atividade indispensável na busca dos objetivos firmados. Se não existe controle não há administração, pois os elementos da administração combinam e se relacionam entre si. Nas funções administrativas inclui-se o processo administrativo. Quando isoladas são chamadas de funções administrativas. Em especial quanto ao controle, ele é essencial no planejamento, uma vez que, sem ele inviabiliza-se o processo orçamentário.

As exigências do controle interno municipal decorrem das evoluções ocorridas na administração pública, em especial com a promulgação da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. O dever de prestar contas é de qualquer indivíduo que desempenhe atividade pública e, sendo assim, são relevantes as condições postas à disposição, ou a serviço da sociedade para o exercício do controle do poder.

As dificuldades de gestão dos recursos na administração pública vêm se movendo de um governo para outro. O gestor de despesa, quando assumia um determinado cargo político, e mesmo sabendo das condições financeiras inseguras da entidade, desprezava ações concretas e efetivas, transferindo para outros mandatos a responsabilidade do desequilíbrio das contas públicas. Tal situação suporta desestímulos por meio de imposições aos ordenadores de despesas, que não assumem suas responsabilidades administrativas ligadas aos cargos que ocupam.

Nas entidades públicas, a contabilidade deve ser vista e entendida como um ramo da contabilidade geral, em que surge legalmente a figura do orçamento público, que estima receitas, fixa as despesas e assim planeja as ações por meio do Plano Diretor, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei do Orçamento. A gestão do patrimônio público da entidade não busca o lucro financeiro, mas ao chamado lucro social.

Segundo Drucker (1997, p. 177), as grandes organizações não terão muita escolha se não a de tomarem por base a informação. Portanto, deve-se incentivar a elaboração de mecanismos de controles internos capazes de produzir confiabilidade indiscutível aos demonstrativos legais, para satisfazer as necessidades de informações, de modo correto e tempestivo, à administração pública.

Um diferencial do ramo da contabilidade privada, comparada com a contabilidade pública, é que, enquanto na área privada pode-se fazer tudo que a lei não proíbe, na pública permite-se realizar aquilo que a lei determina. Um aspecto a ser considerado é que a grande maioria dos recursos das instituições públicas tem procedência de tributos e transferências de outras esferas governamentais. Porém, os entes públicos também obtêm receitas

próprias, pela exploração de seu patrimônio, embasadas em suas legislações específicas, personalidade jurídica e capacidade econômica.

A necessidade de mudanças no controle de gestão tem aumentado nos últimos anos, devido as rápidas mudanças percebidas no contexto social e organizacional. A complexidade e hostilidade vêm exigindo constante aperfeiçoamento de sistemas de controle. O Tribunal de Contas do Estado (TCE) exige transparência do controle e da fiscalização segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00 e as Leis Complementares do Estado de Santa Catarina 202/00 e 246/03. A fiscalização na administração pública brasileira, conforme disposto no art. 70 da Constituição Federal, está focada relativamente na legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Na busca de uma nova estrutura administrativa, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece as normas de finanças públicas direcionadas para a responsabilidade fiscal, a qual pressupõe a ação planejada e transparente, para se prevenir riscos capazes de atingir o equilíbrio das contas públicas. Portanto, essa lei fixa um novo modelo de gestão, com visão para o desempenho, responsabilização e a responsabilidade de prestação de contas à população.

O intervalo entre o planejamento e a ação é mantido pelo descompasso entre os planejadores e o processo de planejamento com seus executores. O processo de planejamento é peculiar a cada esfera de governo ou órgãos governamentais. Cada um deles tem uma maneira e realidade distinta. Cabe aos responsáveis pelo planejamento e controle estudar e avaliar a realidade de cada órgão ou departamento e, aí sim,

definir o planejamento a ser seguido na administração.

Os controles internos em uma entidade promovem maior segurança do patrimônio, além de gerar eficiência na consecução do objetivo social, o que se manifesta como resultado, e, obviamente, são instrumentos de apoio à contabilidade. A Lei de Responsabilidade Fiscal contempla significativas inovações na gestão das finanças públicas. As alterações impostas pela Lei, no que tange à esfera municipal, têm refletido principalmente no planejamento, na execução e controle orçamentário, buscando, de imediato, importantes alterações na cultura da gestão pública.

Assim, o objetivo deste artigo é analisar a utilização do controle interno como instrumento de gestão em prefeituras municipais, de modo a contribuir para a transparência e integridade dos atos na administração pública. Vislumbra-se, portanto, um sistema de controle interno que contemple indicadores de eficiência e eficácia das políticas públicas. Destaca-se neste contexto a importância de expandir os limites das ações de controle para além do conhecimento de eficiência, incluindo-se também o conceito de eficácia dos resultados.

Entre determinações e orientações consideradas no preceito complementar de regras na gestão fiscal, está a visão orientada para os resultados da manifestação do poder público (eficácia e efetividade). Desse modo, se inclui a necessidade de avaliação da qualidade do gasto público. A sociedade possivelmente não se importa apenas com a eficiência do gasto público (raciocínio na utilização dos recursos), mas também em sua eficácia (combinação entre resultados obtidos e os objetivos institucionais propostos).

O artigo inicialmente apresenta a introdução do estudo. Em seguida faz

uma incursão nos fundamentos do sistema de controle interno, com ênfase no controle em esfera municipal, tipos e benefícios do controle interno, o sistema de controle interno e a Lei de Responsabilidade Fiscal, responsabilidade dos integrantes do sistema de controle interno. Na sequência, aborda o método e os procedimentos da pesquisa. Após, apresenta os resultados da pesquisa, com destaque ao perfil dos respondentes, o sistema de controle interno das prefeituras municipais pesquisadas e a utilização do controle interno como instrumento de gestão. Por último, evidencia as conclusões do estudo realizado, além das referências que o fundamentam.

2 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O controle interno na administração pública tem seu marco inicial na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que introduziu as expressões controle interno e controle externo, além de definir as competências para o exercício daquelas atividades. Ao poder Executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto ao Poder Legislativo foi atribuído o controle externo.

Como ordem constitucional, o controle interno é verificado pela primeira vez na Constituição Federal de 1967, em seu art. 71, o qual descreve que a fiscalização financeira e orçamentária da União será praticada pelo Congresso Nacional por meio do controle externo, e dos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituído conforme legislação.

A Constituição Federal de 1988 estabelece os enfoques de eficiência, eficácia e economicidade na destinação do erário, com a necessidade de uma

nova dinâmica nestas atividades, pois aos administradores, como gestores dos recursos, se impõem maior responsabilidade, dando ênfase à discussão sobre o controle interno governamental. Tal decorre principalmente pela sua previsão constitucional estabelecida nos artigos que seguem:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da união e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Art. 74. Os Poderes Legislativos, Executivos e Judiciários manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§1º os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Na comparação do texto constitucional vigente com o dispositivo da Constituição anterior sobre o alcance do controle, verifica-se que o atual não se restringe a aspectos financeiros e orçamentários somente, mas demonstra que o controle ou a fiscalização contemplará todos os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

Necessário se faz ter um conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central que coordene e oriente, para o desempenho das atribuições de controle interno referido na Constituição e estabelecido em cada nível de governo.

A Resolução TC-15/96 do TCE/SC, em seu art. 5º, § 5, expressa:

À remessa de informações e demonstrativos contábeis ao Tribunal de Contas far-se-á acompanhar o relatório de controle interno, por meio documental, com análise circunstanciada dos dados apresentados, evidenciando as possíveis falhas, irregularidades ou ilegalidades constatadas, bem como as medidas implementadas para a sua regularização.

A Lei nº 4.320/64 definiu em primeiro lugar a universalidade do controle, ou seja, seu alcance sobre todos os atos da administração, firmando a certificação do cumprimento do programa de trabalho, apresentado em termos físicos e financeiros. Pela primeira vez, além do controle meramente legal, pensava-se em controle por resultados na administração pública.

Os controles internos, segundo sua função, servem para auxiliar o administrador na direção de sua missão, tendo como norma a necessidade de conhecimento do que acontece no município, pois os mesmos estão focados para técnicas modernas de planejamento e de gestão da administração.

Attie (1998, p. 110), reportando-se ao ambiente empresarial, compreende controle interno como:

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

A Lei nº 4.320/64, que estabelece normas gerais de direito financeiro para a produção e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal ainda é a peça legal básica, pois disciplina todas as atividades de planejamento e orçamento, contabilização, controle e prestação de contas do setor público brasileiro.

O fundamento do controle interno na administração pública está descrito nos artigos 75 e 76 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que menciona o seguinte:

Art. 75 - O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76 - O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

A atuação do sistema de controle interno, além de salvaguardar os interesses públicos, será a base para responsabilizar solidariamente os infratores, principalmente, por desvios das finalidades dos recursos e bens públicos. Terá também atuação como um termômetro para que o gestor tenha mensalmente um detalhamento das áreas de atuação da administração, nos sistemas meio (secretarias, serviços burocráticos internos), quanto nos sistemas fim (aqueles serviços externos, ligados diretamente à comunidade).

Contudo, o objetivo do trabalho não diz respeito ao controle da administração pública como um todo, mas tão somente analisa o sistema de controle interno das prefeituras municipais pesquisadas e a sua utilização como instrumento de gestão, de modo que possibilite o aperfeiçoamento do controle interno na esfera municipal e sua implementação para o devido cumprimento da ordem constitucional.

2.1 Controle na esfera municipal

Nos municípios, respeitando a autonomia expressa pelo texto Constitucional, o controle interno está a cargo do Poder Executivo. Conforme dispõe o art. 31 da Carta de 1988, a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo e, pelos sistemas de controle

interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei.

Na esfera dos municípios catarinenses, a Constituição Estadual define a forma de controle e fiscalização, no art. 113, que assim dispõem:

A Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública municipal, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, a aplicação das subvenções e renúncia de receitas, é exercida:

I – pela Câmara Municipal, mediante controle externo;

II – pelos sistemas de controle interno do Poder executivo Municipal.

As exigências do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, enquanto órgão de controle externo, são descritas na Lei Complementar nº 202/00, que também impõe prazos para que os poderes e os municípios comuniquem ao Tribunal de Contas a implantação dos seus sistemas de controles internos.

No âmbito do Tribunal de Contas, o sistema de controle interno é visto no título IV, artigos 128 a 132, do Regimento interno – Resolução nº TC 06/2001, de 03 de dezembro de 2001 – onde consta a finalidade do sistema de controle interno conforme exposta nos diplomas constitucionais. Também lhes é imposta a realização de atividades, como: organizar e executar auditorias, alertar as autoridades competentes para a instauração de tomadas de contas especiais, comunicar o Tribunal de Contas sobre as providências adotadas em fase de correção e encaminhamento de ilegalidades e irregularidades, como também o ressarcimento de eventual dano causado ao erário público.

Portanto, a finalidade do sistema de controle interno é de assegurar nas várias fases do processo decisório, que o fluxo das informações e implementações de decisões se desenvolvam através de necessária legalidade, legitimidade e confiabilidade, perseguindo sempre a economicidade, a eficácia e a eficiência.

De acordo com Gattringer (2002, p. 42), o sistema de controle interno visa também, segundo sua natureza, alcançar os seguintes objetivos:

Integralidade – assegurar que as informações, registros e providências etc., abranjam a totalidade dos fatos ocorridos, ou seja, tudo o que deveria ter sido executado, registrado, decidido, promovido, informado, etc., foi de fato, feito.

Exatidão – assegurar que a execução, a valorização, a informação e os registros se revistam da necessária e adequada exatidão.

Pontualidade – assegurar que as épocas, os cronogramas, as datas etc., sejam rigorosamente respeitadas.

Autorização – assegurar que todos os atos de gestão estejam adequadamente autorizados pela pessoa competente e condizente com as normas traçadas.

Economicidade – Assegurar que o que está sendo controlado justifica o custo da operação. (Relação custo x benefícios).

Sobre a amplitude do controle interno, conforme Neves (www.cgu.gov.br), a subdivisão do controle interno é concebida em:

Controle interno contábil - compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente compreendem controles, tais como os sistemas de autorização e aprovação, segregação de tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custo-dia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.

Controle interno administrativo - compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional, e à obediência às diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros, incluem-se aqui controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, controle e qualidade.

A função do controle interno está intimamente ligada à função do planejamento, por intermédio de um sistema de feedback, que informa o resultado de decisões. O sistema é necessário para que se possa avaliar a qualidade do processo decisório e ainda para seu aperfeiçoamento. Um importante aspecto do controle é a preocupação dos gestores em preservar que os recursos sejam obtidos e aplicados eficientemente na realização dos objetivos traçados pela organização, já que o controle é definido

como um processo pelo qual a entidade segue os planos e as políticas da administração.

2.2 Tipos e benefícios do controle interno

Na administração pública deve-se dar prioridade ao planejamento, tornando-o principal objetivo da gestão e um meio para alimentar a execução na busca pelo controle. A administração pública está sujeita às leis e à moral. Pelas leis entende-se que a administração somente pode praticar atos que não venham a ferir uma dessas leis que regem sua existência. Quanto à moral entende-se que, além de praticar aquilo que a lei estabelece, a administração pública deve praticar atos que venham ao encontro da moral.

Segundo Kohama (2000, p. 31), a administração pública é todo o aparelhamento do estado, pré-ordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. Portanto, o controle interno vai além da fiscalização orçamentária, da programação financeira e do controle de custos. Pode-se dizer que o controle interno vai até o destino final do objeto oriundo dos recursos públicos, como na aquisição de material de expediente, peças, combustíveis e outros, destinados ao almoxarifado. Não basta controlar até o seu destino, é necessário também identificar o destino final, bem como controlar os gastos de cada equipamento, setor ou veículo que seja o destino final deste objeto.

O art. 77 da Lei nº 4.320/64 destaca os tipos de controles orçamentários da administração em relação aos fatos administrativos:

Controle prévio ou preventivo (a priori): é o controle que antecede à conclusão ou operacionalidade do ato, como requisito da sua eficácia. Esse controle é exercido por intermédio da promulgação de leis, elaboração de contratos, convênios, instruções e regulamentos que disciplinam as atividades;

Controle concomitante ou sucessivo: é o controle que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação. É exercido através da vigilância sobre o trabalho administrativo, medindo o impacto da sua decisão no momento próprio da ocorrência dos fatos;

Controle subsequente ou corretivo (a posteriori): é o controle que se efetiva após a conclusão do ato controlado. Faz-se depois de concluído o projeto ou terminado o exercício financeiro, por meio de utilização de relatórios contábeis e extra-contábeis que possibilitam o conhecimento das ações efetivas.

Nas administrações estaduais e municipais devem existir também mecanismos que regulem o controle interno a ser exercitado, consubstanciados em legislação específica e regulamentos próprios. Um dos principais benefícios em se ter um controle na administração é a própria estrutura administrativa do órgão público, pois através dele definirá de forma explícita as áreas de atuação e os respectivos cargos, atribuições e responsabilidade que cada um ocupa dentro desta estrutura.

Todos os atos praticados pela administração pública direta, indireta e funcional, devem ser executados com a fiel observância aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. Do exposto, infere-se a relevância do controle interno como meio de assegurar que tal ocorra.

2.3 O sistema de controle interno e a Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 59, impõe a fiscalização da gestão fiscal por meio do sistema de controle interno de cada esfera de poder e do Ministério Público e, quando possível, através de Comissões Parlamentares de Inquéritos, suspensão de atos e contratos etc., ou com o amparo do Tribunal de Contas, que atua mediante tutela Constitucional.

O parágrafo único do art. 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece a

atribuição aos responsáveis ou agentes pelo controle interno, dentre eles o de assinar o relatório de gestão fiscal, confeccionado pelos titulares dos Poderes e Órgãos referidos no art. 20 da citada Lei.

Conservando a conformidade com o texto Constitucional, o sistema de controle interno na esfera estadual deve ser efetuado no âmbito de cada Poder. Assim, deve ter um órgão centralizador, responsável pelo sistema de controle interno, e um responsável em cada poder, sendo que o responsável direto deverá assinar os relatórios confeccionados.

No ambiente municipal, o sistema de controle interno está unicamente a cargo do Poder Executivo. Quem deve assinar todos os demonstrativos – Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal – emitidos no município é o agente ou responsável pelo sistema de controle interno da administração Municipal.

Contudo, a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe que o Legislativo seja também responsável pela confecção dos relatórios de gestão fiscal de sua competência, independente da autonomia orçamentária e financeira, que obriga o Poder Legislativo enviar seu Relatório de Gestão Fiscal ao responsável pelo sistema de controle interno do Poder Executivo.

O sistema de controle interno como descrito, congrega a organização como um todo e se subdivide em controles internos contábeis e administrativos. A visão sistêmica do controle interno mostra a idéia de conjunto, que, determinado por setores interdependentes, exercem coordenações entre si atendendo a um fim específico.

Portanto, o sistema de controle interno de uma entidade pública é composto de diversos subsistemas interligados de controle interno: de orçamentos, de pessoal e folha de pagamento, de receita,

de créditos, de dívidas, de patrimônio, de disponibilidades financeiras etc. Cada subsistema terá sua forma contábil e administrativa de controle, apontando os seus responsáveis diretos.

2.4 Responsabilidade dos integrantes do sistema de controle interno

Na esfera municipal, a responsabilidade pela implementação do sistema de controle interno é do Chefe do Poder Executivo. Ao Poder Executivo cumpre a obrigação de instituir e manter operando o sistema de controle interno, porque a existência desse mecanismo é imposta por determinação Constitucional. Todavia, desde a sua implantação e regulamentação, esta atribuição pode ser delegada ou repassada para cada administrador ou responsável pelo órgão ou setor da instituição.

A partir da delegação, qualquer irregularidade ou ilegalidade ocorrida deve ser comunicada pelo responsável, por escrito, ao órgão central de controle interno ou diretamente ao órgão de controle externo, para adoção das providências cabíveis, sob pena de responsabilidade solidária.

O § 1º do art. 74 da Constituição Federal destaca que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. A Carta Catarinense estabelece, conforme previsto no § 1º do art. 62, a mesma regra para o âmbito do Estado e dos Municípios.

É importante destacar que somente um eficiente sistema de controle interno permitirá ampla aplicação do que determina a Constituição Federal, que exige planejamento, atendimento de diretrizes e metas, com eficiência e eficácia. Caso contrário serão resolvidas

apenas questões constatadas (passadas) e de forma separada, resultando em prejuízo ao erário, em função da impossibilidade de se descobrir erros e irregularidades em tempo apropriado.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA RESULTS

A pesquisa caracteriza-se como sendo do tipo exploratória. De acordo com Raupp e Beuren (2004, p. 80), a pesquisa exploratória “consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente. Assim, contribui para o esclarecimento de questões superficialmente abordadas sobre o assunto”.

As Unidades Públicas pesquisadas foram as vinte Prefeituras do Oeste do Estado de Santa Catarina pertencentes à região de abrangência da Associação dos Municípios do Oeste de Santa Catarina – AMOSC: Águas de Chapecó, Águas Frias, Caxambu do Sul, Chapecó, Cordilheira Alta, Coronel Freitas, Formosa do Sul, Guatambu, Irati, Jardinópolis, Nova Erechim, Nova Itaberaba, Pinhalzinho, Planalto Alegre, Quilombo, Santiago do Sul, São Carlos, Serra Alta, Sul Brasil e União do Oeste.

Os 20 municípios pesquisados, que compõem a região da Associação dos Municípios do Oeste de Santa Catarina, compreendem uma área total de 2.955,10 km², o que corresponde a 3,10% da área total do Estado de Santa Catarina. Nesta região vivem aproximadamente 250.000 pessoas, sendo que a variação populacional é de 2.000 a 160.000 mil habitantes por Município.

Justifica-se esta população pelo fato de, no Brasil, prevalecerem, em termos quantitativos, os municípios considerados

de pequeno porte populacional, aqueles com uma população na sua maioria igual ou inferior a 10.000 habitantes. O pequeno porte do município, na relação entre a administração pública e os cidadãos, na possibilidade de participação, tem como principal problema a fragilidade das estruturas administrativas nas diversas dimensões, principalmente a voltada à gestão de finanças. Como decorrência, este aspecto se reflete na qualidade do atendimento do setor público na esfera municipal.

Os dados foram coletados em fontes primárias e secundárias. Os dados primários foram coletados, no período de janeiro a abril de 2005, por meio de entrevistas semi-estruturadas junto aos contadores e responsáveis pelo setor de controle interno, com base em uma pauta de questões de pesquisa. Considerou-se nesse estudo os técnicos administrativos, denominados contadores, e agentes de controle interno das administrações públicas municipais.

Com relação aos dados secundários, foram levantados dados de controle interno nos diversos setores das Prefeituras Municipais, com base em relatórios contábeis extraídos dos movimentos mensais, exigidos e remetidos ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Além dos relatórios tradicionais e obrigatórios, foram analisados dados de controles próprios e individuais de cada administração.

Na análise dos dados investigaram-se as fontes primárias e secundárias coletadas, buscando respostas às indagações da pesquisa. Por sua vez, na interpretação dos dados procurou-se dar um significado mais amplo às respostas, vinculando-as a outros conhecimentos explicitados nos fundamentos do artigo. A abordagem adotada na análise dos dados é de natureza predominantemente quantitativa.

CONTROLE INTERNO: SEU USO POR MUNICÍPIOS DA REGIÃO OESTE DO ESTADO DE SANTA CATARINA	Celso Galante Ilse Maria Beuren Antonio Benedito Silva Oliveira
--	---

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Na descrição dos resultados da pesquisa constam o perfil dos respondentes, a caracterização do sistema de controle interno das prefeituras municipais pesquisadas e a análise da utilização do controle interno como instrumento de gestão nestas prefeituras.

4.1 Perfil dos respondentes

Antes de evidenciar os resultados da pesquisa sobre a contribuição do controle interno nas prefeituras analisadas, apresenta-se na Tabela 1 alguns elementos relacionados ao perfil dos respondentes.

TABELA 1 – PERFIL DOS RESPONDENTES DA PESQUISA

Alternativas	Frequência absoluta (n°)	Frequência relativa (%)
Tempo de serviço na Prefeitura		
Menos de 01 ano	3	15,0
Entre 01 e 03 anos	7	35,0
Entre 04 e 06	-	-
Entre 07 e 09	1	5,0
Entre 10 e 12	5	25,0
Entre 13 e 15	1	5,0
Mais de 16 anos	3	15,0
Situação funcional		
Concursado	11	55,0
Não concursado	9	45,0
Grau de instrução		
Graduado em Administração	03	15,0
Graduado em Ciências Contábeis	10	50,0
Outra Graduação	02	10,0
Não possui Graduação	05	25,0
Abordagem do tema na instituição		
Semanalmente	8	40,0
Mensalmente	10	50,0
Trimestralmente	1	5,0
Sem resposta	1	5,0
Cursos sobre controle interno		
Nenhum	7	35,0
De 01 a 03 cursos ou treinamentos	10	50,0
De 04 a 06 cursos ou treinamentos	1	5,0
Mais de 07 cursos ou treinamentos	2	10,0
Importância atribuída aos cursos		
Sem importância	-	-
Pouco importante	-	-
Importante	1	5,0
Muito importante	4	20,0
De extrema importância	15	75,0

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto ao tempo de serviço na Prefeitura Municipal, a pesquisa mostra que a maioria dos contadores e agentes de controle interno entrevistados possui experiência na área pública. São conhecedores da parte administrativa e contábil da entidade.

Em relação à situação funcional, verificou-se que tal enfoque legal está presente nas administrações públicas. A maioria dos agentes de controle interno prestou concurso público em obediência à legislação municipal.

Sobre o grau de instrução dos respondentes, a pesquisa demonstra que 50% possuem formação em Ciências Contábeis. Para o controle interno é imprescindível que o indivíduo seja conhecedor, de modo específico, do processo contábil e da administração geral da entidade.

Do total dos 20 municípios pesquisados, observa-se que em 90% deles ocorre a abordagem do tema controle interno semanalmente ou mensalmente. Embora o resultado seja de 90% dos que abordam, causa preocupação os demais, tendo em vista que o controle interno é um instrumento fundamental para o gestor público.

Nota-se que 65% dos respondentes participaram entre 1 a 7 cursos ou treinamentos sobre o tema. Os demais, 35%, são colaboradores que foram designados pelo Prefeito (por concurso público ou nomeação) para ocupar a vaga devido à exigência do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

Perguntados sobre a importância dos cursos ou treinamentos relacionados a controle interno, verifica-se que a maioria, 75%, dos entrevistados está ciente da sua importância para a melhoria da administração pública municipal.

4.2 Caracterização do sistema de controle interno das prefeituras municipais pesquisadas

O sistema de controle interno das prefeituras municipais pesquisadas foi investigado na perspectiva de sua situação atual de implantação, estrutura, conhecimento da legislação, existência de controle antes da exigência legal e responsável pelo controle, cujos resultados são demonstrados na Tabela 2.

A pesquisa aponta que sobre a situação atual de implantação do controle interno, 85% deles está em fase de implantação,

não sendo possível análises mais aprofundadas dos resultados, mas já demonstrando algumas mudanças iniciais significativas, como maior obediência às legislações existentes, encaminhamentos de controles por setores e por secretarias e segurança na tomada de decisões.

Em relação a existência de estrutura adequada para o controle interno, a pesquisa demonstra que 65% dos municípios não possuem uma estrutura adequada para o desenvolvimento das atividades de controle interno. Pelo fato de estar em implantação e pela estrutura administrativa dos municípios, a eficiência dos resultados não será a esperada.

Quanto ao conhecimento da legislação, observa-se que embora alguns municípios estejam em fase de implantação dos controles internos, todos tiveram acesso à legislação para interpretação e aplicação das matérias contidas. São conhecedores principalmente das Leis Complementares nº 202/00 e nº 246/03, do Estado de Santa Catarina, que estabelecem além de outras exigências, os prazos para implantação dos controles internos.

Em relação à existência de controle antes da exigência determinada pela Lei nº 246/03 do Estado de Santa Catarina, verificou-se que 40% mantinham algum tipo de controle, mesmo que de forma manual e não padronizada. A frequência de elaboração e verificação mais constatada é de 20% mensalmente e 30% anualmente.

Quanto ao responsável pelas atividades de controle interno, nota-se que em 80% dos municípios está sob a responsabilidade do Agente de Controle Interno, conforme estabelecido na Lei Complementar de cada município. Os 20% restantes não possuem um funcionário específico ou ainda não implantaram o controle interno. Nesta questão verificou-se que alguns

CONTROLE INTERNO: SEU USO POR MUNICÍPIOS DA REGIÃO OESTE DO ESTADO DE SANTA CATARINA	Celso Galante Ilse Maria Beuren Antonio Benedito Silva Oliveira
--	---

municípios ferem o dispositivo quanto à segregação de funções, pois o mesmo funcionário que faz o controle interno, possui também outras atividades técnicas, como responsável pelo setor de Recursos

Humanos, pela Contabilidade ou outras funções.

TABELA 2 – SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DAS PREFEITURAS MUNICIPAIS PESQUISADAS

Alternativas	Frequência absoluta (n°)	Frequência relativa (%)
Situação atual de implantação		
Adequado	2	10,0
Não atende às exigências	1	5,0
Em fase de implantação	17	85,0
Não foi implantado o CI	-	-
Estrutura adequada para o CI		
Sim	7	35,0
Não	13	65,0
Conhecimento da legislação do CI		
Sim	7	35,0
Razoavelmente	13	65,0
Não	-	-
CI antes da obrigatoriedade		
Sim	8	40,0
Não	12	60,0
Meios de CI antes da lei		
Manuais	7	35,0
Informatizados	-	-
Informatizados com normatização	1	5,0
Sem resposta	12	60,0
Frequência na elaboração dos CI		
Semanalmente	1	5,0
Mensalmente	4	20,0
Semestralmente	1	5,0
Anualmente	6	30,0
Não existiam controles	4	20,0
Sem resposta	4	20,0
Responsável pelo CI		
Agente de controle interno	16	80,0
Contador	-	-
Sem funcionário específico	3	15,0
Desconhece	-	-
Outros	1	5,0

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação às principais mudanças percebidas após a implantação do controle interno, constatou-se nos municípios que já o implantaram, que a maior mudança foi obediência à legislação. Atribuem menos importância à segurança na tomada de decisão e maior grau de importância à rigidez imposta

pela legislação, principalmente na aplicação de recursos em setores como saúde e educação.

Quanto às dificuldades de implantação do controle interno, constatou-se pelas análises efetuadas que em todos os municípios houve dificuldades para implantação, pois ocorreu uma mudança

de procedimentos, uma quebra de paradigmas. Dentre os municípios pesquisados destacam-se: falta de conhecimento e atendimento da legislação, resistência à mudanças, encaminhamentos e repreensão política e boicote por parte dos funcionários.

No que concerne aos modelos de controle interno existentes e utilizados, a maioria dos respondentes expôs que são ruins ou regulares. Os motivos apontados são: por estar em fase de implantação, por falta de segurança, por não estar formalizado pelo Tribunal de Contas um modelo padrão, pela falta de segurança do que informar e ainda pelo pouco tempo disponível na função, já que muitos estão migrando para este novo setor.

Sobre um modelo padrão de controle interno, 75% dos respondentes são de opinião que tal seria o ideal ou adequado. Por outro lado, 5% expressaram a opinião de ser inadequado pelas características particulares de cada município e que devem ser elaborados conforme a necessidade de cada município; e 10% desconhece um modelo padrão de controle interno.

Em relação ao monitoramento e acompanhamento das etapas essenciais no processo de controle interno da gestão (desde o Planejamento, Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento), quanto à avaliação e encaminhamento de ações corretivas, a pesquisa demonstra que é uma etapa importante após a implantação do controle interno. Todavia, apenas 40% dos municípios pesquisados realizam o monitoramento das ações. Os que não elaboram, justificam que o motivo é não estar em completo funcionamento e por não estar estabelecido ainda o hábito de avaliar as metas e o planejamento.

No tocante às considerações ou sugestões sobre o controle interno, os respondentes destacaram diversos aspectos: que devem existir mais cursos e treinamentos; devem

ser disponibilizados softwares ou desenvolver sistemas informatizados em nível de associação para facilitar os trabalhos; dificuldades na elaboração dos relatórios, por não ter certeza do que constar neles; sugestão de encontros regionais para troca de experiências e idéias; alegação de estar fazendo re-trabalho, pois os dados constantes do relatório de controle interno já são informados na prestação de contas mensal.

Como alegações para as deficiências os respondentes informaram: ausência de modelos padrões de controle interno, falta de estrutura nos municípios para que o controle seja um aliado do Prefeito, falta de conscientização de todos os colaboradores, problemas de implantação por ser ano eleitoral e final de mandato, falta de conhecimento para a implantação. Embora tenham alegado estas questões, foi destacado como ponto principal que o controle interno é visto como um instrumento importante para a transparência dos atos dos gestores públicos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos dados permite concluir que os órgãos institucionais de controle interno dos municípios pesquisados voltam suas atenções para a atuação preventiva e orientadora, de modo a evitar as falhas involuntárias ou deliberadas, por parte dos atores dos processos organizacionais.

Atuam de forma independente e com métodos e técnicas que envolvem procedimentos de ambos os tipos de controle, interno e externo. Em função de suas atribuições constitucionais e legais, o controle interno tem papel relevante na administração pública, pela orientação e vigilância em relação às ações dos

administradores, visando assegurar eficiente arrecadação das receitas e adequado emprego dos recursos públicos.

O gestor público deve estar interessado em controlar os recursos, o que implica fazer com que o imposto pago gere benefícios. A possibilidade de garantir serviços está intimamente ligada à própria capacidade de gestão da receita, pois não se pode só aguardar passivamente que as receitas públicas aumentem.

Ao ser responsável pelas informações que permitem ao administrador melhorar o seu desempenho, além de coibir a corrupção, constitui-se o sistema de controle interno em importante instrumento de combate à ineficácia administrativa. Além disso, a transparência, evidenciada por controles eficientes, permite buscar na sociedade a solução para necessidades públicas que o Estado não dispõe quanto às receitas para custear suas atividades.

As informações gerenciais alcançadas pelo sistema de controle interno, por permitirem o acompanhamento global da entidade e possibilitarem a correção de planos e projetos em andamento, são fundamentais para que o administrador execute uma gestão fiscal responsável e não incorra nas sanções da Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000.

Dentre os principais resultados da pesquisa destacam-se, na seqüência, três aspectos: o perfil dos respondentes da pesquisa, a caracterização do controle interno nas prefeituras municipais pesquisadas e a análise da utilização do sistema de controle interno como instrumento de gestão nestas instituições.

a) Perfil dos respondentes da pesquisa

Quanto ao tempo de serviço dos respondentes na Prefeitura Municipal, a

pesquisa mostrou que a maioria dos agentes de controle interno possui experiência na área pública e são conhecedores da parte administrativa e contábil da entidade.

Em relação à situação funcional, observou-se que tal enfoque está presente nas administrações públicas, pois a maioria dos agentes de controle interno possui concurso público em obediência à legislação municipal.

No que concerne ao grau de instrução, a pesquisa demonstrou que 50% possuem Graduação em Ciências Contábeis. Para o controle interno é imprescindível que o indivíduo seja conhecedor de modo específico do processo contábil e da administração geral da entidade. Além desta formação, constatou-se a participação em cursos e treinamentos específicos sobre sistema de controle interno.

b) Caracterização do sistema de controle interno das prefeituras municipais

A pesquisa aponta que em relação à situação atual de implantação do controle interno, 85% delas está em fase de implantação, não sendo possível análises mais aprofundadas dos resultados, mas já demonstrando algumas mudanças iniciais significativas, como maior obediência às legislações existentes, encaminhamentos de controles por setores e por secretaria e busca de segurança na tomada de decisões.

Em relação à existência de estrutura adequada para o controle interno, a pesquisa demonstrou que um ponto expressivo detectado é que 65% dos municípios não possuem uma estrutura adequada para o desenvolvimento das atividades de controle interno. Pelo fato de estarem em fase de implantação e pela estrutura precária dos municípios, a

eficiência dos resultados não será a esperada para o controle interno.

Quanto ao conhecimento da legislação, mesmo vários municípios estarem em fase de implantação dos controles internos, a pesquisa evidenciou que todos tiveram acesso à legislação para interpretação e aplicação das matérias contidas e são conhecedores principalmente das Leis Complementares nº 202/00 e 246/03, que estabelecem além de outras exigências, os prazos para implantação dos controles internos.

Sobre a existência de controle antes da exigência pela Lei nº 246/03, verificou-se que 40% mantinham algum tipo de controle, mesmo que manuais e não padronizados, com uma frequência de elaboração e verificação da situação existente, que variam de 20% mensalmente e 30% anualmente.

O responsável pelas atividades de controle interno, constatou-se que em 80% dos municípios, é o Agente de controle interno, conforme estabelecido na Lei Complementar de cada município. Os 20% restantes não possuem um funcionário específico e ainda outros não implantaram o controle interno. Nesta questão verifica-se que alguns municípios ferem a dispositivo quanto à segregação de funções, pois o mesmo funcionário que faz o controle interno possui também outras atividades técnicas, como responsável pelo departamento de Recursos Humanos, outros pela Contabilidade e ainda outras funções.

c) Análise da utilização do controle interno como instrumento de gestão

Sobre as principais mudanças percebidas após a implantação do controle interno, constatou-se nos municípios que já o implantaram, que a maior mudança foi a obediência à legislação. Atribuem menos importância para a segurança na tomada

de decisão e maior grau de importância à rigidez imposta pela legislação, principalmente na aplicação de recursos em setores como saúde e educação.

Quanto às dificuldades de implantação do controle interno, constatou-se pelas análises efetuadas nos questionários que em todos os municípios houve dificuldades para implantação, pois ocorreu uma mudança de procedimentos, uma quebra de paradigmas. Dentre as dificuldades destacam-se: falta de conhecimento e atendimento da legislação, resistência à mudanças, encaminhamentos e repreensão política e boicote por parte dos funcionários.

Em relação aos modelos de controle interno existentes e utilizados, a maioria dos entrevistados expôs que são ruins ou regulares e os motivos é por estarem em fase de implantação, por falta de segurança, por não estar formalizado pelo Tribunal de Contas um modelo padrão, pela falta de segurança do que informar e ainda pelo pouco tempo disponível na função já que muitos estão migrando para este novo setor.

No que concerne a um modelo padrão de controle interno, os respondentes demonstraram ser ideal ou adequado na opinião de 75% dos entrevistados, sendo que 5% expressaram a opinião de ser inadequado pelas características particulares de cada município e que devem ser elaborados conforme a necessidade de cada município.

O monitoramento e acompanhamento das etapas essenciais no processo de controle interno da gestão (desde o Planejamento, Lei de Diretrizes Orçamentárias e o orçamento) e a avaliação e encaminhamento de ações corretivas são fases importantes após a implantação do controle interno. Porém, apenas 40% dos municípios pesquisados realizam o monitoramento das ações; e os que não elaboram justificam que o motivo é não

estar em completo funcionamento e por não estar estabelecido ainda o hábito de avaliar as metas e o planejamento.

No tocante às considerações e sugestões sobre o controle interno, os respondentes destacam 12 tópicos de sugestões e comentários, sendo eles: que devem existir mais cursos e treinamentos, devem ser disponibilizados softwares ou desenvolver sistemas informatizados em nível de associação para facilitar os trabalhos, há dificuldades na elaboração dos relatórios por não ter certeza do que constar neles, necessidade de encontros regionais para troca de experiências e idéias, alegação de estar fazendo re-trabalho, pois os dados constantes do relatório de controle interno já são informados na prestação de contas mensal.

Verificou-se ainda que os entrevistados apontaram as seguintes sugestões: necessidade de modelos padrões de controle interno, falta de estrutura nos municípios para que o controle seja um grande aliado do prefeito, falta de conscientização de todos os colaboradores, problemas de implantação por ser ano eleitoral e final de mandato, falta de conhecimento para a implantação e destacado como ponto principal que o controle interno é visto como um ponto positivo para a transparência dos atos do gestor.

Assim, a pesquisa permitiu conhecer a utilização do controle interno nas administrações municipais. Os agentes de controle internos mostraram estar envolvidos na implantação dos controles e que serão pessoas-chaves no processo de transparência e eficiência da gestão,

por possuírem liberdade de apontar as falhas e as irregularidades existentes.

As conclusões gerais conduzem ao entendimento que, seja por força de lei ou por necessidade de gestão, os municípios estão implantando e estruturando seu controle interno, com o objetivo principal de melhorar a transparência, comprovando a legalidade, a legitimidade das operações e a análise dos resultados, mas que existe muito ainda a se fazer.

Assim, a pesquisa descreveu a situação existente nos municípios focados no trabalho com relação ao sistema de controle interno, no sentido da transparência e integridade nas prestações de contas, bem como a necessidade de fazê-lo pela gestão pública. Tudo isso, com o comprometimento da legalidade, legitimidade e dos resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração.

Salienta-se que, apesar do sistema de controle interno ter como missão a supervisão e o controle dos atos praticados pela administração pública, não deve ser visto como um adversário ou rival dos gestores públicos, pois há um objetivo comum, que é o de melhorar o desempenho do executivo municipal.

Com base na revisão bibliográfica que fundamentou este estudo e na pesquisa de campo realizada, observou-se que a necessidade de controle interno é incontestável, seja ela destinada a determinar referências entre valores, para transparência dos atos administrativos, ou para servir de elemento de discernimento para a tomada de decisão. Fica, portanto, a recomendação para novas pesquisas em outras regiões do País.

CONTROLE INTERNO: SEU USO POR MUNICÍPIOS DA REGIÃO OESTE DO ESTADO DE SANTA CATARINA	Celso Galante Ilse Maria Beuren Antonio Benedito Silva Oliveira
--	---

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria:** conceitos e aplicações. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BRASIL. **Constituição Federal de 1967.** Texto constitucional aprovado em Brasília, 24 de janeiro de 1967, publicado no D.O.U., de 20/10/1967.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas emendas constitucionais nºs 1/92 a 31/2000 e pelas emendas constitucionais de revisão nºs 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2001.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101** – Lei de responsabilidade fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2001.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

BRASIL. **Lei Federal nº 10.028, de 19 de outubro de 2000.** Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967.

DRUCKER, Peter F. **As novas realidades:** no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão do mundo. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

GATTRINGER, João Luiz. **V Ciclo de estudos de controle público da administração municipal.** Florianópolis: ACOM, 2002.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NEVES, Wanderlei Pereira das. **O controle interno e a auditoria interna governamental:** diferenças fundamentais. Disponível em:
<http://www.cgu.gov.br/sfc/leg_inf_tec/palestra/cigov.doc>. Acesso em: 31 out. 2004.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina.** Edição atual. Florianópolis: Assembléia legislativa, 1998-2001. 233 p.

SANTA CATARINA. **Resolução nº TC-15/96.** Altera disposições da Resolução nº TC-16/94, de 21 de dezembro de 1994. Florianópolis: D.O.E., nº 15.586, de 02/01/1997.

CONTROLE INTERNO: SEU USO POR MUNICÍPIOS DA REGIÃO OESTE DO ESTADO DE SANTA CATARINA	Celso Galante Ilse Maria Beuren Antonio Benedito Silva Oliveira
--	---

SANTA CATARINA. **Resolução nº TC-06/2001**. Institui o regimento interno do tribunal de contas do estado de Santa Catarina. Florianópolis: D.O.E., nº 16.814, de 28/12/2001.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar nº 202/00**. Institui a lei orgânica do tribunal de contas do estado de Santa Catarina e adota outras providências. Florianópolis: D.O.E., nº 16.561, de 15/12/2000.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar nº 246/03**. Altera a redação do art. 119, da Lei Complementar nº 202, de 15 de dezembro de 2000, que institui a lei orgânica do tribunal de contas do estado de Santa Catarina e adota outras providências. Florianópolis: D.O.E., nº 17.172, de 09/06/2003.

==== RC&C =====