

OS CONTROLES INTERNOS APLICADOS PARA ACOMPANHAR OS LIMITES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: ESTUDO DE CASO NOS MUNICÍPIOS DO VALE DO PARANHANA/RS

Jessica Caroline Prass¹
Ailson José Vier²

RESUMO

A administração pública tem por objetivo a prestação de serviços públicos e, para atingi-los, atua de forma planejada, organizada, dirigida e controlada, a fim de satisfazer as necessidades de interesse da coletividade. Nesse sentido, o controle é parte integrante na Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que trouxe a responsabilidade com a gestão fiscal. O controle interno é realizado dentro da administração sobre os atos e atividades desempenhadas e pode auxiliar os governantes no alcance de seus objetivos e na utilização adequada dos recursos públicos confiados, além de assegurar o interesse da população no controle dos serviços públicos. O presente estudo apresenta como tema os controles internos aplicados para o acompanhamento dos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nos municípios do Vale do Paranhana/RS e tem como objetivo identificar os controles internos estabelecidos para acompanhar os limites das despesas com as rubricas de pessoal, educação e saúde para auxílio à gestão financeira. Como metodologia, utilizou-se de pesquisa bibliográfica, num estudo de casos múltiplos, de forma exploratória e abordagem qualitativa e quantitativa, mediante coleta de dados com entrevistas semiestruturadas nas Unidades Centrais de Controle Interno (UCCI) dos municípios do Vale do Paranhana/RS. Com os resultados obtidos, pode-se perceber que as UCCIs fazem seus acompanhamentos sobre os limites abordados por meio de análises mediante os relatórios de envio obrigatório ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e não utilizam acompanhamentos próprios da UCCI para munir o gestor com informações sobre a gestão financeira.

Palavras-chave: Administração pública. Controle interno. Lei de Responsabilidade Fiscal.

ABSTRACT

The purpose of public administration is to provide public services and, in order to achieve them, acts in a planned, organized, directed and controlled manner, in order to meet the needs of the community. In this sense, control is an integral part of Supplementary Law nº 101, dated May 4, 2000, which brought responsibility for fiscal management. The internal control is carried out within the administration on the acts and activities performed, which can help the governors in the achievement of their objectives and in the appropriate use of the entrusted public resources, besides assuring the interest of the population in the control of the public services. The

present study presents internal controls applied to monitoring the limits imposed by the Fiscal Responsibility Law (FRL) in the municipalities of Vale do Paranhana/RS, and had the objective of identifying the internal controls established to accompany the expenditure ceilings with personnel, education and health to aid financial management. As a methodology, bibliographic research was used in a multiple-case study, in an exploratory and qualitative-quantitative approach, through data collection with semi-structured interviews at the Central Internal Control Units (CICU) of the municipalities of Vale do Paranhana/RS. With the results obtained, it can be seen that the CICUs make their follow-ups on the limits addressed by means of analyzes through the reports of compulsory sending to the Court of Accounts of the State of Rio Grande do Sul and do not use CICU's own follow-up to provide the manager with information on financial management.

Keywords: *Public administration. Internal control. Fiscal Responsibility Law.*

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tem a finalidade de normatizar as finanças públicas e orientar os governantes a assumirem compromissos em relação à gestão financeira dos recursos públicos. Essa lei trouxe metas, limites e condições para cada ente da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), as quais norteiam as ações dos administradores públicos no acompanhamento das finanças, garantindo as exigências estabelecidas em lei.

O controle interno dentro da administração pública é um instrumento relevante para acompanhar os atos e as atividades executadas, assim como auxiliar os governantes no alcance de seus objetivos e na utilização dos recursos públicos, além de proteger a população (SOUZA, 2006).

Para Souza (2006), o controle interno na administração é o órgão responsável por acompanhar as contas públicas, orientar, fiscalizar e ajudar na gestão. Enquanto Cavalheiro e Flores (2007) afirmam que sua finalidade é proporcionar melhores serviços públicos, com a efetiva entrega das ações aos cidadãos, atento ao princípio constitucional da eficiência.

As finanças públicas exigem o acompanhamento de uma gestão fiscal eficiente com planejamento de ações, visando o uso adequado do erário público assim como o equilíbrio das contas públicas. Para Flores (2009), é aceitável dizer que Administração não existe sem planejamento e controle.

O problema de pesquisa deste artigo tem como propósito identificar quais os

controles internos aplicados nos municípios da região do Vale do Paranhana/RS que auxiliam os gestores da administração pública a garantir o cumprimento quanto aos limites de gastos públicos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como justificativa, pode-se afirmar que a aluna, no decorrer das disciplinas ministradas no curso de Ciências Contábeis, teve despertado seu interesse pelas áreas de controle interno e finanças públicas, o que motivou o desenvolvimento do presente estudo, pois acredita que os controles internos robustos são grandes aliados dos administradores públicos, já que poderão trazer-lhes informações para auxiliar a gestão, e também contribuir para o interesse da população no acompanhamento dos serviços públicos.

Portanto, o presente estudo sobre os controles internos estabelecidos nos municípios do Vale do Paranhana/RS pretende verificar se estes estão implantados adequadamente para o acompanhamento dos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal como auxílio na gestão financeira. Além disso, busca identificar como são aplicados esses instrumentos de controle interno no acompanhamento dos gastos públicos referentes a pessoal, educação e saúde, observando as exigências da Lei Complementar nº 101, de 2000, e identificar a relevância dada às informações geradas pelos instrumentos de controle interno.

A metodologia utilizada neste estudo foi uma pesquisa bibliográfica, com estudos de casos múltiplos, de forma exploratória e abordagem quali-quantitativa. A coleta de dados realizada por meio de roteiro de entrevistas semiestruturadas com questões abertas aplicadas aos servidores responsáveis pelos mecanismos de controles internos. A apresentação do artigo está estruturada a partir dessa introdução, seguida de uma fundamentação teórica, da metodologia, da análise dos dados e das considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Administração pública brasileira

A República Federativa do Brasil é composta pela União indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, conforme o art. 1º da Constituição Federal (CF) de 1988. Os Poderes da União são autônomos e concordantes entre si. Segundo Santos (2012), a função do Poder Executivo é administrar o interesse

público e executar as leis, do Poder Legislativo é legislar e fiscalizar e do Poder Judiciário é promover a justiça através das leis.

Ainda para Santos (2012), a administração pública é todo o aparelhamento do Estado que realiza a prestação de serviços públicos à coletividade. Essa função ora pode ser desempenhada pelo Estado, ora por órgãos e pessoas jurídicas, todos com o dever de obedecer aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme preconiza o art. 37 da CF.

2.1.1 Conceito

A administração pública pode ser definida em sentido formal pelo conjunto de órgãos criados para alcançar os objetivos do Governo; em sentido material pelo conjunto de funções necessárias à realização dos serviços públicos; e em sentido operacional pelo desempenho contínuo e ordenado, legal e técnico, dos serviços do Estado ou por ele reconhecido para beneficiar a população (MEIRELLES, 1997).

Chiavenato (2012) destaca que a administração pública atua como o mecanismo do Estado para planejar, organizar, dirigir e controlar todas as ações administrativas voltadas para satisfazer as necessidades básicas da população.

2.1.2 Organização

A organização da administração no âmbito federal, segundo art. 4º do Decreto-Lei nº 200/67, estabelece distinção entre as pessoas jurídicas da administração pública direta e indireta.

De acordo com o Decreto-Lei nº 200/67, em seu inciso II do art. 4º, as entidades integrantes da administração indireta são autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas. Para Kohama (2006), a administração indireta ou descentralizada abrange os serviços de interesses públicos não realizados diretamente pelo Estado, mas por outras entidades criadas com sua autorização para o desempenho de atividades públicas.

Conforme Kohama (2006), a administração direta ou centralizada está unida à estrutura organizacional diretamente ao chefe do Poder Executivo. Já Oliveira (2015) acrescenta que esta abrange os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) por meio de seus órgãos de forma centralizada para

realização dos serviços públicos.

2.1.3 Princípios

A Constituição da República no art. 37 dispõe sobre os princípios da administração pública em todas as esferas governamentais com o dever de obedecer: a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência.

Segundo Meirelles (1997), é sobre esses princípios que estão pautados os atos e atividades administrativas dos órgãos e entidades que exercem o poder público. E por serem pilares da administração pública, dispensá-los é menosprezar a gestão da coisa pública e ignorar a boa guarda e cuidado dos interesses coletivos.

Chiavenato (2012) e Alexandre e Deus (2015) definem os princípios da seguinte forma:

- a) Legalidade: agir conforme a lei, isto é, exercer estritamente o que ela determina;
- b) Impessoalidade: ter a conduta orientada para o interesse público, nunca aos interesses particulares, próprios ou de terceiros;
- c) Moralidade: escolher diante das alternativas aquela que resulte em maior ganho à população;
- d) Publicidade: levar os atos administrativos ao conhecimento público, a fim de auxiliar o controle social sobre a coisa pública;
- e) Eficiência: atender satisfatoriamente as necessidades da coletividade.

2.1.4 Administração pública municipal

A Constituição Federal norteia os entes federados, prevê competências e garante autonomia a todos e, segundo o art. 29, os municípios devem obedecer aos seus princípios, bem como aos da Constituição do respectivo Estado para orientar sua lei orgânica, os assuntos de seu interesse e da população local, dentro dos limites territoriais sob o aspecto político, administrativo e financeiro. A administração municipal é composta, nos municípios da federação brasileira, pelos órgãos executivo e legislativo, ou seja, a Prefeitura e a Câmara de Vereadores³.

³ 4º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade – “A eficácia da lei de responsabilidade fiscal na gestão dos recursos públicos municipais”. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20101129180548.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2017.

Aos municípios compete organizar e prestar, direta ou indiretamente, os serviços públicos de interesse local (Art. 30, Inciso V da CF). Santos (2012) conceitua a administração pública municipal quando menciona que, embora os serviços prestados retratem o interesse do respectivo Estado e da União, no município deve prevalecer o interesse da comunidade.

2.2 Planejamento na administração pública

A Constituição Federal e o disposto na Lei Complementar nº 101, de 2000, destacam os três instrumentos orçamentários de iniciativa no Executivo que são: Lei do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei de Orçamento Anual (LOA).

O Quadro 1 demonstra o que compreende e integra as Leis Orçamentárias.

Quadro 1 - Leis orçamentárias e anexos

Leis orçamentárias	Lei do plano plurianual (PPA)	Lei de diretrizes orçamentárias (LDO)	Lei orçamentária anual (LOA)
Compreende	Orçamento-programa com diretrizes, objetivos e metas para as despesas dos 4 (quatro) anos seguintes	Prioridades e metas para a execução orçamentária do exercício financeiro subsequente	Previsão de receitas e fixação de despesas para o exercício financeiro subsequente
Vigência	Quadrienal	Anual	Anual
Envio da proposta ao Poder Legislativo	No primeiro ano de mandato, até 31 de agosto	Antes do término do exercício financeiro, até 15 de abril	Antes do término do exercício financeiro, até 31 de agosto
Anexo	-	Anexo de metas fiscais: metas anuais para 3 (três) exercícios e anexo de riscos fiscais	Demonstrativo de compatibilidade e efeitos redutores, e reserva de contingência
Lei de Responsabilidade Fiscal	Art. 3º, vetado	Art. 4º	Art. 5º
Constituição Federal	§ 1º do art. 165	§ 2º do art. 165	§ 5º do art. 165

Fonte: Constituição Federal de 1988 e Lei Complementar nº 101, de 2000, adaptado pela autora (2017).

Segundo Flores (2009), as normas orçamentárias são distintas e inseparáveis por formarem um único instrumento de planejamento, controle, reavaliação e correção. Essa relação entre planejamento e orçamento é obrigatória em todas as

esferas da federação.

O planejamento é a primeira etapa do processo de gestão de uma entidade pública. Nessa etapa são traçados objetivos, estimativas e metas para o futuro, via determinação legal, para o bem gerir dos recursos financeiros por meio de uma gestão fiscal responsável (QUINTANA *et al.*, 2011).

Para Silva (2011), o processo de elaboração e discussão das peças de planejamento do governo deve expressar com veracidade a responsabilidade para com a população, por mostrar no orçamento com clareza os objetivos pretendidos a todos que o governo é responsável.

As peças com previsões orçamentárias foram criadas após a chegada da Lei de Responsabilidade Fiscal que visa à diminuição de riscos que possam afetar o cumprimento das metas de resultados. Anterior à LRF não existia compromisso por parte da administração pública com o orçamento, gastava-se o erário contando com verbas incertas. A partir dela, o gestor torna esse ato arriscado visto que envolve o financeiro e o orçamento. Assim, o orçamento está ligado ao controle das ações administrativas e à definição da responsabilidade fiscal⁴.

2.2.1 Plano plurianual

No município, a lei que instituir o plano plurianual (PPA) estabelecerá as diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e outras de duração continuada, de acordo com parágrafo 1º do art. 165 da Constituição Federal.

Importante salientar que a Lei de Responsabilidade Fiscal destaca que despesas devem ter previsão e compatibilidade com o PPA, nos casos de investimentos com duração superior a um exercício financeiro (§ 5º do art. 5º); de ocorrer aumentos ou criações de ações governamentais (inciso II do art. 16); de aumento ou criação de despesas correntes de caráter continuado por instrumentos normativos que fixem sua execução num período superior a dois exercícios (§ 4º do art. 17).

O instrumento base do planejamento das ações governamentais para um período de quatro anos é a elaboração do PPA, que ocorre no primeiro ano de mandato do Chefe do Executivo, com vigência a partir do segundo ano de mandato

⁴ KALIFE, Marco Aurélio. "Administração pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e a controladoria". Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/viewFile/5897/3538>>. Acesso em: 31 mar. 2017.

até o final do primeiro ano do governo seguinte. Dessa forma, os planos e programas da administração para a gestão devem ser equivalentes aos previstos no PPA (QUINTANA *et al.*, 2011).

2.2.2 Lei de diretrizes orçamentárias

A norma gerada em consequência do PPA é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que servirá de base para a elaboração do orçamento anual, conforme o parágrafo 2º do art. 165 da CF. Compreenderá as metas e prioridades da administração pública para o exercício financeiro seguinte, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) e disporá sobre as alterações na legislação tributária.

No entanto, a Lei Complementar nº 101, de 2000, aumentou o significado e a importância da LDO ao atribuir-lhe a incumbência de dispor sobre:

- a) O equilíbrio entre receitas e despesas públicas;
- b) Critérios e forma de limitação de empenho;
- c) Normas para o controle de custos e avaliação do resultado dos programas financiados com recursos orçamentários;
- d) Condições e exigência para transferência de recursos a entidades públicas e privadas.

Conforme define a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias integrarão obrigatoriamente, anexos a serem cumpridos de metas e riscos fiscais.

Segundo os parágrafos 1º e 2º do art. 4º da LRF, no Anexo de Metas Fiscais, conterà:

- Metas anuais com valores referentes a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública para o exercício, bem como para os dois seguintes;
- Avaliação do cumprimento das metas do ano anterior;
- Demonstrativo das metas anuais com cálculos que justifiquem os resultados pretendidos e comparado com fixados nos últimos três anos;
- Evolução do patrimônio líquido também dos três anos anteriores;
- Avaliação da situação financeira e atuarial;
- Demonstrativo da estimativa de renúncia de receita e margem de aumento de despesas continuadas.

“A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem”, conforme a LRF, no parágrafo 3º do art. 4º.

A função importante da LDO é estabelecer parâmetros à distribuição da estimativa de recursos no orçamento anual, e de forma articulada, garante a realização das metas e objetivos previstos no PPA. Assim, o papel da LDO é ajustar as ações de governo contempladas no PPA, às reais disponibilidades financeiras e eleger os programas que terão prioridade na execução do orçamento subsequente⁵.

2.2.3 Lei orçamentária anual

A Lei Orçamentária Anual (LOA) compreenderá: orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento da seguridade social, de todos os Poderes, órgãos e entidades da administração direta e indireta, segundo a Constituição Federal, no parágrafo 5º do art. 165.

A Lei de Responsabilidade Fiscal introduziu novos conteúdos ao orçamento anual em seu art. 5º, além da compatibilidade com PPA e LDO, destaca-se:

- Demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes no Anexo de Metas Fiscais;
- Demonstrativo de medidas de compensação de renúncia de receita e ao aumento de despesa obrigatória de caráter continuado;
- Reserva de contingência com base na receita corrente líquida, que servirá para atender passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Conforme Quintana *et al.* (2011), a LOA é realizada com base na LDO que autoriza as despesas da entidade governamental com suas devidas previsões para arrecadação de receita, assim, as despesas acima do limite previsto no orçamento devem ser inclusas como crédito adicional por serem despesas não computadas ou com insuficiência de dotação. Essas alterações no orçamento são encaminhadas previamente ao Poder Legislativo para aprovação.

⁵ GONTIJO, Vander. Instrumentos de Planejamento e Orçamento. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/planejamento.html>>. Acesso em: 26 mar. 2017.

2.3 Controles na administração pública

Na Carta Magna, em seu art. 70, fica estabelecido que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta será exercida pelo Legislativo, mediante o controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. E conforme o art. 31 da CF, nos municípios a fiscalização será exercida da mesma maneira.

Segundo Meirelles (1997), o controle na administração pública é definido como a capacidade exercida por um poder, órgão ou autoridade para vigiar, orientar e corrigir a conduta funcional. Dessa forma, o controle é exercido em todos os poderes e abrange toda a administração, suas atividades e agentes.

Conforme Cavalheiro e Flores (2007), a finalidade do controle externo é verificar a probidade dos atos, a guarda, a administração e o emprego legal do dinheiro público, bem como o cumprimento da Lei Orçamentária. Para Peter e Machado (2009), o controle externo é exercido por órgãos que não fazem parte da gestão administrativa, já que é atribuído ao Poder Legislativo, representado pelas Câmaras Municipais com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados, conforme parágrafo 1º do art. 31 da CF.

De acordo com Cavalheiro e Flores (2007), os controles internos antes de serem meios de fiscalização, por meio de suas auditorias, servem como auxiliares dos gestores públicos, na busca por prevenção e correção de irregularidades nos atos administrativos. O controle interno pode ser entendido como ações e procedimentos adotados numa entidade, com vistas a proteger seu patrimônio e acompanhar os processos e rotinas existentes (QUINTANA *et al.*, 2011).

Em qualquer administração, para se alcançar os resultados desejados, é essencial ter controle para se garantir o sucesso (QUINTANA *et al.*, 2011). Com as obrigações que cercam a administração pública é fundamental ter uma estrutura de controle interno para contar com uma visão ampla da administração e auxiliar no alcance dos objetivos, através de normas de controle interno estabelecidas para acompanhar o que foi planejado e verificar se o executado está dentro da legalidade e das metas estabelecidas⁶.

Além dos controles externos e internos, existe o controle social previsto pela

⁶ IX SEFET 2012 SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA – “A importância do controle interno como ferramenta de controladoria na administração pública”. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/28816537.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

CF, em seu art. 31, parágrafo 3º, o qual determina que as contas municipais dos Poderes fiquem à disposição da população, para exame e apreciação. Conforme Oliveira (2015), o controle social é realizado pela sociedade por meio de sua participação nos processos de planejamento, acompanhamento, monitoramento e avaliação das ações da gestão pública e na execução das políticas e programas públicos.

2.3.1 Controle interno

O controle interno é o órgão fiscalizador dentro da própria administração, no âmbito dos três Poderes de Estado, conforme Carta Magna. Meirelles (1997) assegura que seu objetivo é o controle efetivo dos serviços públicos prestados à população para evitar irregularidades na decorrência dos atos administrativos realizados e na conduta de seu pessoal. Assim, exerce a competência de vigiar, orientar e corrigir todos os setores e áreas de atuação do Estado⁷.

Para Souza (2006), numa organização o controle interno tem por objetivo proteger os ativos, auxiliar na reprodução de dados contábeis confiáveis, bem como auxiliar na condução ordenada da gestão administrativa. A eficiência dos controles municipais, esclarece Souza (2006), depende da gestão, desde a nomeação e remuneração dos membros, diante das responsabilidades que lhe são atribuídas solidariamente pelas contas municipais, e também, da forma que se recebem informações e recomendações sugeridas pelos controles internos.

É importante destacar o parágrafo 1º do art. 74 da CF, que determina aos responsáveis pelo controle interno dar ciência ao Tribunal de Contas ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade sob pena de responder, solidariamente, pela omissão. E ainda, conforme artigo citado, em seu inciso IV, tem por finalidade o controle interno apoiar as atividades do controle externo em sua missão institucional.

Além da responsabilidade solidária, os servidores públicos representantes do controle interno municipal, respondem por lesão ao patrimônio público por ação ou omissão, sujeitos à punição na forma da Lei nº 8.429, de 1992, que trata do enriquecimento ilícito.

⁷ SANTOS, Hudson dos; LUCHI, Paulo Sérgio. "A importância do controle interno enfoque da despesa com pessoal no âmbito municipal". <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2056/2056>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

A missão do controle interno é controlar, zelar e interferir na coisa pública para evitar erros ou irregularidades. Remete que nenhum gestor pode renunciar de exercer o controle sobre suas atividades desempenhadas, visto que controlar é parte importante na administração, protege a população e ajuda os governantes no alcance de seus objetivos e utilização dos recursos públicos (SOUZA, 2006).

Peter e Machado (2009) consideram que os controles internos têm como prioridade a prevenção e correção de eventuais erros ou desvios. Além disso, prevalecem como instrumentos auxiliares da administração pública, com o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados de forma confiável, com a perspectiva de alcançar os objetivos propostos pela gestão governamental.

Na Figura 1, destacam-se os objetivos do controle interno:

Figura 1 - Objetivos do controle interno



Fonte: Peter e Machado (2009), adaptado pela autora (2017).

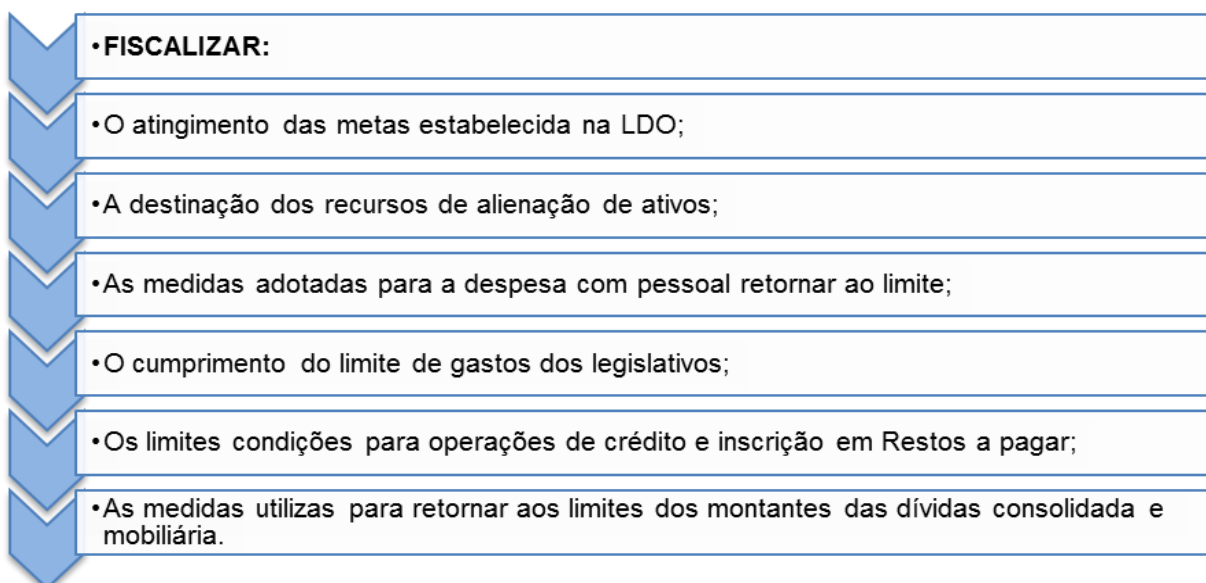
Peter e Machado (2009) vão além e destacam que, para atingir os objetivos estabelecidos os controles internos, devem seguir aos princípios, tais como: minimizar falhas e desvios; realizar treinamento e rodízio de funcionários; delegar poderes; segregar funções; proporcionar instruções formalizadas; controlar transações; e aderir às diretrizes e normas legais.

A proteção adequada da entidade depende do funcionamento do sistema de controle interno, com rotinas de verificação e revisão que permitem à administração possuir maior confiança nos dados gerados, além de ser responsável pelo cuidado dos bens e outros ativos. É encarregado de estabelecer e manter sistemas de

informação contábeis e de controles internos para assegurar a direção ordenada e eficiente do município e reduzir os riscos relativos a níveis aceitáveis, aumentando as probabilidades de se chegar às finalidades propostas⁸.

Na Figura 2, podem-se observar outras obrigações auferidas pelo controle interno como instrumento para fiscalizar:

Figura 2 - Atribuições de fiscalização da Unidade Central de Controle Interno



Fonte: Lei Complementar 101 de 2000, adaptado pela autora (2017).

Conforme art. 54 da Lei Complementar nº 101, de 2000, os responsáveis pelos controles internos municipais deverão assinar Relatório de Gestão Fiscal ao final de cada quadrimestre, junto com os Chefes do Poder Executivo e Presidente do Poder Legislativo e demais membros e órgãos vinculados à administração pública.

2.4 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), veio normatizar as finanças públicas e obrigar os governantes de todos os entes da federação, seus poderes e entidades da administração indireta, a assumirem responsabilidades com a gestão financeira dos recursos públicos.

Assim, por meio da LRF foram definidos mecanismos adicionais de planejamento, controle das finanças públicas, transparência na gestão pública e

⁸ Seminário Nacional do Controle de Contas da União e os Municípios: Fiscalização, Controle e Orientações de Final de Mandato. Brasília: TCU, 2012.

responsabilidade dos administradores públicos na gestão fiscal, com vistas ao equilíbrio das contas de receitas e despesas públicas, de acordo com o parágrafo 1º da LRF.

A LRF estabelece metas, limites e condições para a gestão das contas públicas e define prazos de atendimento e alertas de aproximação aos limites previstos, bem como, em casos de excedê-los, estabelecer formas corretivas para o ente retornar aos limites estabelecidos (KHAIR, 2001). Essa é a principal lei que busca pelo controle dos atos da administração pública⁹.

2.4.1 Objetivos e princípios

O principal objetivo da LRF, conforme art. 1º, consiste na normatização das finanças públicas brasileiras voltadas à responsabilidade do administrador público sobre a gestão fiscal. No parágrafo 1º do artigo citado, é definida responsabilidade na gestão fiscal, que abrange os seguintes entendimentos:

- Ação planejada e transparente;
- Prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas;
- Garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição e restos a pagar.

O objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo Khair (2001), é aperfeiçoar a responsabilidade da gestão fiscal sobre os recursos públicos, por meio de ação planejada e transparente na administração pública que permita precaver riscos e corrigir desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas.

Conforme Khair (2001), os princípios que norteiam a Lei de Responsabilidade Fiscal se apoiam em quatro pilares: planejamento, transparência, controle e responsabilidade.

- Planejamento: é aperfeiçoado com novas informações, metas, limites e condições para que se possam alcançar os objetivos preestabelecidos com eficiência;

⁹ KALIFE, Marco Aurélio. “Administração pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e a controladoria”. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/viewFile/5897/3538>>. Acesso em: 31 mar. 2017.

- **Transparência:** é a divulgação ampla dos relatórios de acompanhamento da Gestão Fiscal e Execução Orçamentária;
- **Controle:** é aperfeiçoado pela transparência e qualidade das informações, com ação fiscalizadora mais efetiva e contínua, especialmente dos Tribunais de Contas;
- **Responsabilidade:** no descumprimento das regras haverá suspensão das transferências voluntárias, das garantias e da contratação de operações de crédito, inclusive ARO, assegurado restrição ao serviço da dívida e transferências voluntárias referentes à educação, saúde e assistência social. E aos gestores públicos incidirão sanções previstas na legislação que trata dos crimes de responsabilidade fiscal.

Conforme Khair (2001), o ponto inicial da LRF é o planejamento. Os planos devem ser previamente traçados, contando com a participação da sociedade nas discussões e elaboração dos instrumentos de planejamento das contas públicas: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), conforme estabelecido na Constituição Federal e também na Lei Complementar nº 101, de 2000.

Khair (2001) afirma que a administração pública eficaz é centrada na boa interação entre os governantes e a sociedade, que será alcançada por meio da transparência dos atos praticados. Dessa forma, visa gerar conhecimento e incentivar a participação da população (NASCIMENTO, 2014).

O Quadro 2 demonstra, resumidamente, os princípios e fundamentos da LRF.

Quadro 2 - Princípios e fundamentos da Lei Complementar nº 101, de 2000

Princípios	Fundamentos
Não gastar mais do que arrecadar	Permitir planejamento fiscal consistente
Não se endividar mais do que a capacidade de pagar	Tornar gestão fiscal transparente
Escolher corretamente os gastos prioritários	Criar instrumentos de controles sociais eficazes e democráticos
Combater o desperdício	Responsabilizar e punir o mau gesto

Fonte: KALIFE, 2004¹⁰ (grifos do autor).

¹⁰ KALIFE, Marco Aurélio. “Administração pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e a controladoria”. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/viewFile/5897/3538>>. Acesso em: 31 mar. 2017.

Cavalheiro e Flores (2007) afirmam que, em outros tempos, os gestores governavam com orçamentos inflados, sem dinheiro para cobrir as despesas ou alternativas para obter receitas, e atualmente enfrentam a realidade de acompanhar o equilíbrio entre o orçado, o executado e a programação financeira.

O planejamento possui papel importante para o equilíbrio das contas. De acordo com Cruz *et al.* (2014), não basta à entidade pública conter despesas dentro dos limites daquilo que se arrecada de receita, é necessário analisar os casos de despesas que podem afetar o equilíbrio das contas públicas, ou seja, os bons gestores da coisa pública devem assumir uma postura estratégica e atender às necessidades sociais de maior relevância à sociedade como saúde, educação e segurança. Assim, para manter o equilíbrio financeiro deve-se seguir o que sugere Nascimento (2014) gastar somente as receitas que se arrecada.

Assim, como ressalta Nascimento (2014), os instrumentos de administração financeira e orçamentária são importantes para a boa gestão dos recursos públicos, visto que essas áreas executam e realizam os atos públicos que se materializam nas ações governamentais voltadas à coletividade.

3 METODOLOGIA

A metodologia visa organizar os métodos para realizar uma pesquisa, isto é, regras e procedimentos estabelecidos para obter as respostas aos objetivos propostos no estudo (GERHARDT E SILVEIRA, 2009).

3.1 Tipo da pesquisa

Prodanov e Freitas (2013) mencionam que o tipo de pesquisa define a forma como se deseja investigar determinado problema. Desse modo, para atingir os objetivos deste trabalho, utilizou-se um delineamento bibliográfico, como procedimento técnico, um estudo de casos múltiplos, com natureza básica, de forma exploratória e abordagem qualitativa e quantitativa aplicada aos responsáveis pelas Unidades Centrais de Controle Interno dos Municípios do Vale do Paranhana/RS, com objetivo de verificar os mecanismos de controles internos estabelecidos para acompanhar os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

3.2 Universo e amostra

Segundo Marconi e Lakatos (2003), a amostra é uma parte do universo. E conforme Gil (2010), é necessário determinar o universo, ou seja, a população que será estudada na pesquisa. Por se tratar de uma pesquisa bibliográfica, com estudo de casos múltiplos, de forma exploratória e abordagem qualitativa e quantitativa para obtenção dos dados por meio de entrevista semiestruturada com questões abertas, a amostra é integralmente o universo, que se resume aos responsáveis pelas Unidades Centrais de Controle Interno dos seis municípios: Igrejinha, Parobé, Riozinho, Rolante, Taquara e Três Coroas, que integram a região do Vale do Paranhana, no Rio Grande do Sul, Brasil.

3.3 Meios utilizados para a pesquisa

A entrevista é um procedimento de investigação social, por meio de um diálogo profissional entre duas pessoas, para que uma delas consiga informações sobre determinado assunto na coleta de dados, pode ainda, auxiliar para no diagnóstico ou no tratamento de algum problema social (MARCONI E LAKATOS, 2003).

Para Yin (2015), a entrevista é uma das fontes mais importantes para adquirir informações no estudo de caso. A coleta de dados foi organizada a partir de um roteiro de entrevista com 9 (nove) questões abertas, acompanhadas pelo Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), realizada pessoalmente pela acadêmica pesquisadora junto aos responsáveis pelas Unidades Centrais de Controle Interno, ocorreram no mês de julho do ano de 2017.

3.4 Métodos utilizados para a pesquisa

Para a análise dos dados coletados neste trabalho, utilizou-se abordagem quali-quantitativa. A acadêmica pesquisadora entrou em contato direto com os responsáveis pelas Unidades Centrais de Controle Interno dos Municípios de Vale do Paranhana/RS, na busca de levantar dados a partir de suas experiências, opiniões e expectativas.

De acordo com Gil (2010), a pesquisa básica tem por objetivo gerar novos

conhecimentos ao estudo. Inicialmente, a investigação envolveu delineamento bibliográfico a partir de obras já publicadas por autores nos meios científicos, como orienta Prodanov e Freitas (2013), também foram realizadas consultas a legislações vigentes no Brasil, para o desenvolvimento da fundamentação teórica.

Segundo Ott (2012), o delineamento exploratório é utilizado quando o tema estudado foi pouco explorado, muitas vezes representa um obstáculo à formulação de hipóteses que possam ser operacionalizadas. Enquanto Prodanov e Freitas (2013) descrevem que esse tipo de o delineamento possibilita maiores informações sobre assunto investigado, por meio de planejamento flexível, que permite o estudo do tema em diversos ângulos e aspectos.

Para Gil (2010), o estudo de casos múltiplos é aquele que o pesquisador investiga mais de um caso para estudar um fenômeno. Em consonância com Gil (2010), Prodanov e Freitas (2013) enfatizam que o procedimento técnico utilizado para essa pesquisa consiste na coleta e análise de informações sobre o assunto pesquisado, permitindo investigar o objeto do estudo de forma aprofundada.

4 ANÁLISE DOS DADOS

O resultado coletado neste trabalho foi obtido por meio da aplicação de entrevistas nas Unidades Centrais de Controle Interno dos Municípios localizados no Vale do Paranhana/RS (Igrejinha, Parobé, Riozinho, Rolante, Taquara e Três Coroas), na primeira quinzena de julho do ano de 2017.

Nesta investigação, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com 9 (nove) questões abertas, aplicadas junto aos responsáveis das Unidades Centrais pelo Controle Interno dos Municípios supracitados. A seguir, são apresentados os resultados obtidos na aplicação das entrevistas.

Os entrevistados das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCI) dos municípios do Vale do Paranhana demonstram experiência na área de serviços públicos em função do período de atuação, em média, dezenove anos na área pública e, especificamente, um período de três a dezessete anos na Unidade Central de Controle Interno.

Durante a pesquisa bibliográfica, observou-se que os controles internos funcionam como ferramentas no auxílio à gestão pública no que corresponde ao controle dos gastos do município. Além disso, os controles internos são

aperfeiçoados com o uso de auditorias internas, com apontamentos que se transformam em orientações e recomendações aos gestores públicos e demais gestores interessados, com prazos estipulados quanto ao retorno sobre as providências a serem tomadas.

Na pesquisa, na maioria das respostas obtidas, percebeu-se que não existe um acompanhamento por parte das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCI) com os gastos em relação aos limites orçados de saúde, educação e pessoal, no intuito de munir o gestor no atingimento das exigências legais. As Unidades utilizam-se, para acompanhar os limites de gastos das rubricas mencionadas, dos relatórios enviados, com obrigatoriedade, ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS). Apenas uma Unidade entrevistada, além de acompanhar as informações enviadas ao TCE/RS, monitoram os gastos em relação aos valores orçados via sistema informatizado com dados alimentados pelos setores da administração, principalmente da área de contabilidade e do departamento de pessoal, com relatórios internos confeccionados em planilhas de Excel.

O Quadro 3 explica como ocorre o controle das despesas de saúde e educação nos municípios pesquisados.

Quadro 3 - Controle dos gastos saúde e educação

❖ Saúde e educação	Nº de municípios
Cargo do setor de contabilidade	04
Cargo de cada secretaria responsável	01
UCCI acompanha dados gerados	01

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Sobre o questionamento relativo ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, no que diz respeito à realização de transferências voluntárias de recursos provenientes dos convênios firmados com o governo federal e estadual há a exigência do atingimento dos limites constitucionais de saúde e educação. Nas Unidades entrevistadas, a verificação e devida análise em quatro municípios é de responsabilidade do setor de contabilidade acompanhar e controlar os limites, e em um município essa responsabilidade fica a cargo de cada secretaria. Assim, constata-se que não há o acompanhamento nas Unidades Centrais de Controle

Intrerno de cinco municípios quanto aos gastos em saúde e educação, consideradas secretarias fundamentais. Apenas uma UCCI municipal acompanha, mensalmente, os dados gerados pelas duas secretarias.

Constatou-se que as UCIs verificam e analisam os dados, com maior profundidade, quando entra em cena o trabalho da auditoria interna. Ou ainda, quando os relatórios do TCE/RS remetem comentários referentes ao não atingimento dos limites. Pode-se concluir que há necessidade de um trabalho preventivo das Unidades Centrais de Controle Interno, evitando notificações ou mesmo diligências em função dos gastos realizados.

Outro ponto relevante, em relação à gestão pública, é como a UCCI acompanha as novas contratações de pessoal, que podem afetar, sensivelmente, os índices em função do aumento no quadro de pessoal do município, considerando a importância da gestão manter-se dentro dos limites estabelecidos pela Lei Complementar nº 101/2000.

O Quadro 4 demonstra como ocorre o controle das despesas com pessoal nos municípios pesquisados.

Quadro 4 - Controle gastos com pessoal

❖ Gastos com pessoal	Nº de municípios
Setor de Contabilidade analisa os impactos financeiros e orçamentários antes de novas contratações	03
Acompanhamento via relatórios encaminhados ao TCE/RS, ficando a cargo do gestor municipal à gerência de novas contratações	02
Não faz controle sobre as novas contratações, somente menciona o alerta ao gestor do TCE/RS	01

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Em três Unidades entrevistadas, afirmaram que o setor de Contabilidade analisa os impactos financeiros e orçamentários antes das novas contratações e, posteriormente, verificam em trabalhos de auditoria no setor de pessoal. Porém, em duas Unidades, os responsáveis pela UCCI expõem que somente acompanham os índices via relatórios enviados ao TCE/RS, ficando a cargo do gestor municipal a gerência de novas contratações. E, uma das Unidades entrevistadas não se

preocupa com novas contratações, uma vez que privilegiam o acompanhamento dos índices via relatórios enviados ao TCE/RS. Nesse sentido, o Tribunal de Contas, conforme dispõe a LRF em seu parágrafo 1º do inciso II do art. 59, emitirá alerta ao gestor, que assinará o termo de compromisso para retornar ao limite legal.

Outro item questionado é em relação aos princípios de planejamento e responsabilidade com a gestão financeira municipal. Questionou-se os entrevistados sobre os fatores que atrapalham os gestores no fechamento das contas públicas ao final de cada exercício. Os principais itens destacados foram os seguintes:

- Orçamento não elaborado adequadamente ou executado incorretamente;
- Gastos superiores comparados com as receitas arrecadadas;
- Realização de despesas sem o comparativo da previsão de receita;
- Restos a pagar sem disponibilidade financeira em caixa;
- Gestão com olhar político;
- Falta de uma avaliação continuada dos programas e das atividades desempenhadas.

Pode-se afirmar que os municípios relacionados nesta pesquisa integram-se ao organograma a Unidade Central de Controle Interno, porém não a utilizam na sua plenitude, como preconiza o que pesquisado no referencial teórico deste artigo. O setor de Controle Interno, devidamente robusto, é uma ferramenta que agrega a gestão, no monitoramento de suas atividades perante a sociedade (NASCIMENTO, 2014).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os gestores da administração pública têm a responsabilidade de gerir, adequadamente, o emprego do erário, por meio de planejamento, organização, direção e controle, visando ao alcance de seus propósitos com a entrega de serviços públicos de qualidade que satisfaçam as necessidades da sociedade.

O interesse para realizar esta pesquisa deu-se pela relevância do tema tratado, a partir do estudo dos controles internos, que servem como ferramentas para monitorar, acompanhar e orientar os atos e atividades da administração pública, na busca de informações fidedignas para munir o gestor nas tomadas de decisões e, conseqüentemente, contribuir para o interesse dos cidadãos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal é outro tema pesquisado neste artigo, visto que ela retrata sobre a responsabilidade com a gestão fiscal por meio do planejamento e fiscalização das ações, já que é capaz de garantir o equilíbrio das contas públicas.

Portanto, esse trabalho foi direcionado a entender como as Unidades Centrais de Controle Interno (UCCI) dos Municípios do Vale do Paranhana/RS acompanham as exigências estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal no cumprimento de limites constitucionais relativos à educação e à saúde, assim como os limites de despesas com pessoal. Os objetivos propostos nesta pesquisa foram atingidos, já que se pode identificar os controles internos aplicados para acompanhar os limites impostos pela Lei Complementar nº 101/2000 e como os dados obtidos são verificados e analisados pelas UCCI, além de identificar a relevância dada às informações geradas pelos instrumentos de controle interno.

Com a pesquisa, identificou-se que o acompanhamento dos limites estudados nas Unidades Centrais de Controle Interno ainda são incipientes. É notável que não possuem acompanhamentos preventivos e concomitantes, visto que, na maioria dos municípios utilizam-se, para análise, as informações dispostas em relatórios enviados ao Tribunal de Contas do Estado, o qual menciona os percentuais atingidos pelo município com gastos nas rubricas de educação, saúde e pessoal.

Porém, segundo Cruz *et al.* (2014), o acompanhamento não deve se limitar a verificações via relatórios, mas é prudente e recomendada a verificação do cálculo do percentual para não ficar na ilusão de estar abaixo do limite legal ou prudencial, no caso do gasto com pessoal. Além disso, não deve arriscar ficar sem transferências voluntárias de recursos da União e do Estado por não cumprir os percentuais constitucionais relativos à saúde e à educação, respectivamente, estabelecidos em Lei Complementar, conforme o parágrafo 3º do art. 198 e art 212, ambos da Constituição Federal.

Outro fato relevante, identificado na pesquisa, são as verificações obrigatórias para os limites de gasto com pessoal. Conforme o art. 22 da LRF, ocorre, ao final de cada quadrimestre, e por força do inciso I do art. 63, para os municípios de cinquenta mil habitantes, pode ocorrer ao final de cada semestre, bem como, para os gastos com educação e saúde que anualmente deverão atingir os percentuais, segundo os artigos da CF/88 referidos anteriormente.

Por meio desse estudo pode-se perceber como é importante aos

administradores públicos contar com uma Unidade Central de Controle Interno atuante no acompanhamento e orientação para o cumprimento das determinações legais. Assim, por meio de seus controles, pode munir o gestor com informações fidedignas sobre a gestão financeira.

Com a presente pesquisa, conclui-se também que a elaboração das peças orçamentárias deve refletir, com muita segurança, uma exatidão próxima às previsões de despesas e as estimativas de receitas para cada programa e ação pública. Conclui-se que o planejamento dos técnicos responsáveis na elaboração do orçamento incomoda os gestores que enfrentam dificuldades no encerramento do exercício financeiro pela execução ineficiente ou por não demonstrar corretamente a realidade do município no orçamento.

A grande vantagem de uma pesquisa acadêmica foi verificar “in loco” as Unidades Centrais de Controle Interno dos municípios da região do Vale do Paranhana, local onde a pesquisadora reside e estuda. Foi gratificante entender o funcionamento das Unidades e perceber que as atividades desenvolvidas e suas atuações contribuem muito para o desenvolvimento dos Municípios.

Por fim, cabe salientar que esse artigo não tem pretensão de ser conclusivo, mas de servir como estímulo para futuros trabalhos acadêmicos, pois não se esgotaram as possibilidades de explorar e investigar o assunto em questão, mas foi possível ampliar o conhecimento sobre os controles internos, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a administração pública.

Com isso, conclui-se, com base nos resultados obtidos por essa pesquisa, que o acompanhamento prévio, permanente e concomitante sobre os limites de pessoal, saúde e educação, dentro da administração pública, são de suma importância para a gestão financeira. Os municípios que ainda não estabeleceram meios de acompanhamento devem providenciar, o mais breve possível, para contarem com uma ferramenta de controle que os auxilie no cumprimento das exigências legais, a fim de não sofrendo apontamentos e penalidades por parte do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, ou sob pena de vetações ou não recebimento de recursos por conta do que determina a legislação.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo; DEUS, João de. *Direito administrativo esquematizado*. São Paulo: Método, 2015.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 18 mar. 2017.

_____. *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 18 mar. 2017.

_____. *Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 mar. 2017.

_____. *Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992*. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm>. Acesso em: 13 abr. 2017.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. *A organização do sistema de controle interno municipal*. 4. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração geral e pública*. 3. ed. Barueri, SP: Manole, 2012.

4º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE. *A eficácia da lei de responsabilidade fiscal na gestão dos recursos públicos municipais*. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20101129180548.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2017.

CRUZ, Flávio da; JUNIOR, Adauto Viccari; GLOCK; José Osvaldo; HERZMANN, Nélio; TREMEL, Rosângela. *Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101 de 4 de maio 2000*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FLORES, Paulo César. *O plano plurianual nos municípios*. Porto Alegre: Alcance, 2009.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. *Métodos de pesquisa*. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GONTIJO, Vander. *Instrumentos de planejamento e orçamento*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/planejamento.html>>. Acesso em: 26 mar. 2017.

IX SEFET 2012 SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA. *A importância do controle interno como ferramenta de controladoria na administração pública*. Disponível em:

<<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/28816537.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

KHAIR, Amir Antônio. *Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras*. Porto Alegre: BNDES, 2001.

KALIFE, Marco Aurélio. *Administração pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e a controladoria*. Disponível em:

<<https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/viewFile/5897/3538>>. Acesso em: 31 mar. 2017.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. *Gestão pública: gestão pública aplicada, gestão pública no Brasil, de JK à Lula, gestão orçamentária e financeira, a gestão fiscal responsável, tributação e orçamento, tópicos especiais em contabilidade pública, gestão de contas nacionais, gestão ecológica e ambiental, economia do turismo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Administração pública, concessões e terceiro setor*. 3. ed. São Paulo: Método, 2015.

OTT, Ernani. *Técnicas de pesquisa em contabilidade*. São Leopoldo: UNISINOS, 2012.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2009.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, Mauro Sérgio dos. *Curso de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____, Hudson dos; LUCHI, Paulo Sérgio. *A importância do controle interno enfoque da despesa com pessoal no âmbito municipal*. <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2056/2056>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

Seminário Nacional do Controle de Contas da União e os Municípios: Fiscalização, Controle e Orientações de Final de Mandato. Brasília: TCU, 2012.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, Jorge Bento de. *Controle interno municipal: uma abordagem prática*. Porto Alegre: Evangraf, 2006.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.