

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

JOÃO MATUZALINO DE CASTILHOS

**ESTUDO SOBRE A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO MUNICÍPIO DE SALTO DO JACUÍ-RS.**

FLORIANÓPOLIS

2015

JOÃO MATUZALINO DE CASTILHOS

**ESTUDO SOBRE A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO MUNICÍPIO DE SALTO DO JACUÍ-RS.**

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

Orientador: Prof. Dr. Irineu Afonso Frey

FLORIANÓPOLIS

2015

JOÃO MATUZALINO DE CASTILHOS

**ESTUDO SOBRE A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO MUNICÍPIO DE SALTO DO JACUÍ-RS.**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, obtendo nota média de _____, atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Prof. Dr. Marcelo H. Dutra
Coordenador de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

Prof. Dr. Irineu Afonso Frey
Presidente (Orientador)

Prof.^a Dr.^a Maria Denize Henrique Casagrande
Membro

Prof. Dr. Sergio Murilo Petri
Membro

Florianópolis, 12 de Dezembro de 2015.

A minha esposa Nair pela dedicação
atenção e carinho e as minhas filhas Mônica
e Camila que sempre me incentivaram para
que eu realizasse esta conquista.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus pelo dom da vida que me deste, pela possibilidade de continuar lutando pelos meus ideais quando muitas vezes pensava em desistir de tudo, obrigado Senhor pela força que me deste em continuar até a realização deste sonho que desde pequeno sonhei.

À minha família, que soube me educar dentro dos bons princípios, me ensinando o caminho certo e me incentivando ao estudo.

Aos meus colegas de curso, com os quais tive a oportunidade de conviver com muita amizade, troca de experiências e incentivo para que não desistisse do curso.

Aos Professores do curso, Tutores presenciais, Tutores a distância, meu Professor Orientador do TCC Dr. Irineu Afonso Frey, UFSC e a todos que compartilharam seus conhecimentos me ensinando nas minhas limitações, o meu muito obrigado.

“Mais vale um pouco com justiça do que muitos ganhos violando o direito”.

Provérbios (pro. 16,8)

RESUMO

CASTILHOS, João Matuzalino de. **Estudo sobre a Importância do Controle Interno na Administração pública do Município de Salto do Jacuí-RS. 47 p.** Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

O Controle Interno surgiu na década de 60, e foi enfatizado com a Constituição Federal de 1988 a qual reiterou a necessidade de manutenção do Sistema de Controle Interno aos municípios e especificou a atuação na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Este trabalho, realizado no ano de 2015, teve como objetivo descrever a situação e a estruturação do Setor de Controle Interno da prefeitura de Salto do Jacuí-RS perante a legislação vigente, identificar os controles existentes, verificar suas limitações e descrever as rotinas e os procedimentos através de um estudo de caso por meio de uma pesquisa realizada com os funcionários do setor de controle interno, também caracteriza-se como um estudo exploratório e descritivo por analisar fatos de sua natureza, é também qualitativa, pois não tem por objetivo numerar, definir ou comparar categorias. As principais limitações do controle interno dizem respeito à falta de disponibilidade de pessoal em tempo integral, espaço físico inadequado e também a não existência de um canal de comunicação entre o Setor de Controle Interno e os gestores municipais. Dentre as rotinas e os procedimentos do controle interno, é destacado o acompanhamento dos sistemas de informações do Controle Externo do TCE-RS, e também todos os procedimentos locais de controle, com emissão de pareceres, alertas e relatórios, visitas in loco e investigações. Pode-se concluir que no Setor de Controle Interno municipal de Salto do Jacuí-RS, há um cumprimento parcial dos quesitos observados.

Palavras-chaves: Administração Pública, Controle Interno, Transparência, Responsabilidade Fiscal.

LISTA DE ABREVIATURAS

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

BLM - Base de Leis Municipais

CI - Controle Interno

CF – Constituição Federal

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

MCI – Manifestação Conclusiva Controle Interno

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentária

LOA - Lei Orçamento Anuais

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

PPA - Plano Plurianual

PAE - Processos Administrativos Especiais

PAD - Programa Autenticador de Dados

RH - Recursos Humanos

RVE - Relatório de Validação e Encaminhamento

RGF - Relatório de Gestão Fiscal

SIAPES - Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal

SISCOP - Sistema de Controle de Obras Públicas

SAPIEM - Sistema de Pensões e Inativações da Esfera Municipal

SIAPC - Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas

TCU - Tribunal de Contas da União

TCE - Tribunal de Contas do Estado

UCSCI - Unidade Central do Sistema de Controle Interno

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Lei Municipal 1.130 de 14/05/2003. Institui o sistema de controle interno e dá outras providencias	14
Quadro 2 – Lei complementar nº 101, Lei da Responsabilidade Fiscal	16
Quadro 3 – Pesquisas similares ou correlatas	31
Quadro 4 – Lei Municipal 1.130 de 14/05/2003. Institui o sistema de controle interno e dá outras providencias	35
Quadro 5 – Respostas Lei complementar nº 101, Lei de Responsabilidade Fiscal	37

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Tema e problema	11
1.2 Objetivos	12
1.2.1 Objetivo geral.....	12
1.2.2 Objetivos específicos.....	12
1.3 Justificativa	12
1.4 Metodologia	13
1.4.1 Enquadramento da pesquisa.....	13
1.4.2 Instrumentos utilizados	14
1.4.3 Procedimentos metodológicos.....	14
1.5 Delimitação da pesquisa	17
1.6 Organização da pesquisa.....	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1 Administração pública	19
2.1.1 Conceito de controle interno.....	23
2.2 Características do sistema de controle interno.....	26
2.3 Limitações dos controles internos	27
2.4 Levantamentos dos controles internos	28
2.5 Lei de Responsabilidade Fiscal.....	29
2.6 Pesquisas similares ou correlatas	31
3 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	33
3.1 Apresentação do campo de estudo.....	33
3.2 Identificação dos controles internos	33
3.3 Análises das limitações do controle interno.....	38
3.4 Análise dos resultados	39
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	41
4.1 Quanto ao problema de pesquisa	41
4.3 Limitações	44
4.4 Recomendações para futuras pesquisas	44
REFERÊNCIAS.....	45

1 INTRODUÇÃO

O mundo está passando por uma transformação muito rápida, onde a comunicação e a globalização influenciam diretamente os mais diversos setores, principalmente a área financeira que é a principal alavanca capitalista, por isso observa-se a importância do planejamento e controle sobre qualquer atividade.

No Brasil o controle interno é para ser instituído em todas as esferas do governo principalmente nos municípios brasileiros, pois de acordo com o art. 30 da Constituição Federal de 1988 (CF/88); legislar sobre assuntos de interesse local; suplementar a legislação federal e a estadual no couber; manter cooperação técnica e financeira da União e do Estado.

O presente estudo tem por finalidade apontar o papel do controle interno na fiscalização dos gastos públicos municipais. Com a chegada da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, a contabilidade pública e a controladoria interna tiveram maior destaque exigindo assim uma maior transparência na aplicação dos recursos.

Durante sua administração, o gestor tem por obrigação prestar contas do dinheiro gasto e, jamais ocultar, fraudar ou manipular informações. As publicações, os relatórios e os formulários devem ter o máximo de transparência e clareza a fim de que qualquer cidadão possa entender os resultados demonstrados.

Como os órgãos fiscalizadores TCU e TCE, que aprovam ou não a aplicação dos recursos através das prestações de contas efetuadas à sociedade que também são fonte de fiscalização. No decorrer deste estudo pretende-se demonstrar a importância do controle interno na aprovação das contas e despesas públicas.

1.1 Tema e problema

O controle interno apresenta-se como uma ferramenta necessária para a gestão pública, pois pode evidenciar informações capazes de gerar maior confiabilidade e transparência para a sociedade. A opção pelo tema nasce a partir da conjuntura política, econômica e social, a qual exige um desempenho

satisfatório do gestor público, com o objetivo institucional de alcançar eficiência, eficácia e economicidade no decorrer de suas ações, com transparência e participação social na formulação de políticas públicas. O problema apresentado é Qual a situação dos controles interno no município de Salto do Jacuí-RS, perante a legislação vigente

1.2 Objetivos

Os objetivos estão divididos em objetivo geral e objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo geral

Descrever a situação e a estruturação do setor de controle interno da prefeitura de Salto de Jacuí-RS.

1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar os controles existentes
- Verificar quais são as limitações do controle interno
- Qual a relação do Controle Interno com o TCE-RS.

1.3 Justificativa

O controle interno, em uma entidade pública, tem por objetivo a proteção do patrimônio, sendo apoio para a administração avaliar o cumprimento de metas e a execução de orçamentos. Assim, o controle interno deve estar presente, atuando de forma preventiva, em todas as suas funções: administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira, patrimonial, de recursos humanos, dentre outras, na busca da realização dos objetivos a que se propõe.

Cavalheiro (2005) relata que as ações do controle interno são de caráter preventivo, porque dão ao gestor segurança quanto à legitimidade de seus

atos, viabilidade do cumprimento de metas e diretrizes estabelecidas, dando condições para a correção de desvios de sua administração.

É por meio dele que os agentes têm como verificar e comprovar a legalidade dos atos da gestão pública municipal, com vistorias a todas as unidades administrativas, diretas, indiretas fazendo levantamentos financeiros, patrimoniais e orçamentários, sendo avaliada a eficiência e a eficácia dos mesmos, estes devem ser formalizados e protocolados.

Castro (1978) coloca que um trabalho para ser justificado a partir da sua importância, originalidade e viabilidade. Para o autor, um trabalho é importante quando está de alguma forma ligada a uma questão crucial que polariza ou afeta um segmento substancial da sociedade.

A opção pelo tema estudado se dá pela necessidade de o gestor colocar os serviços públicos à disposição da sociedade e o Controle Interno serve de ferramenta para a realização de sua missão.

1.4 Metodologia

O trabalho de pesquisa será desenvolvido por meio de um questionário fechado, formulado a partir da Lei Municipal nº 1.130 e da Lei de Responsabilidade Fiscal e aplicado ao responsável pelo setor de controle interno da prefeitura municipal de Salto do Jacuí-RS. Os itens pesquisados terão como resposta “não atende”, “atende parcialmente” e “atende” à legislação vigente. Após coleta dos dados, os mesmos serão estruturados em forma de quadros para posterior avaliação.

1.4.1 Enquadramento da pesquisa

Michel (2005) afirma que a pesquisa é caracterizada pela geração do conhecimento. Para o alcance dos objetivos, foi necessário revisar os conceitos de controle interno, Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei Municipal 1.130 de 14 de janeiro de 2003, o que a caracteriza como um estudo exploratório. Por analisar fatos em sua natureza e característica, bem como suas relações, a pesquisa é caracterizada como descritiva. Também pode ser caracterizada por ser um estudo de caso, onde poucos objetos são estudados de maneira a

fornecer conhecimentos amplos e detalhados do mesmo (GIL 1999). A pesquisa é ainda classificada como qualitativa, pois não tem por objetivo numerar, definir ou comparar categorias.

1.4.2 Instrumentos utilizados

A pesquisa será desenvolvida por meio de um questionário fechado com dois quadros baseados na Lei Municipal nº 1.130 de 14 de janeiro de 2003 e na Lei de Responsabilidade Fiscal e aplicado ao responsável pelo setor de controle interno da prefeitura municipal de Salto do Jacuí-RS. Os itens pesquisados terão como resposta “não atende”, “atende parcialmente” e “atende” à legislação vigente. Após coleta dos dados, os mesmos serão estruturados em forma de quadros para posterior avaliação.

1.4.3 Procedimentos metodológicos

Com base nas Leis de Responsabilidade Fiscal em a Lei Municipal 1.130 de 14 de maio de 2003, foram elaborados dois quadros com respostas fechadas a serem aplicadas ao responsável pela Central do Serviço de Controle Interno.

Quadro 1 – Lei Municipal 1.130 de 14/05/2003. Institui o Sistema de Controle Interno e dá outras providencias.

Legislação	Não atende	Atende parcialmente	Atende	Comentários
O controle interno está integrado na estrutura do Gabinete do Prefeito?				
Avalia o cumprimento das diretrizes, objetivos e metas previstos no plano plurianual, verificando os limites e condições para a realização de operação de créditos e inscrição em restos a pagar?				
Verifica, periodicamente, a observância do limite de despesa total com pessoal e avalia as medidas necessárias para o seu retorno ao respectivo limite?				
Verifica o cumprimento do limite de gastos totais do legislativo municipal?				
Controla a execução orçamentária?				
Avalia os procedimentos adotados para a realização de receitas e despesas públicas?				
Avalia o montante da dívida e as condições				

de endividamento do município?				
Verifica a escrituração das contas públicas?				
Acompanha a gestão patrimonial?				
Aprecia e assina o relatório de gestão fiscal?				
Avalia os resultados obtidos pelos administradores na execução dos programas de governo e aplicação dos recursos orçamentários?				
Aponta as falhas dos expedientes e indica soluções?				
Verifica a implementação das soluções indicadas?				
Há órgãos setoriais de controle interno responsável em cada unidade específica?				
A Central de Controle Interno está integrada por três servidores detentores de cargo efetivo que disponham de capacitação técnica para o exercício?				
Há independência profissional para o desempenho das atividades e acesso a documentos e banco de dados indispensáveis para o exercício da função?				
Existe assessoria por parte do departamento jurídico do município?				
As secretarias municipais e o gabinete do prefeito estão organizados em Órgãos setoriais do Controle Interno?				
Representa por escrito ao prefeito, contra o servidor que tenha praticado atos irregulares ou ilícitos?				
Guarda sigilo sobre dados e informações obtidas em decorrência do sigilo, utilizando-os exclusivamente para recomendações e pareceres ao prefeito?				
Ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dar seguimento ao Prefeito Municipal, Presidente da Câmara de Vereadores ou se for o caso, ao Tribunal de Contas do Estado?				
A Central de Controle Interno emite no mês de dezembro de cada ano relatório de suas atividades propondo as medidas necessárias ao aperfeiçoamento das atividades controladas?				

Fonte: Lei Municipal 1.130 de 14 de janeiro de 2003

O quadro 2 apresenta a Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal.

Quadro 2 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

Legislação	Não atende	Atende parcialmente	Atende	Comentários
Há equilíbrio entre receita e despesa; critérios e forma de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos?				
Existe compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas. Todas as despesas relativas à dívida pública constam na lei orçamentária?				
O poder executivo estabelece até 30 dias após a publicação dos orçamentos a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso? Até os finais dos meses maio, setembro e fevereiro, o poder executivo avalia o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre em audiência pública?				
Serão considerados não autorizados a criação, expansão ou aperfeiçoamento de aumento de despesa senão acompanhado de: estimativa do impacto orçamentário financeiro; declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira?				
É considerada obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios? Os atos que criarem ou aumentarem despesas demonstram a origem dos recursos para o seu custeio? O ato é acompanhado de comprovação de que a despesa criada não afetará as metas de resultados?				
A despesa com pessoal do executivo não excede o percentual de 54% da receita corrente líquida e 6% para o poder legislativo?				
Ao titular de poder nos dois últimos quadrimestres de seu mandato é vedado contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficientes disponibilidades de caixa?				
As disponibilidades de caixa nos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ficam depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicada às condições de mercado com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira?				
É vedada a aplicação da receita de capital				

que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente?				
Os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas, e o respectivo parecer prévio; o relatório resumido de execução orçamentária, o relatório de gestão fiscal; e as versões simplificadas destes documentos são instrumentos de transparência fiscal, aos quais é dada ampla divulgação, inclusive de meios eletrônicos de acesso público?				
As contas apresentadas pelo chefe do poder executivo ficam disponíveis durante todo o exercício?				
O poder legislativo, diretamente ou com auxílio do tribunal de contas, e o sistema de controle interno de cada poder, e do ministério público fiscalizam o cumprimento das normas da lei de responsabilidade fiscal?				

Fonte: Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000.

A discussão será apresentada após a avaliação das respostas obtidas com a aplicação dos questionários.

1.5 Delimitação da pesquisa

A pesquisa foi realizada na Prefeitura Municipal de Salto do Jacuí-RS, localizado no Noroeste do Rio Grande do Sul, portanto os resultados não podem ser estendidos a outros municípios.

1.6 Organização da pesquisa

No primeiro capítulo tem-se a introdução, tema e problema, objetivos, justificativa, metodologia, enquadramento da pesquisa, instrumentos utilizados, procedimentos metodológicos, delimitação e organização da pesquisa.

No segundo capítulo é apresentada a fundamentação teórica, na qual são tratadas as fontes literárias para realização do trabalho, descrevendo a estruturação conceitual do perfil teórico, e assim fornecer o conceito bem como a confirmação da teoria na monografia. Este estudo é fundamentado na conceituação de administração pública descrevendo como funciona a

organização municipal, conceito de controle, as características de um controle interno, limitações do controle interno, levantamento de controles internos, Lei de Responsabilidade Fiscal, pesquisas similares ou correlatas.

O terceiro capítulo apresenta os dados coletados por meio do questionário e sua discussão e o quarto capítulo tem por objetivo apresentar as conclusões finais e recomendações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão apresentadas as fontes literárias para realização do trabalho, descrevendo a estruturação conceitual do perfil teórico, e assim fornecer o conceito bem como a confirmação da teoria na monografia. Este estudo é fundamentado na conceituação de administração pública descrevendo como funciona a organização municipal, conceito de Controle Interno, as características de um controle interno, limitações do controle interno, levantamentos de controles internos, Lei de Responsabilidade Fiscal e pesquisas similares ou correlatas.

2.1 Administração pública

A administração pública é conceituada por Silva (2012) como um conjunto de órgãos instituídos para a execução dos objetivos de governo, onde a administração pública é ao mesmo tempo titular e executora do serviço público.

O artigo 18 da Constituição Federal (1988) descreve a organização política e administrativa do Brasil compreendido como a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, onde se encontram os poderes executivo, legislativo, judiciário e ministério público e autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Araújo e Arruda (2006) definem a administração pública como o conjunto coordenado de funções que visam a boa gestão dos bens públicos, de modo que os interesses da sociedade sejam alcançados.

Segundo o autor Kohama (2008, p. 09):

[...] Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. Administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil.

Kohama (2008) tem uma visão mais mecanicista e racionalista sobre a Administração Pública, ele a vê como um aparelho que executa os serviços

necessários para suprir as necessidades da sociedade. E conforme cita abaixo, em outras palavras mais em sentido comum esclarece Meirelles (2005. p. 64):

[...] Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo; em sentido material é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Já Cavalheiro e Cesar (2007, p. 21) priorizam Administração Pública como um fator mais flexível, envolvendo arte, ciência, organização e planejamento, eles veem de uma forma mais humana, embora um complete o outro.

[...] Administrar, portanto, é um misto de arte e ciência, sendo que as técnicas de gestão voltadas à Administração Pública têm ganhado saltos significativos, cuja tendência é a diminuição da dependência da arte para cada vez mais sedimentar-se a ciência na Administração Pública.

De acordo com o conceito de Cavalheiro e Cesar (2007), a Administração Pública busca um único propósito, que é satisfazer os interesses sociais, provenientes do bem comum de sociedade. Ela diferencia-se da Administração privada, pois na mesma não existe livre-arbítrio. Enquanto na Administração particular é válido fazer o que a lei não coíbe, na Administração Pública só é admitido fazer o que a lei permite.

A Administração Pública é regida por diversos princípios por meio da Constituição Federal e as leis criadas em sua função, mas os princípios constitucionais que são obrigatórios cumprir na Administração seja ela direta ou indireta são: o princípio da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência, eles pautam todos os atos Administrativos. São encontrados na Constituição Federal – CF (1988) em seu art. 37.

[...] **Legalidade** – Assume um importante papel na Administração Pública, pois ele dá garantia e segurança jurídica. Através dela o gestor não pode simplesmente fazer o que lhe der vontade, ele deve estar amparado pelas leis. Por mais que o gestor seja eficiente e habilidoso, ele não pode agir em nome próprio, mas sim em nome do Município, Estado e União.

Moralidade – Emanada a ética profissional, o administrador ao tomar decisões e fazer escolha além de seguir o princípio da legalidade, ele deve primeiramente consultar sua consciência e seu caráter, deixando serem orientado pelos seus valores, ética e postura profissional.

Impessoalidade – Visa atender o interesse público acima de todas as circunstâncias, tomando a conduta do administrador, seja sempre impessoal, objetivando sempre os interesses coletivos da sociedade.

Publicidade – Tem o objetivo de deixar todas as informações em fácil acesso para a sociedade os usuários da Administração, todas as decisões devem ser publicadas no diário oficial da União.

Eficiência - Está ligado ao dever de Prestar Contas sobre uma Administração eficiente e eficaz correspondendo à satisfação de toda a sociedade usuária desses serviços.

A regulação da Administração Pública se dá por meio do Decreto-Lei nº 200/1967 em seu artigo 3º e 4º que determina a estruturação da Administração Federal como:

Art. 3º Respeitada a competência constitucional do Poder Legislativo estabelecido no artigo 46, inciso II e IV da Constituição, o Poder Executivo regulará a estruturação, as atribuições e funcionamento do órgão da Administração Federal.

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista;
- d) fundações públicas.

Parágrafo único. As entidades compreendidas na Administração Indireta vinculam-se ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade.

A administração pública é apresentada na forma direta e indireta por Araújo e Arruda (2006), onde o poder legislativo, através dos tribunais de contas e assembleias legislativas, executivo através do governo e secretarias e o judiciário com o tribunal de justiça compõem a administração direta. A administração indireta é composta pelas autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Com base nos autores pode-se afirmar então a administração pública como sendo um conjunto de ações, executadas por órgãos institucionais, com

a obrigação de cumprir a finalidade de Estado e a busca da realização do bem comum.

A administração pública municipal está organizada, segundo Botelho (2008) de maneira que o executivo deve focar os princípios do planejamento, controle, coordenação e delegação de competências. O governo municipal deverá adotar o planejamento como instrumento de ação para o desenvolvimento físico-territorial, econômico, social e cultural da comunidade, bem como, para a aplicação dos recursos humanos, materiais e financeiros da Prefeitura, daí a importância da estrutura para o cumprimento de metas de governo.

Botelho (2008) destaca ainda que a estrutura organizacional do Executivo deve proporcionar o controle das atividades da Administração em todos os níveis e em todos os órgãos. Esta é a tarefa do sistema de controle interno, mantendo o controle sobre a aplicação dos recursos públicos e da guarda dos bens do município, prevenindo e detectando falhas e desperdícios, subsidiando os órgãos de fiscalização externa com informações confiáveis.

As Secretarias Municipais constituem unidades orçamentárias, ou seja, agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão, a quem são consignadas dotações orçamentárias próprias, conforme especifica o art. 14 da Lei Federal 4.320, de 17.03.1964. As unidades podem se subdividir em setores, que por sua vez, podem se dividir em departamentos ou divisões, até atender plenamente às necessidades da administração.

Com a aprovação da Constituinte de 1988, que ainda permanece em vigor que os municípios passaram a fazer parte do ajuste federativo ficando em igualdade jurídica com os Estados, a União e o Distrito Federal, passando então a ter a sua própria autonomia.

Desde então, os municípios passaram a assumir novas responsabilidades, e a se desenvolver lentamente, aprendendo a dar seus próprios passos. Com a nova autonomia que lhe foi dada, ele passou a decidir sobre todos os assuntos de interesse local, sem precisar de Governos Estaduais ou Federais.

2.1.1 Conceito de controle interno

O controle interno é definido por Araújo e Arruda (2006) como um conjunto de medidas necessárias para o perfeito funcionamento de um sistema, onde possam ser alcançados seus fins e objetivos.

Para a *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA, (<http://www.aicpa.org/Pages/default.aspx>) o controle interno é entendido como um conjunto de métodos e medidas adotadas por uma instituição para salvaguardar seus ativos, verificar se seus dados contábeis são adequados e confiáveis, promover a eficiência operacional e estimular o cumprimento das políticas administrativas fixadas pela gestão.

Cavalheiro e Flores (2007, p 27) definem o controle interno como:

[...] ferramentas que servem para auxiliar o gestor na busca de sua missão – colocar serviços públicos à disposição da comunidade –, tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre no Município, não com conhecimento empírico (baseado somente na experiência – quando existe – e sem nenhum conhecimento científico), mas, sim, voltado para técnicas modernas de administração (planejamento e gestão). Antes de serem meio de fiscalização, os controles internos têm cunho preventivo, pois oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios ou rumos da sua administração.

Os mesmos autores descrevem a atuação do controle interno antes, durante e depois dos atos administrativos, com a finalidade de acompanhar o planejamento, garantir a legitimidade, verificar a adequação às melhores práticas de gestão e apresentar dados contábeis confiáveis.

Antônio (2008) afirma que sob pena de a condução dos negócios públicos se transformarem em uma mera improvisação, o controle interno assume função administrativa e, o mesmo necessita de um sistema de informação e avaliação, com a finalidade de assegurar o cumprimento do planejado.

Bleil, et al (2011) relata que todas as prestações de contas são avaliadas pelo responsável do controle interno e submetidas à verificação de seus limites

no tribunal de contas, com a finalidade de proporcionar maior confiabilidade dos resultados por parte da entidade. Afirmam ainda que:

[...] O controle interno tornou-se uma ferramenta imprescindível para a obtenção de resultados, a legalidade da arrecadação da receita e das despesas, resumo histórico financeiro, econômico e tributário da organização, são fontes de análise para a gestão, podendo assim avaliar as decisões formadas no passado e seus reflexos, projetando o futuro da organização em especial priorizar as áreas de investimento, para o bem estar da comunidade.

Botelho (2008), ao analisar o controle interno na administração pública municipal, destaca como macro objetivo do Controle Interno a eficiência operacional, a preservação dos ativos, a segurança da legitimidade dos passivos e políticas internas. Classifica ainda como parte dos objetivos a prevenção e detecção de fraudes e erros ou situações de desperdícios, práticas administrativas abusivas, antieconômicas ou corruptas, a prestação de relatórios contábeis, financeiros e operacionais precisos e confiáveis, garantir que as transações sejam realizadas com observância do princípio da legalidade, realizar com frequência o confronto entre os dados constantes dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO, e LOA) com os dados contábeis, possibilitando uma análise em percentuais de realização de medidas adotadas, verificar o fluxo das transações e se elas ocorreram de fato de acordo com os registros, assegurar a revisão da legislação municipal conforme ordenamento jurídico atualizado e assegurar que todas as transações sejam válidas, registradas, autorizadas, valorizadas, classificadas, lançadas e totalizadas corretamente.

No entanto, para Almeida (1996, p. 57):

[...] não adianta a administração implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique, periodicamente, se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema ou se o sistema não deveria ser adaptado a novas circunstâncias.

Já segundo Cavalheiros e Flores (2007), os controles internos servem para auxiliar o gestor na busca de sua missão, colocar serviços públicos à disposição da comunidade, tendo vista a necessidade de conhecimento daquilo

que ocorre no município, não com conhecimento empírico (baseado somente na experiência quando existir e sem qualquer conhecimento científico), mas sim, voltado para técnicas modernas de administração (planejamento e gestão). Pois, antes de ser um meio de fiscalização, os controles internos têm cunho preventivo, já que oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios ou rumos da sua administração.

Além do controle preventivo, Souza (2006) cita também o corretivo, que é o controle que se efetiva após a conclusão do ato controlado visando corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade, dar-lhe eficácia ou conter reincidências.

Machado Jr. e Reis (1998, p. 141) afirmam que um sistema de controle interno deve, prioritariamente: definir a área a controlar (em termos de orçamento-programa: a atividade ou projeto); definir o período em que as informações devem ser prestadas: um mês, uma semana; definir quem informa a quem, ou seja, o nível hierárquico que deve prestar informações e o que deve recebê-las, analisá-las e providenciar medidas; definir o que deve ser informado, ou seja, o objetivo da informação; por exemplo: o asfaltamento de tantos metros quadrados de estradas a custo de tantas unidades monetárias.

Em síntese, o sistema de controle interno dá a possibilidade de exercer, realmente, a função de “gestor dos negócios públicos”. Meirelles (1990) defende que o controle na administração pública é a faculdade de orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro e tem por finalidade verificar se o gestor aplica os recursos que lhes são repassados de maneira responsável, eficiente e moral.

Os dispositivos constitucionais que dão a sustentação a toda legislação produzida a respeito do assunto, estão previstas nos artigos 31, 74 e 75 da Constituição Federal.

Art. 31. 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.

Art. 74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, Sistema de Controle Interno, com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento de metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas do governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar 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.

2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, oposição e fiscalização dos Tribunais de Contas do Estado e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos municípios.

O caput do art. 59 da Lei Complementar 101/00 confirma a necessidade de existência do sistema de controle interno em cada poder. Fixadas essas noções, não é difícil entender que na esfera municipal a Câmara de Vereadores deverá possuir o seu próprio sistema de controle interno, para exercer o controle direto dos gastos do poder legislativo.

2.2 Características do sistema de controle interno

Na administração pública o controle interno é entendido como um conjunto de ações que buscam assegurar que as instituições sigam os planos e as políticas estabelecidas previamente, bem como o cumprimento dos princípios jurídicos.

São características de um sistema de controle interno, segundo Attie (1998, p 115).

- “Planos de organização” – plano simples que se deve prestar ao estabelecimento de linhas claras de autoridade e responsabilidade. Um elemento importante em qualquer plano de organização é a independência estrutural das funções de operações, custódia, contabilidade e auditoria (segregações de funções).

- “Manual de procedimentos” que estabelece os procedimentos operacionais e contábeis normaliza as políticas e instruções e uniformiza as políticas e instituições e uniformiza tais procedimentos;
- Manual de formulários e documentos, que possibilita padronizar os formulários, estabelecendo seus objetivos, finalidades, nível de informação que deve conter, eminentes usuários, pontos de controle, critérios e locais de arquivos, devendo conter ainda campos específicos para vistos, assinaturas e autorizações.
- “Estímulo, à eficiência operacional” – abrange a competência do pessoal, baseada na capacidade técnica prevista para o cargo, e responsabilidade, para definir claramente os níveis de atribuições, de modo que possibilite apurar as responsabilidades por prejuízos ocorridos por negligências, incapacidade técnica ou fraude;
- “Aderência as políticas existentes” – constituídas de Supervisão - indica que os funcionários devem ser supervisionados por pessoas de reconhecido valor e probidade, e Auditoria interna para atuar na organização com um fator de persuasão, pelo fato de os supervisores saberem que estão sendo monitorados.

Um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar uma razoável margem de garantia que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade. Além das características já citadas, um sistema de controle interno deve reunir condições mínimas que permitam transmitir para a organização confiabilidade, agilidade, adaptabilidade (as mudanças do contexto interno ou externo), segurança (preservação dos ativos), previsibilidade, e independência.

2.3 Limitações dos controles internos

As limitações são descritas por Boynton, Johnson e Kell (2002) como erros por informações, falta de entendimento, objetivos ilegítimos de atos praticados pela administração e união entre indivíduos com o objetivo de vantagem.

Franco e Marra (2001, p 284), cita com principais limitações dos Controles Internos:

- a) a existência normal da administração de que o custo de um controle interno não exceda os benefícios a serem obtidos;
- b) a maioria dos controles internos tende a ser direcionada para transações rotineiras em vez de para transações não rotineiras;
- c) o potencial de erro humano devido a descuido, distração, erros de julgamento e instruções mal-entendidas;

- d) a possibilidade de contornar os controles internos por meio de conluio de um membro da administração ou empregado com partes de fora (terceiros) ou de dentro da entidade;
- e) a possibilidade de que uma pessoa responsável por exercer um controle interno possa abusar dessa responsabilidade. Por exemplo, um membro da administração que passe por cima de um controle interno;
- f) A possibilidade de que procedimentos se tornem inadequados devido a mudanças nas condições e de que o cumprimento desses procedimentos se deteriore.

Neves e Garcia, (1998) descrevem erro como uma irregularidade involuntária e fraude como uma irregularidade proposital e enfatiza que a inexistência de Controles Internos proporcionará o surgimento de erros e fraudes nas ações, onde a recorrência desses fatos pode efetivar os desvios de conduta das direções das entidades.

As falhas e erros que podem ser encontradas em um Sistema de Controle Interno são pela falta de compreensão das atividades realizadas ou ainda por adulterações provocadas com intenção de causar prejuízo à instituição. As organizações devem promover ações administrativas que diminuam a possibilidade de ocorrência de tentativas fraudes ou erros.

2.4 Levantamentos dos controles internos

Segundo Almeida (1990, p. 25), “antes de iniciar o processo de avaliação dos controles internos é necessário fazer um levantamento do ambiente de controle, nessa etapa, mapeia-se toda a organização, desde as suas definições hierárquicas, com seus processos decisórios, até as especificações de transações por produtos serviços”.

O levantamento de informações sobre o sistema de controle interno é obtido de três maneiras, segundo Almeida (1996, p. 59): “leitura dos manuais internos de organização e procedimento; conversa com funcionários; inspeção física desde o princípio da operação até o registro no razão”.

Na opinião de Almeida (2007, p. 73), “Os testes de observância consistem em o auditor se certificar de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado”.

Segundo Costa (2010, p. 276) “devem-se, contudo, fazer testes aos controlos (embora menos extensos) para se ficar, tanto quanto possível, com a certeza que o sistema é de facto deficiente e que, portanto não merece confiança”.

Attie (1998, p. 126) afirma que “um bom sistema de controle interno oferece maiores possibilidades de erros e fraudes em qualquer que seja a sua modalidade à identificação”. O mesmo autor complementa que “o acordo entre dois ou mais integrantes da organização pode fazer deteriorar e cair por terra o melhor sistema de controle interno”.

Ao finalizar o levantamento do controle interno de uma empresa o auditor pode se deparar com os seguintes aspectos; Segundo Attie (2009 p. 256).

[...] o sistema de controle interno é adequado; sistema de controle interno é adequado, podendo, entretanto, ser aprimorado;
o sistema de controle interno é adequado, existindo, porém fraquezas que deterioram e podem a vir comprometer o sistema em sua totalidade;
o sistema de controle interno é inadequado, porém não atende os princípios básicos vitais para obtenção de um sistema de controle interno mínimo.

Conforme os autores acima citados a eficácia nos testes aplicados demonstra mais confiabilidade para o auditor, assim é possível avaliar se os funcionários do controle interno estão exercendo suas tarefas com exatidão. O auditor deve ainda dar sugestões, e indicar quais os procedimentos a serem aplicados no caso de comprovação de erros realizados na execução de suas tarefas.

2.5 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000) afirma, em regime nacional, parâmetros a serem seguidos relativos ao gasto público de cada ente federativo (estados e municípios) brasileiro. O controle orçamentário visa preservar a situação fiscal, de acordo com seus balanços anuais, com o objetivo de garantir a saúde financeira de

estados e municípios, a aplicação de recursos nas esferas adequadas e uma boa herança administrativa para os futuros gestores. A Lei de Responsabilidade Fiscal é um dos mais fortes instrumentos de transparência em relação aos gastos públicos, indicando os parâmetros para uma administração eficiente. No Brasil inspirou-se em outros exemplos bem sucedidos ao redor do mundo, como Estados Unidos e Nova Zelândia (TESOURO NACIONAL, 2015)

Segundo Nascimento e Debus (2002), novas funções foram atribuídas à contabilidade pública, oferecendo um caráter gerencial, através do controle financeiro e orçamentário. Salientam também que as informações contábeis interessam não somente ao gestor, mas sim a toda a sociedade, a qual se torna participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas.

Guedes (2001) descreve a Lei de Responsabilidade Fiscal como uma ferramenta que disciplina o gestor público com base nos princípios éticos da administração, como planejamento, equilíbrio financeiro, economicidade, produtividade, transparência, controle e responsabilidade.

Uma gestão fiscal responsável é objetivada com normas de finanças públicas com ações que previnam riscos e corrijam os desvios com potencial de afetar o equilíbrio das finanças públicas. Dentre essas ações destacam-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilidade como principais premissas. A legislação prevê que cada aumento de gasto precisa vir de uma fonte de financiamento correspondente e os gestores precisam respeitar questões relativas ao fim de cada mandato, não excedendo o limite permitido e entregando contas saudáveis para seus sucessores.

A Lei de Responsabilidade Fiscal é apresentada para ser como um instrumento de busca do equilíbrio das contas públicas, por meio da imposição de medidas preventivas e corretivas, mediante a efetivação de metas e de resultados entre receita e despesa. A fiscalização da gestão fiscal deve ser realizada pelo sistema de controle interno, e exige o acompanhamento concomitante da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública.

2.6 Pesquisas similares ou correlatas

Uma busca por trabalhos similares realizada nos anais dos principais congressos de contabilidade no Brasil resultou no quadro 03.

Quadro 03 - Trabalhos similares ou correlatos apresentados nos últimos congressos de contabilidade no Brasil.

Autor (ano)	Objetivo	Resultado	Observações
1 - Cibele Sebba Gontijo Clézia Freitas dos Santos Araújo (2006)	Estudo sobre a L.R.F.	Enfatiza a importância da declaração orçamentária financeira no controle do aumento das despesas públicas	Pesquisa Bibliográfica e documental
2 - Sandra Regina Toledo dos Santos Mirna Muraro. (não consta o ano)	Influência da LRF nos procedimentos do CI. Nos municípios do COREDE- RS.	Torna mais eficaz a gestão dos recursos públicos, permite maior transparência das informações.	Pesquisa descritiva
3 - Ivam Ricardo Peleias, Gilberto Caetano, Cláudio Parisi, Anísio Candido Pereira. (2013)	Identificar e analisar as características bibliométricas de artigos sobre Controle Interno e Gestão de Riscos apresentados no Congresso USP	Os resultados favoreceram o Congresso USP quando se trata de Gestão de Riscos, tendo sido constatada sua predominância em relação ao ENANPAD.	Pesquisa descritiva e longitudinal, do tipo levantamento, com enfoque quantitativo, apoiada em pesquisa bibliográfica e documental.
4 - Luciano Gomes dos Reis Valmor Slomski Carlos Alberto Pereira Gilmar Ribeiro de Mello (2007)	Análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal.	Contabilidade Gerencial constitui o tema dominante e a esfera governamental com maior número de trabalhos apresentados é a municipal. A Lei de Responsabilidade Fiscal, apesar de relevante para a Contabilidade Pública, ainda não se sobressai individualmente dentre os assuntos discutidos no meio acadêmico.	Pesquisa descritiva Revisão Bibliográfica

Fonte: 1 - Portal. TCU. gov.br/portal/pls/portal/docs/2054430.PDF

2 - 18º CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE:

3 - www.spell.org.br/documentos/download/20052

4 - www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile

A análise mostra que os trabalhos tiveram um caráter descritivo e longitudinal, do tipo levantamento, com enfoque quantitativo, apoiada em pesquisa bibliográfica e documental em seus resultados. A Lei de Responsabilidade Fiscal é o objeto de análise dos pesquisadores nos quatro trabalhos. Todos os autores enfatizam a transparência, o controle de gestão e a administração eficaz dos recursos públicos como objetivos principais da Lei de Responsabilidade Fiscal. Santos e Muraro (2008) abordam o controle interno e a influência recebida por esta pela Lei de Responsabilidade Fiscal, já

Reis, et al (2007), concluem que apesar da importância dessa lei para a contabilidade pública, a mesma ainda não é objeto de estudo individual no meio acadêmico.

Os trabalhos recentes demonstram a influência exercida pela Lei de Responsabilidade Fiscal sobre o controle e a gestão dos recursos públicos, e ao mesmo tempo relatam a carência de trabalhos onde o produto dessa legislação é avaliado de forma qualitativa.

3 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados os resultados da pesquisa, onde são descritos a apresentação do campo de estudo, identificação dos controles internos, análise das limitações do controle interno e descrever as rotinas e os procedimentos do setor de controle interno municipal.

3.1 Apresentação do campo de estudo

A pesquisa foi realizada com a Presidente do controle interno da Prefeitura Municipal de Salto do Jacuí-RS, localizada no Noroeste do Rio Grande do Sul. O Município teve sua emancipação política em 1º de Janeiro de 1983. Segundo a responsável pelo RH possui um quadro de 387 Funcionários concursados, mais 35 cargos de confiança e 56 contratados. De acordo com os dados do Instituto de Geografia e estatística (IBGE, 2010), sua população era de 11.880 hab. Está a uma distância de 284 km da Capital, possui uma área de 519,197 Km, A Prefeitura está estruturada com 08 Secretarias: Fazenda, Planejamento, Saúde, Obras, Turismo, Agricultura, Administração, Ação Social.

3.2 Identificação dos controles internos

Para o alcance do objetivo geral e a identificação dos controles internos foi realizada uma pesquisa através de um questionário fechado com a Presidente do setor de controle interno do Município de Salto do Jacuí-RS. Sendo assim analisada. Após aplicação do questionário referente à Lei municipal 1.130 de 14 de janeiro de 2003 ao responsável pelo setor de controle interno da Prefeitura Municipal de Salto do Jacuí-RS, observa-se que o controle interno está integrado à estrutura do gabinete do prefeito. O controle orçamentário, a realização de receitas e despesas públicas e as condições de endividamento do município, não são atendidos de forma integral pelas ações do controle interno municipal. O controle interno atua de forma a atender a legislação nos quesitos observância do limite de despesa total com pessoal e avalia as medidas necessárias para o seu retorno ao respectivo limite, o

cumprimento do limite de gastos totais do legislativo municipal, a escrituração das contas públicas, a gestão patrimonial, os resultados obtidos pelos administradores na execução dos programas de governo e aplicação dos recursos orçamentários.

A respeito do apontamento de falhas dos expedientes, há conformidade com a Lei Municipal vigente, mas quanto à verificação das medidas implantadas para a solução dessas falhas o serviço não atua de forma integral. Quanto à estruturação e as condições de trabalho são avaliadas, o setor de controle interno não dispõe de responsáveis nas demais unidades do município e não são disponibilizados três servidores detentores de cargo efetivo que disponham de capacitação técnica para o exercício. Os quesitos independência profissional para o desempenho das atividades e acesso a documentos e banco de dados indispensáveis para o exercício da função e a assessoria por parte do departamento jurídico do município são atendidos de forma parcial. As questões sobre ao sigilo exigido pelo cargo e atos irregulares ou ilícitos são atendidas de forma plena, bem como a comunicação de qualquer irregularidade ao Prefeito Municipal, Presidente da Câmara de Vereadores ou até ao Tribunal de Contas do Estado.

As respostas fornecidas pelos questionamentos a respeito da Lei de Responsabilidade Fiscal mostram que o equilíbrio entre receita e despesa não está sendo obedecido bem como as normas relativas ao controle de custos, o cronograma mensal de desembolso e a avaliação do cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre. Há compatibilidade entre a programação dos orçamentos e metas e todas as despesas relativas à dívida pública constam na lei orçamentária. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de aumento de despesa conta com estudo de estimativa de impacto orçamentário financeiro. A despesa com pessoal do executivo não excede o percentual de 54% da receita corrente líquida e 6% para o poder legislativo.

As disponibilidades de caixa nos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, obedecem à legislação vigente e ficam depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicada às condições de mercado com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira. A transparência fiscal é apresentada com ampla divulgação em meios eletrônicos de acesso público através dos planos,

orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, prestações de contas, com o respectivo parecer prévio, relatório resumido de execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal, ficando disponível durante todo o exercício.

Um dos aspectos que não atende de forma integral aos requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal é a obrigação de despesa nos dois últimos quadrimestres que não possa ser cumprida dentro desse prazo, que exijam pagamentos de parcelas no exercício seguinte ou ainda que não haja disponibilidade suficiente de caixa.

No município pesquisado a fiscalização e o cumprimento das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal ocorrem por meio do poder legislativo, diretamente ou com auxílio do Tribunal de Contas, e o sistema de controle interno.

O quadro 4: Descreve as respostas aos questionários aplicados ao setor de controle interno da Prefeitura de Salto do Jacuí-RS.

Quadro 4 – Respostas ao questionário sobre a Lei Municipal 1.130 de 14/05/2003. Institui o sistema de controle interno e dá outras providências.

Legislação	Não atende	Atende parcialmente	Atende	Comentários
O controle interno está integrado na estrutura do Gabinete do Prefeito?			x	
Avalia o cumprimento das diretrizes, objetivos e metas previstos no plano plurianual, verificando os limites e condições para a realização de operação de créditos e inscrição em restos a pagar?		x		
Verifica, periodicamente, a observância do limite de despesa total com pessoal e avalia as medidas necessárias para o seu retorno ao respectivo limite?			x	
Verifica o cumprimento do limite de gastos totais do legislativo municipal?			x	
Controla a execução orçamentária?		x		
Avalia os procedimentos adotados para a realização de receitas e despesas públicas?		x		
Avalia o montante da dívida e as condições de endividamento do município?		x		
Verifica a escrituração das contas públicas?			x	
Acompanha a gestão patrimonial?			x	
Aprecia e assina o relatório de gestão fiscal?			x	
Avalia os resultados obtidos pelos administradores na execução dos programas de governo e aplicação dos recursos orçamentários?			x	
Aponta as falhas dos expedientes e indica			x	

soluções?				
Verifica a implementação das soluções indicadas?		x		
Há órgãos setoriais de controle interno responsável em cada unidade específica?	x			
A Central de Controle Interno está integrada por três servidores detentores de cargo efetivo que disponham de capacitação técnica para o exercício?		x		
Há independência profissional para o desempenho das atividades e acesso a documentos e banco de dados indispensáveis para o exercício da função?		x		
Existe assessoria por parte do departamento jurídico do município?		x		
As secretarias municipais e o gabinete do prefeito estão organizados em Órgãos setoriais do Controle Interno?	x			
Representa por escrito ao prefeito, contra o servidor que tenha praticado atos irregulares ou ilícitos?			x	
Guarda sigilo sobre dados e informações obtidas em decorrência do sigilo, utilizando-os exclusivamente para recomendações e pareceres ao prefeito?			x	
Ao tomar conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade dar seguimento ao Prefeito Municipal, Presidente da Câmara de Vereadores ou se for o caso, ao Tribunal de Contas do Estado?			x	
A Central de Controle Interno emite no mês de dezembro de cada ano relatório de suas atividades propondo as medidas necessárias ao aperfeiçoamento das atividades controladas?	x			

Fonte: Lei Municipal 1.130 de 14 de janeiro de 2003

Após a aplicação do questionário fechado com as respostas não atende, atende parcialmente, e atende o setor de controle interno da Prefeitura Municipal de Salto do Jacuí, teve apenas 14% (n = 3) dos quesitos não atendidos pela Lei Municipal nº 1130, de 14 de Janeiro de 2003. 50% (n =11) dos quesitos tiveram concordância com a legislação e 36% (n = 8) tiveram parcialidade de atendimento.

Quadro 5 - Respostas ao questionário sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Legislação	Não atende	Atende parcialmente	Atende	Comentários
Há equilíbrio entre receita e despesa; critérios e forma de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos?		x		
Existe compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas. Todas as despesas relativas à dívida pública constam na lei orçamentária?			x	
O poder executivo estabelece até 30 dias após a publicação dos orçamentos a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso? Até os finais dos meses maio, setembro e fevereiro, o poder executivo avalia o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre em audiência pública?		x		
Serão considerados não autorizados a criação, expansão ou aperfeiçoamento de aumento de despesa senão acompanhado de: estimativa do impacto orçamentário financeiro; declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira?			x	
É considerada obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios? Os atos que criarem ou aumentarem despesas demonstram a origem dos recursos para o seu custeio? O ato é acompanhado de comprovação de que a despesa criada não afetará as metas de resultados?			x	
A despesa com pessoal do executivo não excede o percentual de 54% da receita corrente líquida e 6% para o poder legislativo?			x	
Ao titular de poder nos dois últimos quadrimestres de seu mandato é vedado contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficientes disponibilidades de caixa?		x		
As disponibilidades de caixa nos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ficam depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicada às condições de mercado com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira?			x	
É vedada a aplicação da receita de capital que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente?			x	
Os planos, orçamentos e leis de diretrizes				

orçamentárias; as prestações de contas, e o respectivo parecer prévio; o relatório resumido de execução orçamentária, o relatório de gestão fiscal; e as versões simplificadas destes documentos são instrumentos de transparência fiscal, aos quais é dada ampla divulgação, inclusive de meios eletrônicos de acesso público?			x	
As contas apresentadas pelo chefe do poder executivo ficam disponíveis durante todo o exercício?			x	
O poder legislativo, diretamente ou com auxílio do tribunal de contas, e o sistema de controle interno de cada poder, e do ministério público fiscalizam o cumprimento das normas da lei de responsabilidade fiscal?			x	

Fonte: Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000.

Após a aplicação do questionário fechado com as respostas não atende, atende parcialmente, e atende o setor de controle interno da Prefeitura Municipal de Salto do Jacuí sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal foi avaliada 70% (n=7) dos quesitos atendiam a legislação e 30% (n=3), atendiam parcialmente. Nenhum dos quesitos avaliados estava em desacordo total com a Lei de responsabilidade Fiscal.

3.3 Análises das limitações do controle interno

Um dos objetivos específicos era verificar quais são as limitações do controle interno do Município de Salto do Jacuí-RS, foi assim foi respondida pela Presidente do Controle Interno.

[...] Há três servidores designados pela Unidade Central do Sistema de Controle Interno, a fim de desempenharem as atribuições previstas em lei. No entanto, apenas uma servidora trabalha em tempo integral, essa função, que é a presidente da UCSCI, haja vista que seu cargo efetivo é de Agente de controle interno.

- Entretanto, como a demanda de serviço seria para três servidores em tempo integral, mas só há um disponível, os trabalhos são realizados conforme as demandas que surgem.
- Com isso o planejamento em longo prazo dos trabalhos fica prejudicado, porque os demais servidores prestam serviços em locais que é difícil encontrar um tempo livre para se afastarem e participarem das atividades de controle interno, o que torna o desempenho do controle interno pouco eficiente de um modo geral.

- Também há dificuldade de relacionamento e comunicação com o Prefeito e a Vice-Prefeita. Pois raramente somos ouvidos. E, mesmo nessas oportunidades que temos de conversar nosso entendimento nunca é acompanhado pelas autoridades. O que não é de forma nenhuma reprovável, porém sem, no entanto, apresentar justificativas plausíveis.
- As recomendações escritas do Controle Interno na maioria das vezes não tem uma resposta por parte da autoridade competente. Apenas ficam esperando um parecer por longos períodos, que ao cabo são arquivadas por perda do objeto tamanho é o tempo que já transcorreu. Outro fator que contribui para ineficiência do controle interno, pois nossos esforços em alertar as autoridades sobre eventuais problemas são desperdiçados, ao invés de contribuir para o desenvolvimento da Administração.
- O controle interno é visto como inimigo da Administração Municipal, principalmente pelo Poder Executivo, pois é de nossa responsabilidade prestar as informações que são solicitadas pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE/RS), gerando animosidade entre os demais agentes públicos e os membros do Controle Interno, que são vistos com desconfiança.
- Além de ter apenas uma servidora em tempo integral, esta é nomeada para compor outras comissões. Atualmente é a presidente de duas comissões processantes de Processos Administrativos Especiais (PAE).

Outros quesitos como formação continuada, espaço físico inadequado, falta de qualificação da equipe, desvio de função e acúmulo de responsabilidades também foram identificados durante a realização da pesquisa e tornam o serviço menos eficiente. Percebeu-se também que os gestores municipais atuam sem diálogo e de forma autoritária, contribuindo para a possibilidade de gestão ineficiente e conseqüente dano ao patrimônio público.

3.4 Análise dos resultados

O trabalho realizado descreve a situação do setor de controle interno da prefeitura municipal de Salto do Jacuí, RS e relaciona-o com a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei Municipal que institui o controle interno nesse município. As pesquisas similares descritas no capítulo 2.6 mostraram um aumento do controle e também da transparência das despesas públicas municipais após a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No levantamento de pesquisas similares não existe trabalho com abordagem descritiva através de questionário diretamente ao foco avaliado. Os resultados obtidos na prefeitura de Salto do Jacuí, RS mostram uma análise qualitativa, onde as dificuldades relatadas pela entrevista realizada demonstram a realidade precária e a fragilidade desse instrumento de controle.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O setor de controle interno é uma base eficiente para que a administração pública monitore o cumprimento das metas previstas no planejamento orçamentário, avaliando os resultados obtidos, emitindo pareceres e evitando futuros apontamentos pelo Tribunal de Contas do Estado.

Para que isso aconteça o gestor municipal deve dar condições necessárias para que este setor funcione segundo as leis que o criaram. Após a entrevista e análise dos dados percebeu-se que este setor encontra dificuldades para a efetiva atuação e está instalado por força da legislação.

Recomenda-se que o controle interno municipal tenha um profissional Contador, minimizando a possibilidade de erros e, diminuindo os apontamentos feitos pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e do Estado (TCE).

Faz-se importante que novas pesquisas sejam realizadas envolvendo e comparando o controle interno de uma série de municípios para que se tenha uma melhor avaliação desse setor da administração municipal.

4.1 Quanto ao problema de pesquisa

Qual a situação dos controles interno no município de Salto do Jacuí-RS, perante a legislação vigente?

Conforme as respostas do questionário fechado aplicado a responsável pelo setor de controle de interno municipal, verificou-se um cumprimento parcial dos controles observados.

Sobre a Lei Municipal nº 1130, de 14 de Janeiro de 2003:

- 14% dos quesitos não são atendidos
- 50% dos quesitos tiveram concordância
- 36% tiveram parcialidade de atendimento

Sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal;

- 70% dos quesitos atendiam a legislação
- 30% atendiam parcialmente.

- Nenhum dos quesitos avaliados estava em desacordo total com a Lei de responsabilidade Fiscal.

4.2 Quanto aos objetivos da pesquisa

O objetivo geral era descrever a estruturação do setor de controle interno, perante a legislação vigente e, através da pesquisa verificou-se um cumprimento parcial dos quesitos observados. O controle interno atende a legislação nos quesitos observância do limite de despesa total com pessoal, o cumprimento do limite de gastos totais do legislativo municipal, a escrituração das contas públicas, na gestão patrimonial, e na aplicação dos recursos orçamentários. A transparência fiscal é apresentada com ampla divulgação e em meios eletrônicos de acesso público.

Há um desequilíbrio entre receita e despesa, onde o controle orçamentário e as condições de endividamento do município estão em desacordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. A estruturação do setor de controle interno e as condições de trabalho dos profissionais se apresentam em desacordo com a legislação vigente.

As limitações do controle interno dizem respeito à falta de disponibilidade de pessoal em tempo integral, impossibilitando planejamento em longo prazo, espaço físico inadequado e também a não existência de um canal de comunicação entre o setor de controle interno e os gestores municipais, onde o setor é visto como um inimigo, gerando conflitos entre esse setor e os agentes públicos. Verificou-se ainda o descompromisso do poder executivo com as recomendações e relatórios encaminhados pelo setor de controle interno.

No objetivo específico que pedia qual é a relação do Controle Interno com o TCE-RS. Assim foi descrito pela responsável pelo controle interno do município de Salto do Jacuí-RS:

Somos responsáveis pela investigação de denúncias recebidas pela ouvidoria do TCE/RS que são encaminhadas ao Município e também denúncias feitas pessoalmente. Responder as solicitações e questionamentos

do TCE/RS e buscar e prestar informações aos auditores quando é realizada auditoria *in loco*.

É responsável pelo acompanhamento dos sistemas de informações do Controle Externo do TCE/RS, que são:

a) BLM – Base de Leis Municipais: onde alimenta o sistema, que é totalmente informatizado, enviando as leis aprovadas em cada trimestre (janeiro-março; abril-junho; julho-setembro; outubro-dezembro), sendo o prazo até o dia 10 do quarto mês (abril; julho; outubro; janeiro);

b) SIAPES – Sistema Informatizado de Auditoria de Pessoal, que acompanha a inserção de informações de pessoal contratado por prazo determinado e nomeação de servidores efetivos pelo Setor de Pessoal, assinando os respectivos relatórios emitidos bimestralmente pelo Poder Executivo e semestralmente pelo Poder Legislativo, sendo o prazo de entrega até dia 30 do terceiro mês (março; maio; julho; setembro; novembro; janeiro), e dia 30 do sétimo mês (julho e janeiro), respectivamente;

c) SISCOP – Sistema de Controle de Obras Públicas, que é responsável pelo acompanhamento da inclusão de informações sobre as obras públicas executadas pelos Poderes Executivo e Legislativo pelo Setor de Engenharia, que devem ser enviadas bimestralmente pelos dois Poderes, sendo o prazo de entrega até dia 10 do terceiro mês (março; maio; julho; setembro; novembro; janeiro);

d) SAPIEM – Sistema de Pensões e Inativações da Esfera Municipal que acompanha a inserção de informações para concessão de inativação de servidores efetivos e de pensões aos dependentes, pelo Comitê Gestor do Fundo de Previdência dos Servidores Municipais, assinando os respectivos relatórios emitidos conforme a demanda;

e) SIAPC – Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas, que analisa as informações prestadas ao TCE/RS por meio do Programa Autenticador de Dados (PAD) os relatórios emitidos a partir deste programa que é o Relatório de Validação e Encaminhamento-RVE (bimestral) e o Relatório de Gestão Fiscal – RGF (semestral). Semestralmente, é emitido juntamente com o RGF, a Manifestação Conclusiva do Controle Interno – MCI.

4.3 Limitações

As limitações se apresentaram perante a falta de estruturação do setor de controle interno da Prefeitura Municipal de Salto do Jacuí-RS, onde há carência de profissionais capacitados e também ausência, no setor pesquisado, de manual de procedimentos e rotinas para que as atividades desenvolvidas possam ser avaliadas e comparadas com as ideais.

4.4 Recomendações para futuras pesquisas

Para a realização de futuras pesquisas sobre controle interno municipal, sugere-se realizar o trabalho em forma de auditoria, avaliando a efetividade dos controles.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva 1990.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo.** São Paulo: Atlas, 1996.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: curso moderno e completo.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ANTÔNIO FILHO José. **A importância do controle interno na administração pública.** Diversa. Ano I nº 1 p. 85-99 jan./jun. 2008. Disponível em: <www.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF>. Acesso em: 21 maio de 2015.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceito e aplicações.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública da teoria a pratica.** São Paulo: Saraiva 2006.
- BLEIL, Claudécir et. al. **Controle interno na administração pública: um estudo de caso na prefeitura municipal de Sertão – RS.** 2011. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/tc17_3322651932361.pdf>. Acesso em: 21 jun. de 2015.
- BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal.** 2ª ed. – Revista e Atualizada. Curitiba: Juruá, 2008.
- BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N. KELL, Walter G.; tradução José Evaristo dos Santos. **Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990. 168 p. (Série Legislação Brasileira).
- BRASIL. **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. Brasília, 2000.
- BRASIL. **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: <www.senado.gov.br/atividade/materia/getTexto.asp?t=10939>. Acesso em: 15 de jul. de 2015.

BRASIL. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.** Normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União de 03/06/1964. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320compilado.htm>. Acesso em 20 de jul. 2015.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A organização do sistema de controle interno municipal** (inúmeras novidades): importância, avanços, inovações e perspectivas. 3ª ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2005.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A Organização do sistema de controle interno municipal.** Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2007. Disponível em: <www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/download/14467/12078>. Acesso em: 20 jun. de 2015.

CASTRO, Claudio de Moura. **A prática da pesquisa.** São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

COSTA, Carlos Baptista. **Auditoria financeira:** teórica e prática, 9ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2010.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/2CCF/20080717134405.pdf>>. Acesso em: 20 de jul. 2015.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas, 1999.

GUEDES, José Rildo de Medeiros. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal.** Rio de Janeiro: IBAM, 2001. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_lrf/Cad-01.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2015.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 10ª ed. 2ª. Reimpressão. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO JR, Jose Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada.** 27ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1998. Disponível em: <www.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF>. Acesso em: 25 maio de 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** São Paulo: Helvética, 1990.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais:** um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de

trabalhos monográficos. São Paulo: Atlas, 2005.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei complementar 101/2000:** entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: ESAF, 2002.

NEVES GARCIA, Francisco Aristides. **Controle Interno:** Inibidor de erros. Revista Pensar Contábil. nº 2. Rio de Janeiro: 1998. Disponível em: <http://www.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF>. Acesso em: 15 jun. de 2015.

REIS, Luciano Gomes et al. **A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público:** uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal. Revista de Informação Contábil, Recife, v 1, n. 1, set. 2007. Disponível em: <www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/>. Acesso em: 20 jul. de 2015.

SALTO DO JACUÍ, RS. **Lei Municipal 1.130 de 14 de maio de 2003.** Institui o sistema de controle interno e dá outras providências.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público:** Uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2012.

SENADO FEDERAL. **Lei de Responsabilidade Fiscal.** Lei complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. 4ª Reimpressão. Brasília. 2005. Disponível em: <http://www.cairu.br/biblioteca/arquivos/Direito/Lei_de_responsabilidade_fiscal.pdf>. Acesso em: 21 maio de 2015.

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

SANTOS, Sandra R. T. dos; MURARO, Mirna. A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos procedimentos de controle interno: uma análise nos municípios gaúchos do COREDE PRODUÇÃO. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2008. Gramado/RS. **Anais...** Gramado/RS: Congresso, 2008, p. 01-15.

TESOURO NACIONAL. **Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2015, Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 21 maio de 2015.