



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO – FEAAC
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA
PROFISSIONAL – PPAC-PROFISSIONAL

ALINE DUARTE MORAES CASTELO

CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL: ESTUDO DAS CONTROLADORIAS
ESTADUAIS BRASILEIRAS

FORTALEZA-CE

2013

ALINE DUARTE MORAES CASTELO

CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL: ESTUDO DAS CONTROLADORIAS
ESTADUAIS BRASILEIRAS

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria Profissional da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D.

FORTALEZA-CE
2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

-
- C345c Castelo, Aline Duarte Moraes.
Controladoria governamental: estudo das controladorias estaduais brasileiras / Aline Duarte Moraes Castelo – 2013.
94 f.: il.
- Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2013.
Área de Concentração: Contabilidade, Controladoria e Finanças.
Orientação: Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph. D.
1. Controladoria. 2. Administração pública. 3. Auditoria interna. I. Título.

CDD 352.43

ALINE DUARTE MORAES CASTELO

CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL: ESTUDO DAS CONTROLADORIAS
ESTADUAIS BRASILEIRAS

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria Profissional da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria na linha de pesquisa Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Aprovada em ____/____/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph. D (Orientador)
Universidade Federal do Ceará

Prof.^a Dr.^a Maria da Glória Arrais Peter
Universidade Federal do Ceará

Prof.^a Dr.^a Ana Maria Fontenele Catrib
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

A Deus pela benção da vida, força e esperança que me sustentam na minha jornada.

Aos meus pais, Miguel Duarte de Pontes Franco e Helena Moraes Franco os responsáveis por tudo o que sou.

Em especial, ao meu marido, Samuel Leite Castelo, meu companheiro e maior incentivador, por estar sempre ao meu lado nos momentos mais difíceis da minha vida pessoal, acadêmica e profissional, exemplo de dedicação e persistência.

Ao meu filho, José Neto, pela motivação e renovação das minhas forças e esperanças.

A minha amiga e cunhada Joelma, pelo apoio e dedicação nas tarefas que compartilhamos.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador prof. Dr. Marcus Vinicius, pelos ensinamentos, estímulo e condução competente e objetiva.

As professoras doutoras Glória Peter e Ana Catrib, pela gentileza de aceitar o convite para participar da banca examinadora.

Aos professores que tive a honra e o prazer de conhecer durante as disciplinas cursadas, pelo tempo e pelas valiosas sugestões ao trabalho.

Aos colegas da turma do mestrado, em especial Sâmia Albuquerque, Cíntia Vanessa, Lilian Castelo e Amanda Gomes, pelas reflexões, companheirismo, solidariedade, críticas, ajudas e sugestões recebidas.

Aos amigos e familiares, pela força, compreensão e estímulo nas horas difíceis.

A todos os que direta, ou indiretamente, contribuíram para a realização desta pesquisa, e que me ajudaram a crescer durante todo esse processo.

“O êxito na vida não se mede pelo o que você conquistou, mais sim pelas as dificuldades que superou no caminho.”

(Abraham Lincoln)

RESUMO

A Administração Pública Gerencial vê a sociedade como contribuinte de impostos e cliente dos seus serviços. Os resultados da ação do Estado são considerados bons porque os processos administrativos estão sobre controle. Na Administração Pública, portanto, a função controle está associada ao plano de organização e a todos os métodos e procedimentos que estão afetando, principalmente a eficiência das operações e a observância das políticas administrativas a gestão, ou seja, o controle é a avaliação dos resultados decorrentes da execução em relação ao que foi planejado, apurando-se os desvios e providenciando a sua correção. Na Administração Pública, é de alçada relevância a existência de um órgão para exercer o controle interno, com o intuito de assegurar o cumprimento da missão e o alcance dos objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública. Nesse âmbito, a Controladoria surge como elemento imprescindível para a gestão pública, ou seja, no apoio ao cumprimento das legislações que regem a máquina administrativa ou no suporte mediante informações que contribuem para a tomada de decisões. A Controladoria Governamental é um órgão que auxilia a condução da gestão organizacional de forma eficaz, eficiente e efetiva. De tal sorte, o objetivo geral deste estudo é analisar o perfil das controladorias estaduais brasileiras. Com relação à metodologia, o estudo parte de uma abordagem qualitativa. Quanto aos fins, a natureza da pesquisa é descritiva, cujo método possibilitou conhecer, desde de uma análise documental, o perfil das controladorias estaduais brasileiras. Desenvolveu-se um estudo nas 15 controladorias estaduais brasileiras, que utilizam em sua denominação oficial o nome controladoria. Quanto aos meios ou procedimentos técnicos, utilizou-se da pesquisa bibliográfica. A pesquisa replicou o estudo realizado por Suzart et al (2011) para verificar as funções e atividades desempenhadas por essas instituições e a sua evolução ao longo dos anos. Concluiu-se que, no perfil das controladorias estaduais brasileiras, o setor mais representativo é o de Administração e Finanças e a atividade mais desempenhada é a de acompanhar e fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária; contudo, a inovação foi a implantação da atividade de ouvidoria e de expedientes de transparência dos atos de governo e do exercício do controle social; e a função de controle interno se sobressai em relação às demais típicas de controladoria.

Palavras-chave: Estados Brasileiros. Controles Internos. Controladoria Governamental.

ABSTRACT

Managerial Public Administration sees society as tax contributors and customer of their services. State action's results are considered good because the administrative processes are under control. In Public Administration, therefore the control function is associated with the plan of organization and all methods and procedures that are affecting mainly the efficiency of operations and compliance with the administrative management policies, ie, the control is the evaluation of the results resulting from implementation in relation to what was planned, is investigating deviations and providing them their fix. In Public Administration, is relevant jurisdiction the existence of a body to exercise internal control in order to ensure the fulfillment of the mission and achieve the goals of agencies and government entities. In this context, the Comptroller emerges as an indispensable element for the public administration, that is, to support compliance with the laws governing the administrative machinery or the media upon information that contribute to decision making. The Government Comptroller is an organ that helps the conduct of organizational management effectively, efficiently and effectively. So much so, the aim of this study is to analyze the profile of the Brazilian state Comptroller. Regarding the methodology, the study is a qualitative approach. As for the purpose, the nature of the research is descriptive, which method allowed to know, from a documentary analysis, the profile of the Brazilian state Comptroller. Developed a study in 15 Brazilian state Comptroller, using in its official name the name controllership. As for the means or technical procedures, we used the literature. The survey said the study by Suzart et al (2011) to check the functions and activities performed by these institutions and their evolution over the years. It was concluded that the profile of the Brazilian state Comptroller, the most representative is the sector of Administration and Finance and the more activity performed is to monitor and supervise the accounting, financial and budget management; however, innovation was the implementation of the ombudsman activity and expedients of transparency of the acts of government and the exercise of social control; and the internal control function stands out compared to other typical controllership.

Keywords: Brazilian states. Internal Controls. Controlling Government.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACOES

CF- Constituição Federal

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

CGU- Controladoria Geral da União

TCU – Tribunal de Contas da União

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCM – Tribunal de Contas dos Municípios

AICPA- American Institute of Certified Public Accountants

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBCT 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

COGERF – Comitê de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal

CGE – Controladoria Geral do Estado

EUA – Estados Unidos da América

CONACI – Conselho Nacional de Controle Interno

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

Quadro 1	Elementos de Controle.....	22
Figura 1	Objetivos do Controle Contábil e Administrativo.....	27
Figura 2	Categorias do Controle Interno.....	33
Quadro 2	Funções Controladoria.....	46
Quadro 3	Funções Típicas da de Controladoria.....	47
Quadro 4	Funções da Controladoria em Trabalhos Empíricos dos EUA, Alemanha e Brasil...	47
Quadro 5	Competências.....	49
Quadro 6	Cinco Instrumentos da Controladoria.....	57
Figura 3	Estrutura da Controladoria Governamental.....	56
Figura 4	Organograma CGU.....	57
Quadro 7	Tipologias de Pesquisa.....	61
Figura 5	Órgãos de Controle Interno Estaduais.....	63
Quadro 8	Órgãos de Controle Interno Estaduais do Brasil.....	63
Quadro 9	<i>Sites</i> das Controladorias Estaduais Brasileiras	64
Quadro 10	Categorias de Análise.....	67
Quadro 11	Relação das Controladorias, conforme Região e Estado.....	69
Gráfico 1	Controladorias Estaduais, conforme Região.....	70
Quadro 12	Data e Legislação de Criação das Controladorias e Atuais Normativos.....	71
Quadro 13	Relação das Controladorias Estaduais que Possuem Regimentos ou Regulamentos.	72
Quadro 14	Posição na Estrutura Organizacional e Nível Hierárquico das Controladorias.....	72
Gráfico 2	Nomenclatura das Controladorias, por Estado.....	74
Quadro 15	Nomenclatura dos Dirigentes das Controladorias	74
Gráfico 3	Gêneros dos Dirigentes Máximos.....	75
Quadro 16	Formação dos Gestores das Controladorias, por Estado.....	75
Quadro 17	Organogramas das Controladorias Estaduais.....	76
Quadro 18	Setores das Controladorias Estaduais Brasileiras.....	77
Quadro 19	Informações Complementares sobre as Entidades.....	78
Figura 6	Calendário das Etapas Estaduais do Brasil.....	79
Quadro 20	Missão das Controladorias Estaduais.....	80

Quadro 21	Visão das Controladorias Estaduais.....	81
Quadro 22	Atividades das Controladorias Estaduais Agrupadas de Acordo com as Funções Típicas de Controladoria	83
Tabela 1	Funções <i>versus</i> Instituições.....	85
Tabela 2	Funções <i>versus</i> Atividades <i>versus</i> Instituições.....	86

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	17
2 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	16
2.1 Administração Pública Gerencial.....	16
2.2 Abordagem Geral do Controle	19
2.3 Controle Interno.....	24
2.3.1 Estrutura do Sistema de Controle Interno.....	28
2.3.2 Controles Internos e os Normativos Aplicados ao Setor Público.....	30
2.4 Controle Externo.....	35
2.5 Controle Social.....	37
2.6 Controladoria.....	41
2.7 Controladoria Governamental.....	52
3 METODOLOGIA.....	59
3.1 Caracterização da Pesquisa	59
3.2 Coleta dos dados.....	62
4 ANÁLISE DOS DADOS.....	69
4.1 Resultados da Pesquisa.....	69
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	87
REFERÊNCIAS.....	89

1 INTRODUÇÃO

Na década de 1970, o panorama mundial se existia bastante turbulento. Diversos fatores caracterizaram essa época, como: a globalização, a crise econômica mundial e a crise fiscal.

Em virtude das mudanças, a escassez de recursos públicos e o avanço das privatizações foram fatores importantes para a reforma do modelo adotado na Administração Pública brasileira, surgindo, desta maneira, a chamada Administração Pública Gerencial.

A Administração Pública Gerencial caracteriza-se por decisões e ações orientadas para êxito dos resultados, tendo como foco as demandas da sociedade, com base no planejamento permanente, sendo executada de forma descentralizada e transparente. Nesta perspectiva, a Administração Pública Gerencial vê a sociedade como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços. Os resultados da ação do Estado são considerados bons, porque os processos administrativos estão sobre controle.

Com efeito, na Administração Pública, o controle se faz necessário, a fim de certificar-se de que todas as suas ações foram executadas com legitimidade, dentro das normas pertinentes a cada ato e em conformidade com o interesse coletivo, considerando, portanto que ; no setor governamental, a função controle é exercida em decorrência de disposições legais. Dessa forma, na Administração Pública; o controle é competência legal de avaliação, orientação, e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro. Assim, o Decreto-lei nº 200/67; no art. 13, considerou o controle como um dos princípios fundamentais da Administração Federal, estabelecendo que o controle das atividades da Administração Federal deve ser exercido em todos os níveis e na totalidade dos órgãos.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, deu ênfase ao controle nas entidades governamentais nos arts. 70 ao 74, determinando-lhes a sua organização, a fim de preservar os respectivos patrimônios. No artigo 74, o Texto Constitucional considera que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário deverão manter sistema de controle interno, com o objetivo maior de garantir a proteção do patrimônio público, por meio da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional de seus órgãos e entidades vinculadas (art.74 da CF), com a finalidade de comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública, em que a atuação do controle interno deve contribuir para o pleno

controle externo (CF/88, art. 74, IV), este sob a responsabilidade do Poder Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas.

Na Administração Pública, portanto, a função controle está associada ao plano de organização e a todos os métodos e procedimentos que afetam, principalmente, a eficiência das operações e a observância das políticas administrativas a gestão, ou seja, o controle é a avaliação dos resultados decorrentes da execução em relação ao que foi planejado, apurando-se os desvios e providenciando a sua correção.

Nessa óptica, é de enorme relevância a existência de um órgão para exercer o controle interno, com o intuito de assegurar o cumprimento da missão e o alcance dos objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública. Assim, a Controladoria Governamental surge em meio às diversas realidades institucionais, no setor público, como órgão capaz de auxiliar a condução da gestão organizacional de forma eficaz, eficiente e efetiva, em função do disposto no artigo 74 da Constituição Federal de 1988 e da Lei de Responsabilidade Fiscal, com a missão de zelar pela a continuidade e o uso eficaz dos recursos públicos, assegurando a otimização dos serviços prestados e do resultado positivo das políticas públicas adotadas, perante as necessidades da sociedade (MACHADO, 2008).

Assim, a Controladoria Governamental surge como elemento imprescindível para a gestão pública, seja no apoio ao cumprimento das legislações que regem a máquina administrativa, seja no suporte, mediante informações que contribuem para a de tomada de decisões da gestão pública.

Alinhada a essa realidade, a Controladoria ingressou nos órgãos públicos de maneira a coordenar os esforços junto aos gestores para a consecução de um resultado global otimizado, de modo a tornar as instituições efetivamente capazes de garantir a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, ou seja, atender aos princípios da Administração Pública.

Cumprir mencionar que, por via da *accountability*, ou seja, da responsabilidade de prestar contas e da atitude que o gestor público exerce na forma de agir, percebe-se o importante papel das controladorias estaduais na averiguação da responsabilidade do agente público com o trato da coisa pública, para que, ao final do mandato, seja possível prestar contas de seus desempenhos e resultados.

Conforme ensinam Suzart, Marcelino e Rocha (2011), ainda que tenha surgido “Controladoria Geral” ainda não se tem um modelo ou um conceito padronizado de controladoria no setor público estadual brasileiro.

As controladorias públicas no Brasil foram criadas com o objetivo de auxiliar na gestão dos recursos públicos, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores do erário e a sociedade (SUZART, MARCELINO e ROCHA, 2011).

Dessa forma, o este trabalho se justifica na medida em que contribui para a discussão acadêmica de um assunto bastante abordado no contexto das instituições privadas, e pouco explorado por trabalhos direcionados às entidades governamentais. Assim, esta pesquisa contribui para o aprofundamento teórico do tema Controladoria Governamental. Para corroborar o estudo ora descrito, Macêdo e Lavardo (2013) analisaram a quantidade de artigos publicados nos periódicos nacionais e internacionais no período de 2001 a 2010, relacionados ao tema orçamento público, orçamento participativo e controladoria pública, somente os artigos de Scarpin e Slomki (2007), Oliveira (2010) abordavam a temática Controladoria Governamental.

Em razão, quanto ao aspecto empírico, esta pesquisa visa a contribuir para o estabelecimento de um debate mais abrangente acerca do perfil das controladorias estaduais brasileiras, haja vista a incipiência de estudos nesta área. Entre os estudos observados, destaca-se o trabalho de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), que investigaram sobre as instituições brasileiras de controladoria pública, verificando a teoria e a prática.

Nessa perspectiva, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: qual o perfil das controladorias estaduais brasileiras?

De acordo com o questionamento orientador da pesquisa, o objetivo geral deste experimento é analisar o perfil das controladorias estaduais brasileiras.

Para obter êxito no alcance do objetivo geral desta pesquisa, foram traçados os seguintes objetivos específicos: (i) identificar as estruturas institucionais das controladorias estaduais do Brasil; (ii) verificar os setores e as funções desempenhadas pelas controladorias estaduais; e (iii) comparar as atividades de controladoria desenvolvidas pelas diversas controladorias estaduais do Brasil.

Com relação à metodologia, o estudo parte de uma abordagem qualitativa, buscando compreender melhor a forma como são desenvolvidas as funções, atividades, atribuições, estrutura organizacional das controladorias governamentais dos Estados Brasileiros.

Quanto aos fins, a natureza da pesquisa adotada neste estudo é descritiva, cujo método possibilitará conhecer, a partir de uma análise documental, o perfil das controladorias estaduais brasileiras.

Desenvolveu-se um estudo nas 15 controladorias estaduais brasileiras, privilegiando a Investigação para traçar um perfil das controladorias estaduais brasileiras. Quanto aos meios ou procedimentos técnicos, utilizou-se da pesquisa bibliográfica, a qual se orienta pela busca do conhecimento em teorias, conceitos, bem como se verificam as condições explicativas da realidade e discussões pertinentes.

Em termos de estrutura, este trabalho divide-se em cinco seções: a introdução, que aborda a contextualização, o problema, o pressuposto, os objetivos e as contribuições do estudo. Em seguida, está a seção onde são mostrados os conceitos acerca da controladoria na Administração Pública sendo apontados os principais conceitos e o embasamento que sustentam a linha de raciocínio do trabalho nos aspectos ligados à Administração Pública Gerencial, Controle, Controladoria e Controladoria Governamental. Na terceira seção, está a metodologia utilizada para a consecução dos propósitos da pesquisa. Na quarta a análise de resultados e na última as considerações finais.

2 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Esta seção tem por finalidade indicar os principais conceitos e o embasamento teórico que sustentarão a linha de raciocínio deste estudo nos aspectos ligados à Administração Pública Gerencial, Controle, Controladoria e Controladoria Governamental.

2.1 Administração Pública Gerencial

O conceito de Administração Pública é amplo e complexo. A ausência de uma definição clara e consistente da expressão “Administração Pública” decorre da diversidade de sentidos da própria dicção. A Administração Pública tem como propósito a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito dos quatro níveis de governo: Federal, Estadual, Distrital, Municipal, segundo preceitos de Direito e da Moral, visando ao bem comum (MATIAS, 2010).

Di Pietro (2004, p. 59-61) conceitua Administração Pública de duas formas: em sentido objetivo e em sentido subjetivo. Considera-se, no sentido objetivo a Administração Pública como, aquele que

Abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo [...] podendo ser definida como atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob o regime jurídico de direito público, para consecução dos interesses coletivos.

No sentido subjetivo, Di Pietro (2004, p. 61) considera a Administração Pública como o “Conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”.

Já no senso objetivo, pode-se considerar a Administração Pública como a própria essência do ato de administrar: decisões, organização, planejamento e outros atos que refletem o dia a dia. No que se refere ao aspecto subjetivo, a Administração Pública é a legitimidade concedida pela autoridade competente por meio de atos normativos ou instrumentos legais para o exercício das atividades do Estado.

Meirelles (2004, p. 64) define assim Administração Pública:

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 pois, todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Complementando a visão citada, a Administração Pública pode ser abordada como o aparelho de Estado organizado com a função de executar serviços; visando à satisfação das necessidades da população. Mostra-se como organização que tem o objetivo de pôr em prática funções políticas e serviços realizados pelo governo. A Administração Pública é um conjunto de atividades destinadas à execução de serviços e obras comissionados ao governo para o interesse da sociedade (MATIAS, 2010).

Dessa forma, pode-se considerar que a Administração Pública, além dos atos do administrador no exercício da função administrativa, compreende todo o aparato legal e necessário à condução da máquina pública, no sentido de atender o interesse coletivo para o desenvolvimento da sociedade.

Cruz e Glock (2006, p. 20) asseveram que “enquanto na iniciativa privada tudo pode ser feito desde que não caracterize descumprimento à lei, na Administração Pública deve ser feito tudo o que a lei determina”.

Nessa perspectiva, Cruz e Glock (2006, p. 19) consideram que, “no caso da área pública, dentre os resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, enfatiza-se a garantia de que os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados”.

Nesta óptica, Di Pietro (2004) define o controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

A visão da importância e do exercício de controle na Administração Pública é o resultado da sua evolução. Esta pode ser mais bem percebida, com o surgimento do Estado moderno. Este caminho pode ser retratado na Administração Pública Brasileira em três marcos ou formas: Administração Pública patrimonialista, a burocrática e a gerencial (MATIAS,2010).

A Administração Pública Patrimonialista foi o primeiro modelo a entrar em funcionamento no Brasil. Tratava-se de uma mera extensão do poder soberano e a ele servia. Outorgava aos seus auxiliares e servidores o *status* de nobreza , ou seja, a Administração Pública Patrimonialista nasceu com um sistema político absoluto e passou a ter um sistema político liberal ao longo do século XIX, tendo adotado a democracia no século XX (MATIAS,2010).

Na Administração Pública Patrimonialista, os cargos públicos eram considerados uma ocupação vantajosa e de pouco trabalho, originando daí a corrupção, o nepotismo e a não diferenciação entre a coisa pública e os bens e direitos particulares. Esse tipo de administração servia, preponderantemente, ao poder soberano, como forma de dar continuidade aos interesses da minoria que comandava o Brasil. (MATIAS,2010)

A Administração Pública Burocrática surgiu na primeira metade do século XX e se baseava na racionalidade por meio da criação e cumprimento de leis, como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Estabeleceu como princípios orientadores para o desenvolvimento do Estado: a profissionalização, a ideia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade e o formalismo; em síntese, o poder racional-legal, que baseava suas ações por meio de leis e já não mais era apenas um braço do poder soberano (MATIAS,2010).

Por criar formalidades excessivas na máquina estatal, o Estado se voltou apenas para a otimização dos seus meios (buscou eficiência), desvirtuando-se, ao longo do tempo, dos resultados que deveria alcançar, ou seja, da sua missão principal, que é servir à sociedade (não buscou a eficácia).

Antes da Reforma Administrativa Gerencial, implementada em 1995, tem-se, em 1967, uma tentativa anterior responsável pela transição do modelo denominado burocrático para o gerencial. O Decreto-lei nº 200/67 foi o instrumento de amparo legal aos procedimentos da citada reforma, que possuía, como elementos centrais; o planejamento, a coordenação e a descentralização administrativa, a delegação de poderes e o controle.

Conforme Matias (2010), a Administração Pública Gerencial teve início na segunda metade do século XX e estava inserida num âmbito da expansão das funções econômicas e sociais do Estado ao desenvolvimento tecnológico e da globalização, uma vez que tais aspectos deixaram à mostra problemas relacionados com a adoção do modelo anterior.

A Administração Pública Gerencial faz parte da evolução na história da Administração Pública Brasileira, por focar aspectos de eficiência e eficácia, da necessidade de se reduzir o custo da máquina do Estado e aumentar a qualidade dos serviços públicos. Segundo Matias (2010), a diferença fundamental entre a Burocrática e Gerencial está na forma de controle, que deixa de ser no processo para se concentrar no resultado. Assim sendo, em vez de privilegiar a eficiência (utilização dos meios e recursos disponíveis), privilegiar a eficácia (resultados previstos *versus* alcançados).

As principais características desse modelo de Administração Gerencial são: a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade; a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição, para que possa atingir os objetivos contratados; e o controle ou cobrança *a posteriori* dos resultados (MATIAS,2010)

Nesta perspectiva, constata-se que a ênfase nos procedimentos (meios) da Administração Burocrática deslocou-se para os resultados (fins) na Administração Gerencial. Isso exige formas flexíveis a gestão, incentivos à criatividade, definição de maiores estruturas de especialização e menores estruturas hierárquicas de controle.

Com suporte nesta nova estrutura, conhecida como Administração Pública Gerencial, o Estado volta-se para a sociedade, com o compromisso mais efetivo de prestar um serviço de qualidade com as reais necessidades, para o bem-estar da sociedade. Neste sentido, a Lei Complementar nº. 101/2000 (LRF) enfatizou os limites que o administrador deve observar com relação aos gastos públicos, como também instituiu elementos que contribuem para maior transparência nos atos da gestão pública.

Depois de contextualizar à Administração Pública e como o controle esta inserido, a seguir é aprofundado o termo controle, tratando o assunto sob a óptica geral, para depois introduzir o ambiente público e a sua relação com a controladoria.

2.2 Abordagem Geral do Controle

Como leciona Castro (2010, p. 255)

O vocábulo controle tem origem no latim *rotulum*, que designava a relação dos contribuintes. Era a partir dessa lista que se contratava a operação do cobrador de impostos. Incorporando em definitivo pelos os diversos idiomas, o vocábulo controle tem sentido amplo, podendo significar dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação).

Sabe-se que, em francês, *contrôler* significa registrar, inspecionar, examinar. A palavra é originária de “*contre-roler*”, registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados. No italiano, *controllo* é o mesmo que registro ou exame. Consagrou-se o vocábulo, na técnica comercial, para indicar inspeção ou

exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais. (CASTRO, 2010).

Consoante Andrade (2006, p. 31), controle “é a aplicação dos métodos de acompanhamento e fiscalização dos atos, fatos e das demonstrações oriundas destes, buscando o aperfeiçoamento e a integridade da entidade. Sistemática de alinhamento do processo em relação ao fim pretendido”.

Aprofundando o tema controle, Welsch (1996, p. 41) conceitua controle como “a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos”.

As citadas expressões denotam que o controle faz parte de um exercício de fiscalização, ou de um exame sob um determinado ato ou atividade, que será confrontado por um critério ou norma estabelecido, o qual pode ser uma Lei, uma meta, um orçamento ou qualquer elemento que possibilite ou auxilie o gestor na correção, na condução ou na gestão.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (2004), o controle é um sistema de *feedback* que possibilita comparar os desempenhos com os objetivos planejados. Controle é primordial para a realização do planejamento de curto e longo prazos.

Analisando os conceitos descritos, percebe-se que o controle é um dos princípios básicos da Administração, seja ela pública ou privada, no qual a implantação de um maior e mais eficiente sistema de controle é necessário em virtude do crescimento e desenvolvimento das entidades administrativas.

Catelli (2001, p. 61) assevera que

O controle visa assegurar, por meio de correção de “rumos”, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos. O processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas.

Complementando os conceitos descritos, Nascimento e Reginato (2010, p.128) argumentam que

O controle pode ser entendido sob a perspectiva do processo de gestão, isto é, a partir do planejamento, de sua execução e seu controle. Também são empregadas outras formas para difundi-lo, tais, como: controles contábeis, de custos, entre outros. Chama-se a atenção para fato de a informação ser o principal recurso que perpassa todos os processos da gestão.

Dessa forma, Peleias (2002, p. 26) conceitua:

O controle é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.

Observa-se que o controle é parte e, ao mesmo tempo, complemento das outras funções administrativas, pois possibilita a verificação e o acompanhamento do planejamento e da organização, com intuito de viabilizá-los, de mensurá-los e de auxílio na tomada de decisão, portanto é um meio da direção ou da gestão.

Um aspecto importante acerca do controle é a função de demonstrar com clareza a realidade dos processos e rotinas dentro do funcionamento da organização. Somente com apoio em informações precisas, é possível fazer uma comparação coerente do que deveria ser com o que de fato, é, possibilitando medidas cabíveis para correções futuras (SILVA JUNIOR; MACHADO, 2011).

Portanto, o controle pode ser interpretado como fase do processo decisório, em que é avaliada a eficácia organizacional, baseado num sistema de informações resultando em ações capazes de corrigir eventuais distorções com a finalidade geral de avaliar e corrigir a operação da organização dentro da estrutura de padrões externos e internos; ou seja, um controle bem-sucedido elimina várias distorções, a fim de que as metas almejadas pela entidade sejam atingidas.

Mosimann e Fisch (1999, p. 70) descrevem que, para haver controle, devem existir os elementos, os quais estão apontados no Quadro 1.

Quadro 1 – Elementos de Controle

Elementos	Descrição
Gestor	pessoa que toma as decisões no intuito de se chegar aos objetivos que fazem parte do planejamento
Controladoria	a unidade responsável pelo projeto e administração do sistema por meio do qual se coleta e relata as informações que permeiam todo o controle organizacional
Sistema de Informações	é o suporte do sistema de gestão que fornece informações necessárias ao processo de tomada de decisões com vistas aos objetivos organizacionais e correções de desvios
Manual de Organização	instrumento organizacional que contém organograma e informações complementares necessárias a sua compreensão e interpretação
Crítérios de Avaliação dos Gestores	parâmetros de avaliação de desempenho com base em critérios financeiros
<i>Accountability</i>	a obrigação de prestar contas e a responsabilização do gestor por seus atos de gestão

Fonte: Adptado de Mosimann e Fisch (1999)

A tipologia evidenciada no Quadro 1 revela elementos interdependentes que, unidos, resultam num modelo que pode ser aplicado em qualquer organização, pequena ou grande, pública ou privada. O interessante é que cada elemento é singular e, ao mesmo tempo, integrante na ação do outro. O gestor, para viabilizar a sua atuação, deverá ter um sistema de informação, com indicadores de desempenho que facilitarão se conduzir as atividades e a prestação de contas das partes interessadas.

De acordo com a definição sobre o controle, instituído pelo TCU (2009), considera-se uma ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado.

Acrescenta-se, ainda, na visão do TCU (2009, p. 4), a ideia de que controle possui expressões similares, como

Controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s), utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos.

Vale salientar que, na Administração Pública, por muito tempo, os procedimentos de controle não foram muito ressaltados. Cruz e Glock (2006) observam que era nítida a impressão de que, na percepção de muitas pessoas, os recursos públicos aparentemente não tinham dono.

Para um melhor entendimento, porém, do papel do controle administrativo nas organizações públicas, é necessário compreender que a relação entre a sociedade e o Estado funciona de uma forma que os cidadãos proveem recursos ao Estado, mediante o pagamento de impostos, para que o Estado atenda as necessidades básicas da sociedade.

Nesse sentido, Cruz e Glock (2006, p. 19) conceituam controle da seguinte maneira:

O controle caracteriza-se, portanto, por qualquer atividade de verificação sistemática de registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Complementando, Peter e Machado (2003, p. 22) ensinam:

Qualquer que seja o sentido ou amplitude do controle, a grande problemática está na base de produção de informações estratégicas, que devem ter como objetivo a continuidade, o desenvolvimento e a responsabilidade social da entidade, tanto no curto quanto no longo prazo.

Em sentido amplo, pode-se dizer que o controle na Administração Pública constitui uma das principais características do Estado de Direito, sendo a função de controle do poder que foi estruturada para o Estado moderno, sobre a qual se manifesta Mileski (2003, p. 137):

No Estado de Direito a Administração está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público - atendimento ao princípio da legalidade e à supremacia do interesse público -, por isso, para eficácia dessa exigência, torna-se imperativo o estabelecimento de condições que verifiquem, constatem e imponham o cumprimento da lei para o atendimento do interesse público, com a finalidade de ser evitado o abuso de poder. A isso se chama controle da Administração Pública.

Acrescentando os conceitos a respeito de controle na área pública, verifica-se que, do aspecto do atendimento ao princípio da legalidade, a atividade de controle governamental também deverá observar o cumprimento de várias normas e legislações, inclusive do próprio planejamento.

Percebe-se, com efeito, que a relevância dos controles na Administração Pública pode estar além da obediência ao que está normatizado. Ao longo do tempo, contudo essa realidade, exprime várias mudanças, seja pelas manifestações da sociedade, seja por imposições legais que obrigam a prestação de contas e resultados na gestão pública, em qual os gestores públicos com atos corruptos comprovados ou com algum indício de fraude estão sendo punidos pelos órgãos competentes.

Esses órgãos competentes são representados da seguinte maneira: pelo controle financeiro-orçamentário da Administração Pública federal pelo o responsável Congresso Nacional na União; nos níveis estaduais, as assembleias legislativas; e nos municípios as câmaras de vereadores. Tanto o Congresso Nacional, como as assembleias legislativas estaduais e as câmaras municipais, entretanto, são auxiliados tecnicamente pelos tribunais de contas (TCU, TCE e TCM, respectivamente).

Assim, o exercício do controle nos entes públicos exigiu do governo a criação de uma estrutura que possibilitasse a verificação, a mensuração, a avaliação da condução da política pública, para a proteção do patrimônio. Nesta configuração, houve a necessidade de estabelecer os órgãos de controle, sendo estes interno e externo.

2.3 Controle Interno

Nascimento e Reginato (2010) consideram o sistema de controles internos da empresa como a plataforma dos sistemas de informações, instrumentos da gestão e do controle operacional que fomentam a eficácia organizacional, por meio de tomada de decisões acertadas e a segurança dos ativos envolvidos nesse processo.

Cruz e Glock (2006) destacam, por sua vez, que o controle interno deverá fazer parte de um planejamento integrado e suportado por métodos e medidas que visem a proteger o patrimônio da empresa.

Infere-se que esses métodos de controle interno são inerentes aos processos organizacionais e são de responsabilidade da Administração, adotados com o intuito de assegurar que os objetivos da organização sejam atingidos.

Assim, verificando os conceitos ora descritos, pode-se considerar o controle interno como o processo planejado, implementado e mantido pelos gestores, administração e outros funcionários, para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade, no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros.

Nascimento e Reginato (2010, p. 128) consideram o controle interno como

A capacidade da alta administração de integrar as suas áreas e os gerentes em torno de seus objetivos, procurando facilitar a sua gestão a partir do monitoramento e acompanhamento dos desempenhos desses gerentes e da aferição dos produtos de suas ações diante das expectativas dos resultados esperados.

Na perspectiva de Gherman (2005, p.1), o controle interno é definido da seguinte forma:

Os controles internos são definidos pela totalidade das políticas, procedimentos e práticas instituídas pela administração, para assegurar que os riscos inerentes às atividades da instituição sejam identificados e gerenciados adequadamente, com a finalidade maior de fornecer razoável garantia à administração, permeando as operações e atividades críticas de forma ampla, gerenciada e eficaz, sendo adaptáveis às necessidades próprias.

Em síntese, Gherman (2005) mostra que as operações e atividades têm de ser gerenciadas pelos controles internos, com o intuito de satisfazer às necessidades da empresa, além de fornecer garantias à Administração.

A empresa utiliza controles internos para ter razoável certeza quanto à confiabilidade de informações financeiras, à obediência a leis e regulamentos (*compliance*) e à eficácia e eficiência de operações (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Considerando a relevância dos controles internos nas organizações, é importante salientar, que estas devem manter um sistema de controle interno eficiente, que possibilite a detecção de eventuais falhas, para que as providências sejam tomadas, evitando a descaracterização ou mesmo o prejuízo da reputação da entidade perante o mercado e seus acionistas.

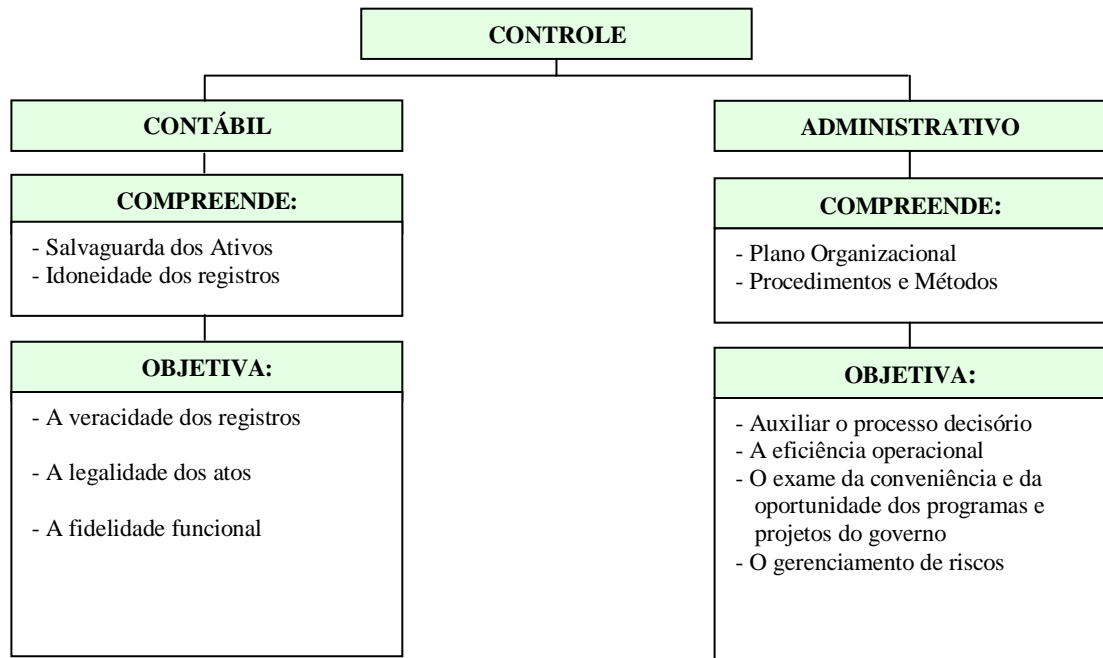
Complementando as definições e conceitos de controles internos já mencionados, Martins (2004) classifica controles internos como: controles administrativos e controles contábeis.

Jund (2004) define os controles internos administrativos como os que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados à eficiência operacional, bem como ao respeito e à obediência às políticas administrativas. Já os controles internos contábeis, são aqueles relacionados à proteção dos ativos e à validade dos registros contábeis, ou seja, os controles internos contábeis incluem o plano organizacional, os procedimentos e registros relativos à salvaguarda do patrimônio e à veracidade dos registros contábeis.

Em resumo, o controle administrativo procura garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor custo e da melhor forma. Já o controle contábil, visa a dar certeza aos números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis.

Quanto aos controles internos, é importante haver segregação entre as tarefas relativas ao controle contábil (os que servem para a elaboração dos relatórios) e os controles administrativos (aqueles que sustentam as operações ou servem como controles físicos sobre bens e pessoas). A Figura 1 mostra os objetivos do controle contábil e administrativo, segundo Martins (2004).

Figura 1 – Objetivos do Controle Contábil e Administrativo



Fonte: Martins (2004, p.181)

Analisando a Figura 1, percebe-se que, mesmo com objetivos distintos, os controles contábeis e controles administrativos se complementam, fazendo parte do processo de controle dentro, também, da Administração Pública.

Vale ressaltar que o controle interno no âmbito governamental é um elemento que deve ser praticado de forma efetiva, não só por conta da legalidade, mas, também, por ser um instrumento fundamental ao planejamento administrativo, ao acompanhamento das metas e ao processo de correções das divergências entre o planejado e o executado.

Considerando o conceito de controle interno para a área pública, Peter e Machado (2003, p. 22) consideram que

Constituem Controles Internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Castro (2010) leciona que é preciso acrescentar algumas premissas à noção geral de controle interno na área governamental, pois exige um comprometimento com o respaldo jurídico

aos atos praticados. Além disso, obriga que as informações produzidas sejam fidedignas, porque recai parcela substantiva da decisão ou responsabilidade do dirigente público.

Para Peter e Machado (2003), os controles internos podem ser caracterizados pelos princípios de:

- a) Relação de custo/benefício – controlar sempre com vistas no benefício que isso pode proporcionar relacionado ao que essa ação pode custar;
- b) Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários – a integridade e competência do pessoal estão diretamente ligadas à eficácia dos controles internos;
- c) Delegação de poderes e determinação de responsabilidades – instrumento de descentralização administrativa com vista a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões;
- d) Segregação de funções – separação entre funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas;
- e) Instruções devidamente formalizadas – formalização dos controles internos através de instrumentos eficazes, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- f) Controle sobre as transações – garantir a legitimidade dos fatos contábeis, financeiros e operacionais; e
- g) Aderência às diretrizes e normas legais – sistemas instituídos para assegurar e garantir a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Complementando os conhecimentos acerca de controle interno na área governamental, o artigo 74 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) considera a finalidade do Controle Interno na Administração Pública como:

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Estas finalidades citadas pelo artigo 74 da Constituição, definem o escopo de trabalho que o controle interno deverá exercer no seu dia a dia. Assim, são as atividades que a controladoria de determinado ente federado realizará nos órgãos e entes que utilizem recursos públicos.

De acordo com TCU (2009), o controle interno usa expressões similares como:

Controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s), utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. (BRASIL,2009. p 04)

Ante toda a contextualização acerca de controle interno, seja na área pública como na particular, percebe-se que um adequado sistema de controle interno deve possuir os seguintes objetivos básicos para atender aos interesses da organização:

- a) garantir informações adequadas, visando a tomada de decisões;
- b) estimular o respeito e a obediência às políticas da administração;
- c) proteger os ativos; e
- d) promover a eficiência (possibilitar que as tarefas que precisam ser realizadas sejam feitas com o menor esforço possível) e eficácia operacional (possibilitar que sejam feitas as tarefas que precisam ser realizadas).

Então é notório que o controle interno é uma ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado.

2.3.1 Estrutura do Sistema de Controle Interno

Considerando a estrutura do sistema de controle interno, a NBC T16 (2008) estrutura e dispõe sobre os componentes; ressaltando que o controle interno compreende: ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

Na inteligência de Antunes (1998), o controle interno não absorve somente o ambiente de controle, mas, também, o sistema de contabilidade e os procedimentos de controle, além de indicar o conceito de risco de controle. O ambiente de controle evidencia o comprometimento dos níveis da administração com a qualidade do controle interno.

Para a CGU (2012, p. 282), “o ambiente de controle “dá o tom” de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham. É a fundamentação para os demais controles internos, fornecendo disciplina e estrutura”. O ambiente de controle é a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle, sendo efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade, e têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta.

A NBC T 16 (2008), no que se refere ao mapeamento de riscos o considera como a identificação dos eventos que afetam a qualidade da informação contábil. Referida norma, contudo, compreende como avaliação de riscos a análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:

- a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
- b) a forma como serão gerenciados;
- c) definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
- d) resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

No que tange aos procedimentos de controle, a NBCT 16 (2008) define como procedimentos as medidas e ações firmadas para detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

- a) Procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
- b) Procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou a posteriori, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.

A NBC T 16 (2008) ressalta que o sistema de informação e comunicação da entidade governamental deve armazenar, identificar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, com o intuito de orientar na tomada de decisão, orientar o monitoramento de ações, permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e, por fim, contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

Assim, considera-se que as atividades de avaliação dos controles internos permitem determinar, segundo Crisante Neto, Galhardo e Cresto (2005): a eficiência dos controles; os riscos que as organizações estão sujeitas; para alteração e correção dos planos organizacionais, permitindo a sua efetividade; e a probabilidade do êxito da organização, tendo em vista as metas estabelecidas.

Em se tratando das atividades monitoradas a serem realizadas pelo controle interno, a NBC T 16 (2008) compreende o monitoramento como o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, com o intuito de assegurar a adequação aos objetivos, aos recursos, aos riscos e aos resultados.

O controle, portanto se relaciona com o acompanhamento, ou seja, comparar o real com o planejado, sendo indispensável na tomada de decisão. Infere-se que a prevenção de riscos se relaciona também com a eficiência do sistema de controles internos. Eles agem, pois, na minimização de possíveis ameaças e fraquezas de atos nocivos que possam ser cometidos por funcionários da empresa.

2.3.2 Controles Internos e os Normativos Aplicados ao Setor Públicos

Complementando os normativos já explicitados aplicados ao setor público, vale o fato de que, na Legislação Federal, a Lei nº 10.180/01, em seu artigo 19, descreve que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, visando a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A atividade de controle interno, no âmbito da União, é exercida pela Controladoria Geral da União como órgão integrante da estrutura da Presidência da República, tendo como competência assistir diretamente o Presidente da República nos assuntos e providências relacionados ao combate e à prevenção da corrupção, à auditoria pública, à correição, ao incremento da transparência da gestão e às atividades de ouvidoria, atuando como órgão central do Poder Executivo Federal para as funções de controle interno e correição.

Essas competências previstas pelas Constituições federal e estaduais bem como pelas normas infraconstitucionais, são subsidiadas pela Lei nº 4.320/64, que, no seu Artigo 75 explicita:

o órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária caberá o controle da legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Em se tratando da atividade exercida de controle interno, no plano estadual, estão as controladorias estaduais brasileiras, que possuem também tem como competência assistir diretamente os governadores. Outras atividades também são atribuídas às controladorias estaduais brasileiras. Como exemplo, pode destacar as desenvolvidas pela Controladoria Estadual do Ceará (CGE-CE), que fornece assessoramento ao Comitê de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal (COGERF), em se tratando de assuntos relacionados ao desempenho de programas governamentais, à gestão fiscal, à gestão de gastos e ao cumprimento dos limites financeiros; promoção a articulação entre a sociedade e as ações governamentais em consonância com a política de ouvidoria do Estado; criação de condições adequadas para o atendimento ao idoso e ao portador de necessidades especiais, contribuindo para a sua inclusão social e outras mais (CGE-CE, 2012).

No capítulo do controle da execução orçamentária prevista na Lei nº 4.320/64, caracteriza o papel do controle interno, nos artigos 76 a 80, como órgão do Poder Executivo que desenvolverá as atividades de controle citadas no artigo 75.

Observa-se que o Poder Executivo desenvolve o controle interno para auxiliar na gestão, nas atividades e nos resultados e, conseqüentemente, facilita o exercício das competências do Poder Legislativo e do Tribunal de Contas; como também possibilita a população ou a comunidade exercer atividades de controle social.

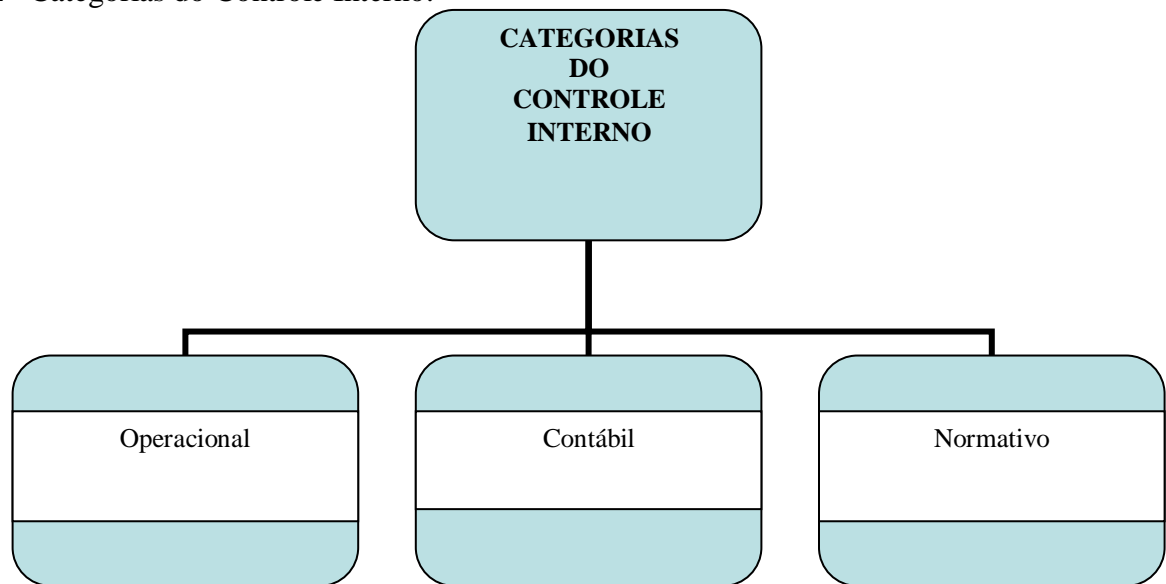
Já o art. 70 da lei nº 4.320/64 preceitua que a atuação será na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração Direta e Indireta; quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, estas serão exercidas pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Na Lei nº 4.320/64, entretanto, o Art. 70, no seu parágrafo único, dispõe que: prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária.

Neste sentido, o controle interno é um elemento que deve ser praticado de forma efetiva na gestão administrativa do Estado, não só pela imposição legal, mas, também, por ser ele um instrumento fundamental ao planejamento administrativo, ao acompanhamento das metas e o principal indutor das correções das divergências entre o planejado e o executado.(SILVA JUNIOR,2011).

A NBC T 16 (2008, p. 03) acentua que o controle interno é classificado nas categorias, conforme Figura 2:

Figura 2– Categorias do Controle Interno.



Fonte: Adaptado da NBC T 16 (CFC, 2008)

Analisando a Figura 2, a NBC T 16 (2008) considera que o controle interno possui três categorias: o controle interno operacional, como o relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; o controle interno contábil relacionado, à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; e o controle interno normativo, vinculado à observância da regulamentação pertinente.

Considerando os controles internos e a perspectiva contábil, a NBC T 16 (2008. p.02) descreve que o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com seis finalidades:

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; e
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Reforça-se esse enfoque com os artigos 87 e 93 da lei nº 4.320/64:

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

Segundo a NBC T16 (2008, p. 03), “o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: a preservação do patrimônio público; o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas”.

Nascimento e Reginato (2010, p.131-141) em sua tipologia sobre a controladoria e suas atividades sob as perspectivas as dimensões de controle organizacional, consideram as seguintes dimensões:

- a) Dimensão de Gestão - representa a sinergia dos meios colocados à disposição dos administradores para o contínuo acompanhamento do comportamento da organização frente às mudanças ambientais;
- b) Dimensão de controle de dados e informações - que compreende mecanismos envolvendo o registro de todos eventos que tenham repercussão econômica para a empresa e que sejam decorrentes das atividades desenvolvidas por suas áreas;e
- c) Dimensão de controles e procedimentos internos - conjunto das normas de procedimentos e controles internos formais estabelecidos com o propósito de padronizar o comportamento administrativo, em todos os níveis, buscando

proporcionar meios seguros de acompanhamento das ações dos membros organizacionais.

Destaca-se portanto, o fato de que a tipologia citada e a exigida pela norma de contabilidade possuem conteúdos similares com enfoque específico que permitem auxiliar o gestor na condução e nas decisões empresariais.

Mudando o foco e utilizando a visão do controle pela perspectiva dos tribunais de contas, os entes públicos devem manter formas contínuas de controle para assegurar a idoneidade do ato administrativo e do comportamento do responsável pelos recursos públicos. É necessário que, na primeira verificação, sejam considerados os atos dentro dos próprios órgãos internos da Administração. Assim, o controle interno é vigilância obrigatória e contínua, não sendo facultado à autoridade superior omitir-se, sob pena de responsabilidade funcional. Já o controle externo é exercido de ofício pelo Poder Legislativo e auxiliado pelo Tribunal de Contas, bem como pelo Judiciário mediante provocação.

2.4 Controle Externo

O controle, na Administração Pública pode ser interno, exercido pela própria organização - tutela e autotutela - e externo, exercido por órgãos diversos - Legislativo ou Judiciário.

A caracterização dos controles internos na atividade de controle, feita anteriormente, possibilita salientar o funcionamento do controle externo, considerando como atividade exercida fora do ente fiscalizado, o que determina maior grau de independência e efetividade nas ações desse controle.

Tendo o entendimento de como funciona o controle na Administração Pública, perfazendo pelos instrumentos legais, é possível verificar que a legislação institui que as figuras dos “controles internos” e dos “controles externos” na Administração Pública são instituídas nos processos de prestação de contas da gestão administrativa, relativos aos recursos públicos.

No Brasil, o controle externo é realizado pelo Poder Legislativo, com o apoio ou auxílio dos tribunais de contas, ou seja, é exercido fora do ambiente da administração.

Conforme a Lei nº 4.320/64, artigo 81, “o controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento”.

Dessa forma, o artigo 71 da CF descreve que “O Controle Externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”. Esse controle abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

O controle externo é o que se realiza por órgão alheio à Administração responsável pelo ato controlado, e visa a comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego de bens, valores, dinheiros públicos, bem como a fiel execução do orçamento (MEIRELLES, 1997).

Complementando esses conceitos sobre o controle externo no âmbito do Governo Federal, Peter e Machado (2003, p. 30) asseveram que,

Na organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, deverão ser observados as normas aplicáveis ao TCM; entretanto, as Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

O TCU impõe sanções e penalidades, que vão desde a determinação ou imputação de débitos apurados, multas por irregularidades, até ao afastamento provisório, ou não, do cargo ocupado pelo gestor público, revelando-se, contudo, que estas penalidades aplicadas pelo TCU não impedem a implicação de outras sanções administrativas ou penais, além da inelegibilidade do gestor por um período de cinco anos por julgamentos de contas irregulares, conforme previsto na legislação eleitoral (PETER; MACHADO, 2003).

Já no âmbito da União, o controle externo é, principalmente, exercido pelo Congresso Nacional, dentre suas inúmeras competências, conforme Peter e Machado (2003, p. 30), destacam:

O Tribunal de Contas da União recebe periodicamente documentação sob a forma de “Prestação de Contas”, relativa à atuação das unidades sob sua jurisdição, apresentando um julgamento de onde as “contas” apresentam-se regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou iliquidáveis, dependendo do grau de impropriedade ou dos danos causados ao erário público

Percebe-se, desde modo, que os controles externos nos planos municipal e estadual devem verificar a normatização do Tribunal de Contas da União (TCU), considerando as

peculiaridades das constituições estaduais e legislações municipais no que tange às normas dos tribunais de contas, leis orgânicas e instruções normativas que os regem.

Assim, para desempenhar de forma adequada e eficiente essa série de atribuições compostas nas legislações pertinentes, é de fundamental importância aos processos de fiscalização e acompanhamentos realizados pelos TCE e pelos TCM o desenvolvimento de permanente fluxo de informações, tempestividades dos julgamentos das contas e transparência fiscal dos jurisdicionados.

Ainda com vistas à posição do controle externo e das suas qualificações, este tem uma intensiva relação com o controle interno. Peter e Machado (2003) assinalam que esta vinculação ocorre pelo processo de prestação de contas, comunicação de irregularidades e disponibilização de informações. Desta forma . Peter e Machado (2003) asseveram que

O conhecimento de irregularidades por parte dos responsáveis pelo Controle Interno nos diversos níveis, decorrente do próprio trabalho ou de denúncia apresentadas, obriga-se a reportar ao respectivo órgão central de Controle Interno e ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.(PETER; MACHADO, 2003, P. 33).

Cabe ainda aos TCM verificar a legalidade, legitimidade e a economicidade de atos, convênios e contratos das aplicações das subvenções e renúncias de receitas, assegurando a eficácia do controle que lhe compete por meio do julgamento das contas, bem como prestando às câmaras municipais o auxílio que estas solicitarem para o desempenho do seu exercício ou do seu encargo, conforme preve as Legislações pertinentes.

2.5 Controle Social

Além dos órgãos de controle externo e interno, o controle também pode ser exercido diretamente pela sociedade civil. Infere-se uma tendência crescente no chamado ‘controle social’, atitudes e ações da população que buscam averiguar, verificar, mensurar, avaliar a política pública que dá publicidade dos atos dos gestores públicos no exercício de suas atribuições ou funções.

Martins Junior (2004, p. 296) explicita que

A participação popular na gestão e no controle da Administração Pública é um dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito e dado essencial distintivo entre o Estado de Direito Democrático e o Estado de Direito Social, pela diminuição da distância entre sociedade e Estado. Sua formulação repousa sobre uma verdadeira

ideologia de participação do administrado nas funções administrativas para a legitimidade dos atos da Administração Pública. Uma Administração Pública eficaz, democrática e participativa é exigência natural do Estado de Direito.

Castro (2007, p.35), define o controle social como

O conjunto de meios de intervenção, quer positivos quer negativos, acionados por cada sociedade ou grupo social a fim de induzir os próprios membros a se conformarem às normas que a caracterizam, de impedir e desestimular os comportamentos contrários às mencionadas normas, de restabelecer condições de conformação, também em relação a uma mudança do sistema normativo.

A transparência e a prestação de contas podem ser consideradas dois dos principais elementos ligados ao controle social, o que possibilita na gestão pública administrativa participativa a efetividade de suas ações governamentais e o exercício da prática de uma política pública responsável e eficiente.

Mencionando, ainda, aspectos voltados à tecnologia da informação na transparência governamental, considera-se

[...] o uso crescente das tecnologias de comunicação não são, por si só, suficientes para suprir as necessidades informacionais, uma vez que apenas disponibilizam dados de caráter público sem agregar valor para o usuário e muitas vezes gerando desinformação. Sendo assim a transparência fiscal insere-se neste cenário como instrumento de valor estratégico na promoção de políticas públicas eficientes e eficazes para o atendimento das necessidades coletivas. (PAIVA; ZUCCOLOTTO, 2009, p. 4).

Neste enfoque, a transparência da gestão governamental, mais especificamente, a transparência fiscal, vai além da divulgação de dados em meios públicos (como a internet) relativos à ação pública da gestão. Isso somente, não poderia garantir o uso desses dados como instrumento informacional, capaz de, proporcionar as pessoas uma visão criteriosa que possibilitasse a cobrança mais efetiva por uma gestão administrativa mais eficiente e eficaz.

Andrade (2006, p. 143) acentua que a transparência da gestão pública materializa-se, prioritariamente, com a publicação dos atos administrativos “pelos veículos oficiais de divulgação para conhecimento público e eficácia de sua validade”.

Portanto, a transparência fiscal significa não apenas a acessibilidade às informações, pois a comunicação entre o Estado e o cidadão deve estar voltada para a transparência responsável e focada no combate à corrupção. Arruda (2008, p. 30) conclui, explicitando a ideia de que

[...] controle social é o envolvimento da sociedade nos assuntos do governo, por meio de um conjunto de ações previstas em lei, com o escopo de fiscalizar, monitorar e avaliar as condições em que as políticas públicas estão sendo executadas, observando a disponibilidade e a aplicação de recursos públicos, a intensidade, a abrangência e a

qualidade das ações desenvolvidas e os respectivos resultados destas ações para o interesse coletivo, sem descuidar dos princípios constitucionais da Administração Pública.

Assim, a sociedade civil tem uma missão importantíssima que vislumbra a proteção do patrimônio público e que atue de forma prática e tempestiva no uso dos recursos públicos, possibilitando a prestação e a continuidade dos serviços de qualidade à população.

Na realidade brasileira, existem alguns instrumentos normativos que podem ser apontados como meios de apoio à transparência, dentre os quais se destacam: a Carta Magna, que consolida a posição dos controles perante a gestão administrativa dos entes públicos. Essa posição foi fundamentada nos princípios da Administração Pública - legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência; bem como a LRF (Lei Complementar nº 101/2000), a Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009, alterou a redação da Lei de Responsabilidade Fiscal no que se refere à transparência da gestão fiscal, inovando, ao determinar a disponibilização, em tempo real, de informações sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e a Lei nº 12.527 (Lei de Acesso à Informações), sancionada pela Presidenta da República, em 18 de novembro de 2011, tendo como propósito a regulamentação do direito constitucional de acesso dos cidadãos às informações públicas dos três poderes nos âmbitos da União, estados, Distrito Federal e municípios.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) deu atenção especial à participação popular no controle e fiscalização dos recursos, conforme se verifica nos seus artigos 48 e 49, que assim dispõem:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Parágrafo Único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

[...]

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Já a Lei de Acesso à Informação concedeu um significado importante para a consolidação democrática do Brasil, principalmente nas ações de prevenção a corrupção no País,

pelo fato de tornar possível maior participação popular no controle social das ações governamentais, com o acesso da sociedade às informações públicas, permitindo, dessa maneira, que ocorra melhoria na gestão pública.

Constata-se, portanto, que a transparência figura como condição na gestão. Com suporte em certo grau e forma de transparência, é possível garantir a disponibilidade das informações que norteiam os processos decisórios e possibilitem que os contribuintes sejam beneficiados pela gestão pública.

Os mecanismos de controle social, constitucionalmente previstos, são o controle social voluntário, o controle social híbrido e o controle social institucional, (ARRUDA,2008).

O controle social voluntário refere-se à efetiva participação direta do cidadão, realizada mediante o acesso e a verificação das contas públicas, denunciando as possíveis irregularidades aos órgãos competentes, participando dos conselhos gestores e comunitários, das audiências públicas e dos movimentos sociais (ARRUDA,2008).

Reporta-se ao controle social híbrido, porque são esses colegiados constitucionalmente amparados, criados por lei específica para atuação em área determinada (Assistência Social, Saúde, Educação, Defesa dos Direitos da Criança e Adolescente, Direitos Humanos etc.), formados com representantes do governo e da sociedade civil, financiados com recursos públicos, embora não integrantes da estrutura estatal, firmam-se como um espaço de co-gestão entre o Estado e a sociedade (ARRUDA,2008).

E, por último, o controle social institucional, destacando-se pelo exercício dos órgãos pertencentes à estrutura do próprio Estado, instituídos com finalidades específicas para o exercício do controle da Administração Pública ou são possuidores de prerrogativas e atribuições para tal, mas sempre direcionados para a defesa da *res publica* com o suporte da coletividade (ARRUDA,2008).

No âmbito, da preocupação com a transparência dos gastos públicos, algumas pesquisas, são feitas, com o fim de elaborar um índice de transparência. Mostra-se a de Bellver e Kaufmann (2005), o trabalho constitui-se em um índice de transparência para 194 países.

O índice citado incluiu um indicador de transparência, que se agrega com dois componentes: transparência econômico/institucional e transparência política. Os resultados enfatizaram que a transparência está associada a melhores indicadores de desenvolvimento sócio - econômico e humano, e também com nível elevado de competitividade e baixa corrupção. A

consideração descrita é de que a transparência pode ensejar uma otimização de recursos públicos, melhorando os instrumentos de governança, bem como aumentando a confiança do eleitor nos políticos.

No âmbito brasileiro, ainda que perceptíveis, os estudos apontam que as pesquisas nessa área são incipientes. Paiva e Zuccolotto (2009, p. 4) ressaltam que “os estudos nacionais abarcaram relações minudentes entre a transparência governamental e a utilização de recursos tecnológicos, todavia não abordaram nenhum tipo de indicadores que se propusessem a medir a transparência”.

Ante os conhecimentos já citados sobre Administração Pública, Controle, Controle Interno, Controle Externo e Controle Social para fomentar o embasamento teórico desta pesquisa, cumpre se aborda e agora, a temática de Controladoria.

2.6 Controladoria

Inicialmente, deve-se esclarecer que, de acordo com Catelli (2001, p. 344), a Controladoria pode ser visualizada sob dois enfoques - como órgão administrativo e área do conhecimento.

Na concepção de Catelli (2001), quando vista como órgão administrativo, a Controladoria se refere à disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistema de informação, Sob o enfoque de área de conhecimento humano, é responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual. Na perspectiva de órgão, este fator é descrito nos organogramas das organizações, e o segundo serve como base filosófica deste ramos de conhecimento.

Mosimann e Fisch (1999, p. 88), quando se referem à Controladoria como órgão administrativo, discorrem “[...] com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa”. Sob o enfoque do conhecimento, a Controladoria é “[...] como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.”

Corroborando a ideia de Mosimann e Fisch (1999), Borinelli (2006) considera a Controladoria unidade administrativa, que auxilia na gestão por meio de informações de suporte à tomada de decisão; entretanto, feita ramo do conhecimento, compreende um conjunto de saberes

constituído por bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle da gestão organizacional.

Deste modo, observa-se que a maioria das obras que abordam a Controladoria menciona que esta pode ser tratada como área administrativa, local onde se desenvolverá uma ou ocorrerão atividades que auxiliarão o gestor na tomada de decisão e/ou como ramo de conhecimento, que possibilitará a este segmento captar e usar doutrinas para nortear a implantação das áreas e/ou atividades relacionadas com o tema.

Catelli (2001, p. 344) define a Controladoria, como ramo do conhecimento, da seguinte maneira:

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

O modelo proposto por Catelli, cria as bases para a consolidação de determinado conhecimento sobre área da Controladora, que também é sustentada por Mossimann e Fisch (1999), podendo ser considerada um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o objetivo de orientá-las para a eficácia dessas organizações.

A eficácia evidenciada relaciona-se com a gestão econômica, que se torna o principal produto que a Controladoria deverá tratar, consolidar e extrair informações importantes e necessárias para a condução da gestão organizacional.

Garcia (2003, p. 114) acentua que

[...] toda organização que toma decisão aplica um modelo de Controladoria, implementado através de um órgão gestor com a mesma titularidade ou através de diversos gestores, incumbidos de exercer o papel que caberia à Controladoria.

Com a mesma visão, Padoveze (2004) defende a Controladoria como órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la à maior eficácia. Concordando com Padoveze (2004), Almeida *et al.* (2006, p. 346) explicavam a ideia de que “a Controladoria é, por excelência, uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica”.

Acrescentando aos conceitos acerca da Controladoria como unidade administrativa, Borinelli (2006, p. 198) ensina que

Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Na visão de Padoveze (2009), a Controladoria busca evidenciar a eficácia empresarial, mediante o controle e a informação, atuando de forma proativa, para que seja realizado o que foi planejado na organização.

Ainda na perspectiva administrativa, a Controladoria pode ser definida como departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio de evolução da Contabilidade (OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2010).

Em razão do exposto, pode-se compreender a importância da Controladoria para as organizações no gerenciamento das informações, influenciando diretamente na tomada de decisão e contribuindo para o alcance dos objetivos planejados, podendo ser abordada como unidade administrativa, revestida de formalidades extrínsecas ou como ramo do conhecimento multidisciplinar.

Borinelli (2006, p. 105), na mesma linha de argumentação de Catelli, externa a seguinte definição: “Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Slomski (2005, p. 15), entretanto, acentua que Controladoria pode ser

[...] sinônimo de conceito musical, ou seja, é aquele órgão, departamento, secretaria que fará com que haja uma sinfonia (reunião de vozes, de sons, consonância perfeita de instrumentos). Num mundo conturbado, onde cada um é avaliado pelo que produz, é premente a existência de um órgão que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) – onde todos os instrumentos trabalhem buscando um só objetivo, porém sob a mesma batuta, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade.

Além das diferenças mencionadas alhures, vale demonstrar que, em se tratando de Controladoria, é importante se conhecer alguns elementos importantes, como a missão da

Controladoria, que, de acordo com Catelli (2001), é garantir a otimização dos resultados econômicos da organização. A missão é a razão de ser, é a própria propositura do órgão ou departamento, perfazendo, assim, sua identidade, legitimidade.

Ressalta-se, também, que a Controladoria exerce papel principal dentro das organizações, que é, conforme Figueiredo e Caggiano (2004), coordenar todos os esforços necessários, no intuito de se obter um resultado global superior à soma dos resultados obtidos em cada área, situando-se como um elemento da gestão que vai muito além de um simples controle.

A Controladoria, com efeito, se confunde com o próprio processo administrativo, e demanda coordenar as várias informações para os tomadores de decisão na organização, tendo como principal fonte ou subsídio informativo a “Contabilidade”.

De acordo com Beuren (2002), entretanto, ainda não há uma definição bem nítida quanto às atividades e as funções da Controladoria, que surgiu nos Estados Unidos, no século XX, em razão, principalmente, da verticalização, diversificação e expansão geográfica das entidades, o que concedeu maior grau de complexidade às suas atividades.

Catelli (2001) considera que toda empresa tem divisão funcional de trabalho, definida em decorrência do produto ou serviço produzido. São os produtos desta divisão, desempenhadas pela a Controladoria da seguinte maneira: (i) subsidiando o processo da gestão; (ii) apoiando a avaliação de desempenho; (iii) apoiando a avaliação de resultado; (iv) gerindo os sistemas de informações ; e (v) atendendo aos agentes de mercado.

Pode-se verificar, também, na linha raciocinativa de Catelli (2001) que as funções da Controladoria perpassam dimensões multivariadas, incluindo a gestão dos sistemas de informação; a articulação com o planejamento; o apoio ao processo da gestão; a avaliação dos resultados organizacionais; a verificação dos desvios de rumos e sugestão de correções; o exercício do controle contábil, financeiro, de custos, de estoques e do patrimônio; a proteção dos ativos da organização; a sugestão de melhorias para a redução de custos e a análise da adequação dos recursos materiais e humanos.

No pensamento didático de Oliveira (2010), as atividades da Controladoria nas organizações econômicas são bastante conhecidas e discutidas. Independentemente do tipo de organização, seja pública ou privada, a Controladoria sempre estará voltada para os aspectos relacionados ao controle econômico do negócio. Destaca-se o fato de que as funções descritas

podem ser implementadas em todas as organizações, independentemente de serem do terceiro setor ou de entidade pública ou privada.

Já na visão de Perez Jr., Pestana e Franco (1997), consideram-se primordiais: a informação, que envolve os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento etc.; motivação, que se refere aos efeitos do controle sobre o comportamento das pessoas diretamente envolvidas; a coordenação, como instrumento centralizador das informações gerenciais; a avaliação, que interpreta fatos e avalia resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial; o planejamento, verificando a viabilidade dos planos, sua possível aceitação e coordenação, constatando sua real necessidade para avaliações posteriores; e acompanhamento, referente à evolução dos planos traçados e revisão ou correção de possíveis falhas.

Consoante exprime Cavalcanti (2001), a Controladoria auxilia os gestores a controlar e planejar as atividades da organização por meio de quatro principais funções - Planejamento, responsável por gerenciar a identificação do que há para fazer, qual o prazo para execução e de que maneira deve ser feito; a Organização, na qual se busca identificar profissionais qualificados, com tecnologia, a fim de que a Controladoria possa cumprir o seu papel de forma efetiva; a Direção, assecuratória da sinergia entre os recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, objetivando o cumprimento da missão e visão do futuro da empresa; e a Avaliação, ao desenvolver sistema de mensuração dos objetivos e metas estabelecidos pela empresa, no objetivo de interpretar os resultados alcançados pela empresa, a fim de que possam ser definidos tendências entre as variáveis que estão afetando os negócios da empresa.

Na mesma linha de pensamento adotada, com o objetivo de conhecer as características ou aspectos, em se tratando das funções da Controladoria, Wilson, Anderson e Bragg (1995) consideram que estas se relacionam ao planejamento, à informação e à Contabilidade de forma complementar, com a responsabilidade pela supervisão do sistema de Contabilidade; a apuração e gestão de custos; o orçamento anual; o controle patrimonial; o controle de contratos; a emissão de normas e procedimentos pertinentes à sua área de atuação; e a coordenação do sistema de informações da organização.

Cavalcanti (2001), lembra que a Controladoria auxilia os gestores no controle e planejamento das atividades da organização por meio de quatro principais funções:

- 1) planejamento - responsável por gerenciar a identificação do que há para fazer;

- 2) organização - busca identificar profissionais qualificados, com tecnologia, a fim de que a Controladoria possa cumprir o seu papel de forma efetiva, ou
- 3) direção - assegura a sinergia entre os recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, objetivando o cumprimento da missão e visão do futuro da empresa; e
- 4) avaliação - que desenvolve sistema de mensuração dos objetivos e metas estabelecidos pela empresa com vistas a interpretar os resultados alcançados pela empresa, a fim de que se definam tendências entre as variáveis que estão afetando os negócios da empresa.

Em relação aos aspectos comuns, de Cavalcanti (2001) e Borinelli (2006) exprimem como cabíveis à Controladoria as ações de planejamento, orçamento, execução, controle, tomada de medidas corretivas e avaliação de desempenhos. Para Bragg (2009), o escopo da Controladoria envolve funções da Contabilidade Gerencial, planejamento, controle, processos e administração. Portanto, os autores citados reúnem um conjunto de elementos necessários ao gerenciamento das organizações.

Lunkes e Schmorrenberger (2009) destacam que as funções de Controladoria, sob as perspectivas de desenvolvimento empresarial, são abordadas como Gestão Operacional, Gestão Econômica e Gestão Estratégica, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Funções de Controladoria.

FUNÇÕES DE CONTROLADORIA		
GESTÃO OPERACIONAL	GESTÃO ECONÔMICA	GESTÃO ESTRATÉGICA
Compreendendo o planejamento, a elaboração de relatório e a avaliação das atividades.	Consiste em subsidiar o processo de gestão, apoiando a avaliação de desempenho e o resultado.	Aborda o sistema de informação, o controle, a gestão de pessoas e a gestão organizacional.

Fonte: Lunkes e Schmorrenberger (2009).

Na perspectiva de Borinelli (2006), a Controladoria, como área no ambiente institucional, é organizada em funções com respectivas atividades administrativas. Borinelli (2006) indica, ao seu turno, as funções típicas, com as respectivas descrições de suas atividades, conforme Quadro 2.

Quadro 3 – Funções Típicas da Controladoria.

FUNÇÃO	DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES
Custos	Compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.
Contábil	São as atividades de manutenção dos serviços contábeis, consolidação das demonstrações contábeis, preparação das demonstrações contábeis, divulgação das demonstrações contábeis, controle patrimonial e análise das demonstrações.
Tributária	Diz respeito às atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal), ou seja, atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização.
Proteção e Controle dos Ativos	Diz respeito às atividades referentes a prover proteção aos ativos, como, por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.
Controle Interno	Compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.
Controle de Riscos	Referente às atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.
Gestão da Informação	Abrange as atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.
Gerencial-estratégica	Atividades relativas acompanhar, fiscalizar a gestão administrativa e operacional

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006)

A tipologia proposta por Lunkes e Schmorrenberger (2009) difere das ideias de Borinelli (2006) pela divisão em níveis administrativos, perfazendo atividades de execução ou operacional, estratégica e de avaliação de desempenho, no que Borinelli (2006) evidencia como perspectivas de escopos de trabalho ou projetos em que a Controladoria atuará para o cumprimento de sua missão.

Consoante Bragg (2009), o escopo da Controladoria envolve funções da Contabilidade Gerencial, de planejamento, de controle, de processos e de administração, ou seja, um conjunto de elementos necessários ao gerenciamento das organizações.

Nascimento e Reginato (2010, p.129) revelam que a Controladoria exerce a função “de apoiar o processo de decisão, através de sistemas de informações que possibilitem o controle operacional, visando ao monitoramento das atividades da empresa”. A Controladoria, portanto, pode ter varias funções e abordagens diversas, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia ou cultura organizacional implementada.

Para Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010, p.110), “os estudos teóricos e empíricos têm apresentado inúmeras definições para o conjunto básico de funções da controladoria. Isto deflagra dúvidas sobre a real abrangência da Controladoria, incluindo a prática das organizações”.

O Quadro 4, demonstra como Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010, p. 117) consideram estas funções das controladorias em trabalhos empíricos dos EUA, Alemanha e Brasil.

Quadro 4 – Funções da Controladoria em Trabalhos Empíricos dos EUA, Alemanha e Brasil.

País	Estados Unidos					Alemanha					Brasil					Total Geral		
	Voorhies (1944)	Simon, Guetzkow, Kozmetsky e Tyndell	Sathe (1978)	Siegel e Kulesza (1996)	Total – EUA	Horváth, Gaydoul e Hagen (1978)	Uebele (1981)	Horváth, Dambrowsky, Jung e Posselt (1985)	Amshoff (1994)	Pellens, Tomaszewski e Weber (2000)	Total - Alemanha	Giongo e Nascimento (2004)	Calijuri, Santos e Santos (2004)	Santos, Castellano, Bonacim e Silva (2005)	Borinelli (2006)			Total – Brasil
Elaboração de Relatórios e Interpretações	X	X	X	X	4	X	X	X	X	-	4	-	X	X	X	3	11	85
Planejamento	-	-	X	X	2	X	X	X	-	X	4	X	X	X	X	4	10	77
Controle	-	-	X	X	2	X	-	X	X	X	3	X	X	-	X	3	8	62
Contábil	X	X	X	X	4	-	-	X	-	-	1	-	X	X	X	3	8	62
Controle Interno	X	-	-	-	1	-	-	-	-	-	0	X	X	-	X	3	4	31
Sistema de Informação	-	-	-	X	1	-	-	-	X	X	2	X	-	-	-	1	4	31
Administração de Impostos	-	-	-	-	0	-	X	-	-	-	1	-	-	X	X	2	3	23
Relatórios Governamentais	X	-	-	-	1	-	X	-	-	-	1	-	X	-	-	1	3	23
Auditoria	-	X	-	-	1	-	-	-	-	-	0	-	X	-	-	1	2	15
Direção	X	-	-	-	1	-	-	-	X	-	1	-	-	-	-	0	2	15
Análise e Avaliação Econômica	-	-	-	-	0	-	X	-	-	X	2	-	-	-	-	0	2	15
Avaliação e Deliberação	-	-	-	-	0	-	X	-	-	-	1	-	-	-	-	0	1	8
Atender Agentes de Mercado	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	X	-	-	1	1	8
Proteção de Ativos	-	-	-	-	0	-	X	-	-	-	1	-	-	-	-	0	1	8
Avaliação e Consultoria	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Processamentos de dados	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0

Mensuração de Risco	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Organização	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Desenvolver Pessoal	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Coordenação	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0

Fonte: Lunkes, Schmorrenberger e Gasparetto (2010).

Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010) consideram um rol de 20 funções da Controladoria, baseados em estudos empíricos dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, que visam a descrever as principais práticas envolvidas na condução da Controladoria nas organizações.

Considerando as funções, especificamente, no âmbito da Administração Pública, entende Machado (2008, p. 6), que a função da Controladoria na Administração Pública pode ser abordada como a forma de garantir que a execução de suas atividades atenda satisfatoriamente à sociedade, tanto pela a prestação e qualidade dos serviços, quanto pela idoneidade do uso dos recursos públicos.

Ainda na conceição de Machado (2008, p. 9), “as funções básicas de organização, coordenação, direção, planejamento e controle tradicionalmente atribuídas à Administração, todas estão intimamente relacionadas e encontram-se permeando o processo decisório nas organizações”. Por tais pretextos, é a Controladoria, fundamental para verificação da efetividade da gestão considerando os aspectos ligados a produtividade, eficiência e eficácia.

Vale destacar, portanto, a ideia de que a Controladoria para ser implementada na Administração Pública, necessita de competências para ser utilizada no desempenho das tarefas desenvolvidas na estrutura organizacional. Dessa maneira, Machado (2008) traça um rol de competências para a Controladoria Governamental, descritas no Quadro 5.

Quadro 5 – Competências

COMPETÊNCIAS
Responsável por (Planejamento, Controle; Informação; Contabilidade);
Supervisão do sistema de Contabilidade;
Apuração e gestão de custos;
Orçamento Anual;
Controle patrimonial;
Controle de Contratos;
Emissão de normas e procedimentos da área;
Coordenação do sistema de informação.
Responsável por (Planejamento, Controle; Informação; Contabilidade);
Supervisão do sistema de Contabilidade;

Fonte: Adaptado de Machado (2008).

Essas competências são havidas, como o mínimo necessário para o gestor público ter sucesso na condução ou implementação das atividades que um órgão, departamento ou unidade administrativa de Controladoria exige.

Para o cumprimento de suas competências, é necessário desempenhar este conjunto de atividades, que, para a Controladoria Governamental, objetiva garantir que informações fidedignas sejam processadas com vistas a que os gestores logrem atuar nas decisões, buscando, assim, a eficácia gerencial. Machado (2008, p. 6) inventaria, porém, essas atividades, que são:

- a) Propor e implementar melhorias no modelo de gestão das organizações públicas;
- b) Desenvolver e implementar sistema de relatórios que contemplem informações financeiras e não-financeiras;
- c) Participar na formulação de estratégias;
- d) Coordenar e controlar o sistema de informações gerenciais da organização;
- e) Implantar e manter um sistema de apuração e gestão de custos (LRF);
- f) Coordenar, controlar e integrar os planos de curtos e longos prazos;
- g) Propor e implantar metodologias de controle e avaliação de resultados, principalmente nas áreas de custos, patrimônio, orçamento e administração financeira;
- h) Compilar, sintetizar e analisar informações;
- i) Propor políticas e procedimentos relativos à sua área de atuação e à organização como um todo;
- j) Apurar e avaliar resultados; e
- l) Influenciar a tomada de decisão.

A implementação destas atividades citadas na Gestão Pública, determinam como será o desafio do controlador, bem como possibilitarão as formas de reunir valor que este profissional aplicará nos procedimentos e rotinas nas organizações o que resultará na efetividade das políticas públicas.

Vale salientar que definir as funções da Controladoria é uma situação complicada, pois não há consenso definido no âmbito nacional e internacional, principalmente por conta da variedade de conceitos expostos na literatura. Ademais, conforme citado anteriormente, as

funções desempenhadas pelas unidades de Controladoria recebem influências em virtude da estrutura e do modelo da gestão das entidades. (SUZART, MARCELINO e ROCHA, 2011).

Este estudo, porém, corrobora a ideia de que as funções desempenhadas pelas Instituições Brasileiras de Controladoria Pública não diferem das funções da Controladoria, conforme definição de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), ao defenderem o argumento de que existe um grupo de funções comuns da Controladoria privada, com a Controladoria governamental, aqui denominadas de funções típicas de Controladoria., conforme Quadro 6.

Quadro 6 – Atividades Agrupadas de acordo com as funções.

FUNÇÃO	DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES
Contábil	Acompanhar / fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária. Elaborar demonstrações contábeis. Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado. Gerenciar a contabilidade do ente federado.
Tributária	Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado.
Proteção e Controle dos Ativos	Acompanhar / fiscalizar a gestão patrimonial.
Controle Interno	Apoiar os órgãos de controle externo. Planejar, coordenar e executar funções de controle interno. Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria. Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria. Zelar pela observância dos princípios de administração pública.
Controle de Riscos	Avaliar a execução dos contratos de gestão. Prevenir e combater corrupção.
Gestão da Informação	Criar condições para o exercício do controle social. Promover a transparência das ações do setor público.
Gerencial-estratégica	Acompanhar / fiscalizar a gestão administrativa/operacional. Avaliar resultados de planos, de orçamentos e de programas públicos. Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos.

Fonte: Adaptado de Suzart, Marcelino e Rocha (2011)

Este estudo sob relatório adotou a abordagem de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), em virtude de este haver parametrizado as atividades desempenhadas pelas controladorias estaduais brasileiras, agrupando-as com as funções típicas de Controladoria. Desta forma, o trabalho de Suzart, Marcelino e Rocha (2011) foi replicado, com o intuito de analisar a evolução das funções desempenhadas pelas controladorias estaduais brasileiras, do ano 2008 para o ano de 2013.

2.7 Controladoria Governamental

Visando complementar o embasamento teórico deste trabalho, é salutar discorrer sobre a temática da Controladoria, com ênfase na gestão pública, ou seja, a Controladoria Governamental.

Em virtude das novas exigências legais impostas aos gestores públicos em razão, da crescente demanda da população pela oferta de serviços de qualidade e da cobrança por transparência e ética nas ações do governo, surgiu a necessidade de implantação de unidades de Controladoria na Administração Pública, visando a assessorar esses gestores na utilização dos recursos e no cumprimento dos ditames legais (MACÊDO; LAVARDO, 2013).

Thompson e Jones (1986, p. 1) acentuam que “a Controladoria na gestão pública é direcionada principalmente para o acompanhamento da execução orçamentária”. Já Slomski (2005, p. 15) define Controladoria como

Termo de difícil definição, no entanto, é feita desde os primórdios. Controladoria é, portanto, a busca pelo o atendimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo a mais, procurado pelo o conjunto de elementos que compõe a máquina de qualquer entidade.

Entendendo-se por ‘ótimo’ um resultado esperado, como lucro ou *superávit* ou bem-estar social, o importante que a meta ou foco seja mensurado e avaliado pela entidade. Na compreensão de Scarpin e Slomski (2007), a Controladoria Governamental possui o papel de desenvolver mecanismos para que as organizações possam atingir este ideal.

Peter et al. (2003, p. 8) exprimem que a Controladoria “[...] deverá ter uma clara definição de competências, autoridade e responsabilidade, estabelecidas por meios de instrumentos legais.” Desse modo, verifica-se que os autores Peter et al (2003), no âmbito da Administração Pública, asseveram que a Controladoria tem uma preocupação maior com a legalidade.

Em aditamento a esta compreensão, Castro (2010, p.21) considera que “a legalidade significa que o administrador público está sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não podem afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido, expondo-se à responsabilidade disciplinar, civil, criminal, conforme o caso”.

Assim, a Controladoria Governamental assume a responsabilidade de zelar pela otimização e continuidade do uso dos recursos públicos, focando-se na prestação dos serviços e no impacto das políticas públicas, com apoio nas demandas da sociedade.

A Controladoria governamental é um aliado imprescindível à gestão estatal, pois se apoia na tomada de decisões; busca o controle fiscal; avalia a conduta administrativa, e analisa a eficiência, eficácia, economicidade e transparência dos atos emanados do gestor público. (MACÊDO; LAVARDA, 2013).

É imprescindível, pois, a participação da Controladoria na gestão pública, pois esta é um expediente de avaliação para o gestor. Como raciocina Slomki (2005), a Controladoria, como unidade administrativa governamental, é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações, capaz de subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados, demonstrando assim a importância da Controladoria Governamental na tomada de decisão dos gestores públicos.

Como ensinam Macêdo e Lavarda (2013, p. 75),

A Controladoria é responsável, dentre outras ações, pela interligação das informações geradas pelos vários setores do ambiente organizacional, possibilitando que todos tomem conhecimento, em tempo, do que cada setor realiza; diminuindo com isso a necessidade de emissão de relatórios contínuos, trabalhando com a redação destes somente quando algo destoava do que fora planejado.

Quando a área de Controladoria está posta no âmbito da gestão pública, considerando a complexidade dos processos administrativos, essa possui o papel de contribuir para a otimização do resultado econômico, buscando otimizar a utilização dos recursos para a sociedade como um todo. Atua, assim, num contexto de implementação de políticas públicas nos âmbitos federal, estadual e municipal. Atende ao público, como tomador de decisão, e se preocupa com o controle interno e externo (OLIVEIRA, 2010).

Mais do que um órgão de controle e acompanhamento, porém, a Controladoria é um arcabouço legal previsto na Constituição brasileira, que incita maior transparência na prestação de contas. Além de ser matéria legal de singular importância, todavia, uma unidade de Controladoria é uma questão de *accountability* (MACÊDO e LAVARDO, 2013).

Complementando a visão citada, Macêdo e Lavardo (2013, p. 75) ensinam:

A Controladoria no âmbito da Administração Pública busca, entre outros, acompanhar a execução orçamentária, medir os resultados atingidos no exercício, dar suporte ao gestor na tomada de decisão, produzir relatórios constando o fluxo das transações, redirecionando e endireitando, quando se perder o foco, a posição dos diversos setores e

do gestor máximo, evitando-se que os possíveis erros que venham a ocorrer não sejam de tal magnitude, ao ponto de fazer descarrilar os passos da instituição no universo obscuro da ilicitude e das práticas antieconômicas.

A Controladoria atuando no setor público, possui, ainda, a vocação de contribuir para a otimização do valor ensejado pela entidade onde se insere. A Controladoria Governamental tem preocupações com economicidade, eficiência, eficácia, probidade, controles internos e apoio à tomada de decisões (OLIVEIRA, 2010).

Para melhor entendimento acerca de, como atua a Controladoria Governamental, é importante o conhecimento dos conceitos de economicidade, eficiência e eficácia. Tem-se a economicidade como característica da alternativa mais econômica para a solução de determinado problema; já a eficiência tem preocupação com os meios, métodos, procedimentos planejados e organizados, bem assim como as atividades, a fim de assegurar a otimização dos recursos. Por fim, a eficácia com a capacidade da organização de cumprir as suas metas e objetivos previamente fixados.

Sob este ponto de vista, as organizações públicas precisam ser eficientes e eficazes, para que possam ser medidas pelo valor gerado para a sociedade onde se inserem. Percebe-se que a Controladoria surge no campo governamental como elemento que pode ser determinante para a capacidade dos gestores na condução da gestão de forma eficiente e eficaz.

Macêdo e Lavarda (2013, p. 76) acentuam:

Com efeito, quando se pensa em controlar a execução dos atos visando à eficácia, antes, precisa-se planejar adequada e minuciosamente o trajeto a ser percorrido. Planejar é uma ação inerente ao bom funcionamento dos processos. Portanto, antes de o gestor público executar, controlar e avaliar os resultados atingidos, precisa traçar metas e diretrizes consistentes, estipular valores, analisar as possibilidades, pois, se a entidade não sabe para onde vai e nem quanto isso vai custar, é bastante razoável que também não saiba como fazer, e o fim será, no mínimo, uma sequência de escândalos, retratando um resultado ínfimo

Conforme as definições, conceitos, funções já mencionados, percebe-se a necessidade de um órgão de Controladoria, seja na área pública ou privada, demonstrando a importância e o verdadeiro papel da Controladoria no conceito das instituições, exercendo total apoio na tomada de decisões e no controle gerencial.

Nessa perspectiva, Oliveira (2010, p.108) demonstra a real necessidade da existência das controladorias no âmbito da Administração Pública, inferindo-se a ideia de que as principais

necessidades que justificariam a existência de controladorias na atividade do Estado relacionam-se a assessoria; controle operacional e econômico; e otimização”.

Gerigk et al. (2007) destacam o papel da Controladoria Pública como ação de resposta, que viabiliza a mudança da política a gestão e, conseqüentemente, da estrutura de funcionamento, passando a atuar no acompanhamento e na coordenação de ações de controle, com um foco gerencial, com informações claras e objetivas com vistas ao atingimento dos objetivos.

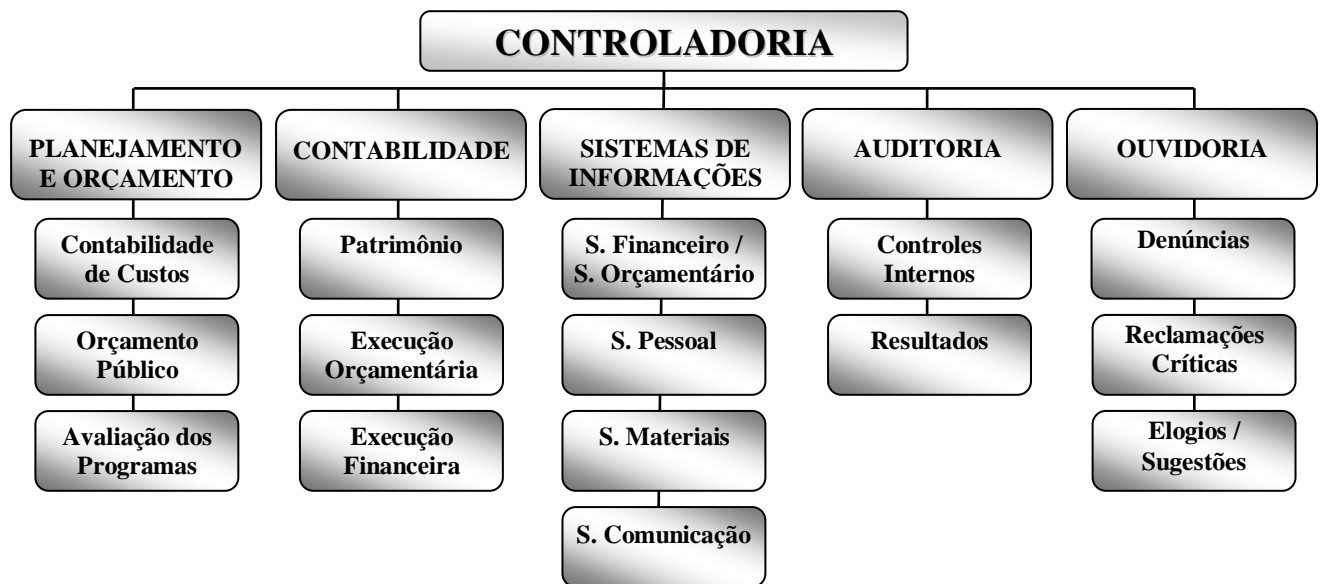
O ponto de vista de Gerigk et al. (2007) comunga com o de Machado (2008, p.6), assinala: “basicamente em uma análise primária a Controladoria nas entidades públicas deve ser adotada pelo o benefício que ela traz a máquina administrativa como um todo, pois agrega as instituições públicas um maior controle gerencial”. Observam-se, portanto, os motivos pelos quais as controladorias devem ser criadas.

Em complemento, Machado (2008) ainda salienta que existem motivos primários e secundários que demonstrativos da necessidade da adoção de modelos de Controladoria na Administração Pública. Consideram-se motivos primários, para a adoção da Controladoria na Administração Pública, os seguintes: necessidade de controle gerencial; sistema de informações voltado para o gestor; apuração e controle de custos; e eficácia da organização. Em se tratando dos motivos secundários, tem-se: desqualificação dos servidores em geral; insegurança na tomada de decisão; desperdícios causados pelo mau uso do recurso público; ocorrência de erros, desvios e fraudes; gestão ineficiente e ineficaz; estrutura física e capacidade financeira. Mesmo em decorrência de todos estes motivos relatados, constata-se que ainda existem alguns estados brasileiros que não criaram suas controladorias, mesmo tendo todos estes motivos primários e secundários fazendo parte da sua instituição.

O órgão de controladoria busca, por meio de instrumentos, o suporte para que todo o processo forneça informações suficientes a fim de o gestor lograr a tomada decisões. Nesse sentido, Machado (2008, p. 7) demonstra que “o processo da Controladoria no setor público faz uso de cinco instrumentos que em conjunto formam a controladoria em si”, ou seja, a Controladoria Governamental.

Após a identificação dos instrumentos da Controladoria, torna-se mais a elaboração de um modelo de Controladoria para ser implantado. Machado (2008) exhibe um modelo de Controladoria Governamental, conforme a Figura 3.

Figura 3 – Estrutura da Controladoria Governamental.



Fonte: Machado (2008, p. 8)

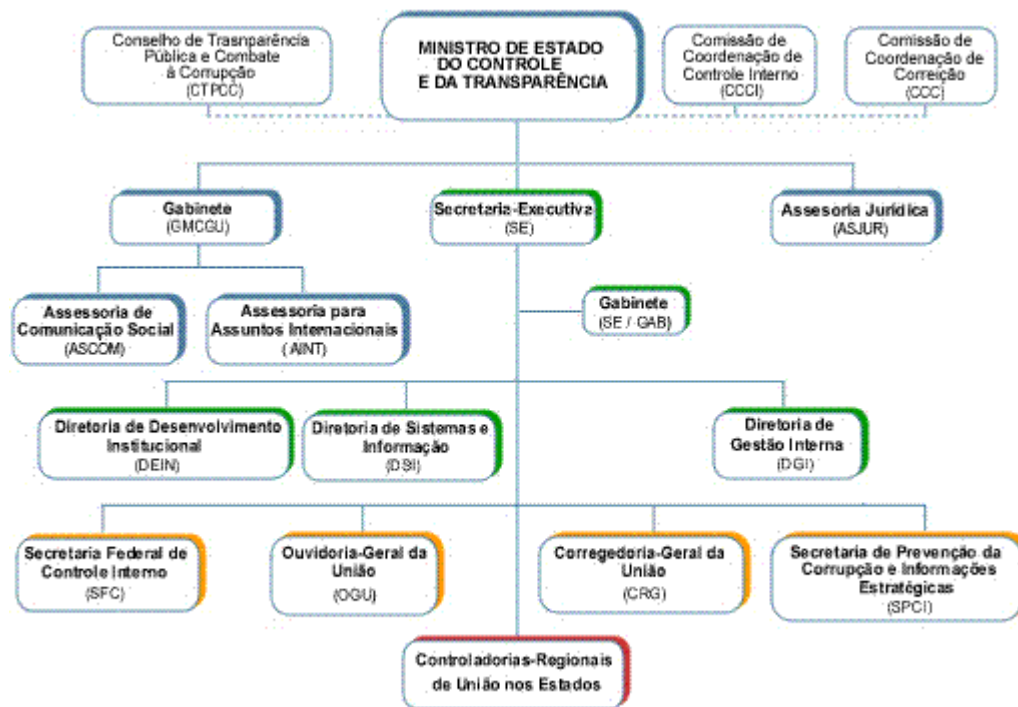
O modelo destaca a estrutura para uma unidade de Controladoria Governamental. Em razão, porém, da especificidade dos diversos entes da Administração Pública, esse modelo exprime os mais distintos organogramas em função das estruturas e metodologias próprias de cada organização, entretanto, malgrado distintos, permanecem com as mesmas funções e igual missão (MACHADO, 2008).

Analisando a Figura 3, deve-se destacar o fato de que, na visão de Machado (2008), os cinco instrumentos abordados têm características diferentes. Planejamento e Orçamento são havidos como ato de planejar e orçar, representam o momento em que são direcionados os valores, definidas as propostas e, ao final, avaliados os resultados com base no que fora planejado, considerando o plano diretor, o plano plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual; logo após, tem-se o instrumento da Contabilidade com o foco no patrimônio do organismo público, na execução orçamentária e na financeira; engloba o

instrumento dos sistemas de informações que visa dar suporte à Contabilidade por meio dos sistemas financeiro e orçamentário, de pessoal, de materiais e de comunicação; trata-se do instrumento de auditoria responsável pelos controles internos e resultados; e por fim o instrumento de ouvidoria que, por via das denúncias, reclamações e críticas, possibilita a integração de governo e sociedade, permitindo melhorar a qualidade dos serviços públicos.

Desta maneira, ao analisar os cinco instrumentos de Controladoria considerados no estudo de Machado (2008), percebe-se que não existe um modelo para as controladorias governamentais. Vale destacar o modelo adotado na Controladoria Geral da União – CGU que, na verdade, se comporta como Controladoria em forma de órgão de controle da Administração Pública, conforme Figura 4.

Figura 4 – Organograma da CGU



Fonte: Controladoria Geral da União, (2012).

Cumprir mencionar, entretanto, o fato de que os estudos observados em relação à Controladoria Governamental ainda se encontram muito incipientes. Isto significa na verdade, que a Administração Pública ainda tem muito a ser explorado em relação às controladorias

governamentais. Percebe-se não houve padronização das verdadeiras funções, atividades, modelos e competências desempenhadas nas controladorias governamentais brasileiras.

Na seção findante, foram apontados os conceitos de Administração Pública, Controle, Controle Interno, Controle Externo, Controle Social, Controladoria e Controladoria Governamental que constituíram o embasamento teórico, fundamentando esta pesquisa e constituindo conhecimentos novos, que se adquiriu sobre o tema abordado. Na próxima seção, delineiam-se os aspectos metodológicos e os instrumentos de pesquisa utilizados para a realização do estudo.

3 METODOLOGIA

Este segmento aborda a metodologia utilizada para o desenvolvimento do experimento, evidenciando a caracterização da pesquisa, a coleta dos dados e os critérios para a análise dos dados, descrevendo aspectos importantes sobre o perfil das controladorias estaduais brasileiras.

3.1 Caracterização da Pesquisa

A metodologia científica proporciona a orientação e a sistematização do caminho a ser percorrido, necessários para constituir o conhecimento, utilizando ideias e propostas, que fazem parte do desenvolvimento do trabalho de pesquisa.

No entendimento de Martins e Theóphilo (2007, p. 37), método “é o caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo”. Richardson et al (2008, p. 70) complementam ao afirmarem que o método é “a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e a explicação de fenômenos”. Mesquita (1996, p.31) destaca “o método como caminho para a descoberta da verdade [...] a reunião dos processos a serem utilizados pelos cientistas, para a descoberta da unidade relativa”. Já tendo o entendimento de método, vale destacar o conceito de pesquisa. De acordo com Gil (1996, p. 19):

A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos. Na realidade, pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados.

Essa metodologia está baseada numa sequência de procedimentos e critérios sistemáticos que auxiliam na consecução dos objetivos propostos, representando, conforme Martins e Theóphilo (2007), o caminho para se indagar às abordagens teórico-práticas.

Quanto ao objetivo da pesquisa, Gil (2002), classifica em três tipos: (1) descritiva, cujo objetivo primordial é a descrição das características de determinada população ou fenômeno; (2) exploratória, cujo objetivo é proporcionar maior familiaridade com o problema; e (3) explicativa, visando a identificar os fatores que contribuem para a ocorrência de fenômenos, sendo este o tipo de pesquisa onde mais se aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão das coisas.

Na mesma perspectiva, a pesquisa descritiva, conforme Triviños (2007), objetiva investigar e descrever determinado fato, ordenando e classificando os dados estudados. Portanto, a pesquisa descritiva permite que o conjunto de dados levantados forneça subsídios a serem utilizados para a formulação de um quadro geral acerca do perfil utilizado pelas as controladorias estaduais brasileiras.

Com animo neste contexto expresso por Gil (2002), quanto ao objetivo, a natureza deste trabalho é classificada como uma pesquisa do tipo exploratório-descritiva, caracterizada pelo estudo do perfil das controladorias estaduais do Brasil.

Longaray *et al.* (2006) expressam que a pesquisa exploratória busca apreciar com profundidade determinado assunto, de modo a torná-lo mais claro, e normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática abordada. Dessa forma, mediante a pesquisa exploratória, é possível conhecer o perfil das controladorias estaduais do Brasil, a fim de que atinjam o pleno funcionamento das suas metas e estratégias.

Com efeito, no tocante aos meios, foram realizadas pesquisas bibliográfica e documental. A de teor bibliográfico, foi utilizada mediante a análise de visões já produzidas pelos autores nacionais e internacionais, em artigos, dissertações, teses sobre a temática da Administração Pública Gerencial, Controle, Controle Interno, Controle Externo, Controle Social, Controladoria, Controladoria Governamental, dentre outros tópicos, com o intuito de realizar uma fundamentação teórico-metodológica consistente. A pesquisa documental foi utilizada com apoio na análise das leis, normas, decretos, regimentos, regulamentos, organogramas, históricos, relatórios e outros documentos relacionados às matérias referentes às controladorias estaduais brasileiras, como também as publicações da Controladoria Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e CONACI sobre essas abordagens.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa pode ser qualitativa ou quantitativa. Tratando-se da pesquisa quantitativa, Roesch (2006) considera que o propósito deste tipo de estudo implica medição de associações, causa-efeito entre variáveis ou, ainda, avaliações do resultado de algum sistema ou projeto. Já considerando a pesquisa qualitativa, esta se fundamenta em um conjunto de crenças e pressupostos diferentes daqueles que alicerçam a pesquisa quantitativa. Um dos seus traços marcantes, certamente, sua ênfase em considerar, na interpretação dos dados, a visão e entendimento daqueles que estão sendo estudados (LINCOLN; DENZIN, 1994).

Para Godoy (1995), a pesquisa qualitativa é descritiva pois é rica em descrições contextualizadas.

Compreende Reneker (1993), que a pesquisa qualitativa é indutiva, isto é, o pesquisador desenvolve conceitos, ideias e entendimentos assinados em padrões encontrados nos dados, em vez de coletar dados para comprovar teorias, hipóteses e modelos preconcebidos. Reneker (1993) ressalta, ainda, que a pesquisa qualitativa é geralmente associada à de cunho exploratório.

Assim, esta investigação se concentra em uma abordagem qualitativa, porquanto é realizado um estudo sobre o perfil das controladorias estaduais brasileiras em que serão examinadas todas as suas características.

Baseando-se na taxonomia mostrada por Beuren et al. (2004), o Quadro 7 demonstra como a pesquisa pode ser classificada.

Quadro 7 – Tipologias de pesquisa.

Tipologias de pesquisa		
Quanto aos objetivos	Quanto à abordagem do problema	Quanto aos procedimentos
Pesquisa Exploratória Pesquisa Descritiva Pesquisa Explicativa	Pesquisa Qualitativa Pesquisa Quantitativa	Estudo de caso Levantamento ou <i>survey</i> Pesquisa Experimental Pesquisa Documental Pesquisa Participante

Fonte: Adaptado de Beuren et al. (2004).

Nessa perspectiva, esta investigação se caracteriza como descritiva e exploratória quanto aos objetivos: é qualitativa em relação à forma de abordagem do problema; e representa pesquisa documental, no concernente aos procedimentos.

Neste estudo, emprega-se a expressão “funções de controladoria”, também aplicada nos estudos de Borinelli (2006), Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010) e Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

Assim, neste estudo foi adotada a abordagem qualitativa. Vale ressaltar que, enquanto Borinelli (2006) considera oito funções típicas de Controladoria, Suzart, Marcelino e Rocha (2011) levam em conta sete funções, excluindo a de custos. Desta forma, este estudo replicará o estudo citado de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), em que foi analisada a evolução do estudo feito nas 13 controladorias estaduais brasileiras no ano de 2008, com as 15 controladorias estaduais brasileiras, do ano de 2013.

3.2 Coleta de Dados

Na lição de Triviños (2007), o tipo de estudo a ser utilizado deve ser escolhido de maneira a permitir que a coleta de dados e a análise das informações sejam feitas da maneira mais racional possível, a fim de economizar esforços, recursos financeiros e tempo.

A obtenção dos indicadores necessários à viabilização da pesquisa ocorreu em duas etapas:

- a) na primeira, utilizou-se de uma pesquisa na *internet* no *site* do CONACI (Conselho Nacional de Controle Interno), para definir as Controladorias Estaduais a serem pesquisadas; e
- b) na segunda, realizou-se a pesquisa documental, fazendo-se buscas para pinçar leis, normas, regulamentos, regimentos, organogramas e históricos, além dos documentos disponibilizados nos sítios eletrônicos das 15 controladorias estaduais brasileiras pesquisadas.

Com relação aos procedimentos de recolhimentos dos indicativos, estes serão detalhados na continuidade, obedecendo-se à sequência com que foram se desenvolvendo no decorrer da investigação.

Como resultado da primeira etapa, foram analisados todos os órgãos de controle interno estaduais, filiados no Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), organismo instituído em 2007, que exerce papel mobilizador fundamental, ao criar e promover sistemas de controle para a efetivação de gestões públicas mais eficientes. A atuação do CONACI ocorre com base no intercâmbio de conhecimentos, práticas e informações, possibilitando um trabalho conjunto para a formulação, implementação e avaliação de políticas nacionais de controle e gestão. Além de conhecer e trocar experiências, o CONACI se consolida com o propósito principal de promover a necessária integração de todos os órgãos responsáveis pelo controle dos gastos públicos atuantes no Brasil, beneficiando a Sociedade, o Estado-membro e o País. Desta forma, recorreu-se ao CONACI como parâmetro para a escolha das instituições a serem

estudadas, pois ele engloba, conforme a Figura 5, os 27 órgãos de controle internos estaduais brasileiros.

Figura 5 – Órgãos de Controle Interno Estaduais



Fonte: CONACI (2012)

Utilizando como base os 27 órgãos de controle interno estaduais, foram definidos de forma intencional para o objeto de estudo os órgãos de controle interno estaduais que possuem na sua denominação oficial a nomenclatura “Controladoria”. O Quadro 8 traz as denominações de cada instituição, conforme dados coletados no CONACI.

Quadro 8 – Órgãos de Controle Interno Estaduais do Brasil

ORDEM	ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO ESTADUAIS	UF
1	Controladoria Geral do Estado	Acre
2	Controladoria Geral do Estado	Alagoas
3	Controladoria Geral do Estado Amazonas	Amazonas
4	Secretaria da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	Ceará
5	Controladoria Geral do Estado do Maranhão	Maranhão
6	Controladoria Geral do Estado	Paraíba
7	Secretaria da Controladoria Geral do Estado	Pernambuco
8	Controladoria Geral do Estado	Piauí

9	Controladoria Geral do Estado	Rio Grande do Norte
10	Controladoria Geral do Estado	Rondônia
11	Controladoria Geral do Estado	Roraima
12	Controladoria Geral do Estado	Sergipe
13	Controladoria-Geral do Estado	Tocantins
14	Contadoria e Auditoria Geral do Estado	Rio Grande do Sul
15	Auditoria Geral do Estado	Mato Grosso
16	Auditoria Geral do Estado	Para
17	Auditoria Geral do Estado	Rio de Janeiro
18	Corregedoria Geral da Administração do Estado	São Paulo
19	Secretaria de Estado da Fazenda	Santa Catarina
20	Auditoria Geral do Estado	Amapá
21	Auditoria Geral do Estado	Bahia
22	Secretaria de Estado de Controle e Transparência	Espírito Santo
23	Controladoria Geral do Estado de Goiás	Goiás
24	Auditoria Geral do Estado	Mato Grosso do Sul
25	Controladoria Geral do Estado	Minas Gerais
26	Secretaria de Controle Interno	Paraná
27	Secretaria de Estado de Transparência e Controle do Distrito Federal	Distrito Federal

Fonte: CONACI (2012).

Observa-se, então, que apenas 15 estados possuem órgãos de controle interno o nome “Controladoria” na sua denominação oficial, representado pelos Estados: Acre, Alagoas, Amazonas, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins, Goiás e Minas Gerais.

Para o desenvolvimento da segunda etapa, foram feitas pesquisas de acordo com o Quadro 9, nos sítios das controladorias estaduais, tendo sido analisadas as informações contidas em suas páginas. Foram coletadas leis, normas, regulamentos, regimentos, organogramas, históricos, todos os documentos disponibilizados em suas *homepages*. Verificou-se, contudo, que a CGE-AC é a única Controladoria que não possui *site* próprio.

Quadro 9 – *Sites* das Controladorias Estaduais do Brasil

CONTROLADORIA	SITES
CGE-AC	<u>Não tem</u>
CGE-AL	<u>www.cge.al.gov.br</u>
CGE-AM	<u>www.cge.am.gov.br</u>
CGE-CE	<u>www.cge.ce.gov.br</u>
CGE-MA	<u>www.cge.ma.gov.br</u>
CGE-PB	<u>www.cge.pb.gov.br</u>

SCGE-PE	www.cge.pe.gov.br
CGE-PI	www.cge.pi.gov.br
CONTROL-RN	www.control.rn.gov.br
CGE-RO	www.cge.ro.gov.br
CGE-RR	www.cge.rr.gov.br
CGE-SE	www.cge.se.gov.br
CGE-TO	www.cge.to.gov.br
CGE-GO	www.cge.go.gov.br
CGE-MG	www.controladoriageral.mg.gov.br

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Assim, os dados coletados foram divididos em etapas, a fim de transformá-los em informações que permitissem encontrar respostas à questão formulada para esta pesquisa.

De posse dos dados, foram utilizadas etapas na pesquisa para fazer análise, que tiveram pontos de análise. A coleta de dados foi realizada no período de dezembro de 2012 a março de 2013, com origem na análise, elaborada com base nos construtos que fizeram parte da pesquisa. Foi possível identificar, então, qual o perfil das controladorias estaduais brasileiras.

Neste sentido, a fase qualitativa da investigação consistiu em etapas dos dados contidos no roteiro traçado para definir a evolução dos dados coletados sobre as controladorias estaduais brasileiras no estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), para o presente estudo. As análises foram feitas de abril/2013 a julho/2013.

Esses dados foram escolhidos, considerando-se os seguintes critérios de relevância e acessibilidade. A relevância pelo fato de que estas informações são importantes para se conhecer o perfil das controladorias estaduais brasileiras. A acessibilidade em decorrência da facilidade de acesso que se teve a eles.

Ressalta-se que os dados foram coletados dos *sites* de cada controladoria pesquisada. Inicialmente, buscou-se verificar em cada *site* as leis, organogramas, instruções normativas, regulamentos, regimentos, históricos e outros aspectos normativos que regulamentam as controladorias estudadas.

3.3 Etapas de análise

Para tanto, tomou-se como base a concepção de análise de resultados de Kerlinger (1980, p. 353), assim expressa:

Análise é a categorização, ordenação, manipulação e sumarização de dados. Seu objetivo é reduzir grandes quantidades de dados brutos para uma forma interpretável e manuseável de maneira que características de situações, acontecimentos e de pessoas possam ser descritas sucintamente e as relações entre as variáveis estudadas e interpretadas.

Para esta pesquisa, foram constituídas, com origem no referencial teórico, as seguintes etapas de análise, dispostas no Quadro 10 : Perfil das Controladorias Estaduais, Setores das Controladorias Estaduais e Funções das Controladorias.

Cada uma dessas etapas se divide, respectivamente, em subtópicos, a saber: na primeira etapa de análise, foram objeto de investigação acerca do Perfil das Controladorias Estaduais, contidas nas leis, decretos, regimentos, regulamentos, histórico, e outros documentos relacionados às matérias referentes às controladorias estaduais brasileiras encontradas nos *sites*; na segunda etapa, sobre os setores das controladorias estaduais, analisando os organogramas; na terceira e última etapa, procurou-se investigar sobre as funções desempenhadas pelas controladorias estaduais brasileiras, mediante análise das suas atividades desempenhadas, contidas nas leis, decretos, regimentos, regulamentos, históricos e outros documentos relacionados às matérias referentes às controladorias estaduais brasileiras encontradas nos sítios eletrônicos..

O Quadro 10 sintetiza todas as etapas.

Quadro 10 – Etapas de análise

1. Perfil das Controladorias Estaduais
1.1 Relação das Controladorias por Estados e Região; 1.2 Controladorias Estaduais por Região; 1.3 Data e Legislação de Criação das Controladorias e Atuais Normativos; 1.4 Posição na Estrutura Organizacional e nível hierárquico; 1.5 Denominação das Controladorias; 1.6 Denominação dos Dirigentes das Controladorias; 1.7 Gênero dos Gestores das Controladorias por Estado 1.8 Características das Controladorias Estaduais; 1.9 Missão das Controladorias Estaduais; 1.10 Visão das Controladorias Estaduais;
2. Setores das Controladorias Estaduais
2.1 Administração e Finanças 2.2 Gabinete 2.3 Auditoria 2.4 Tecnologia da Informação 2.5 Planejamento 2.6 Recursos Humanos

2.7 Assessoria Jurídica 2.8 Assessoria de Comunicação 2.9 Assessoria Técnica 2.10 Controle Interno 2.11 Orçamento 2.12 Ouvidoria 2.13 Contratos 2.14 Licitação 2.15 Controle Social 2.16 Transparência 2.17 Secretaria Executiva 2.18 Contabilidade 2.19 Corrupção
3. Funções das Controladorias.
3.1 Contábil 3.2 Gerencial-estratégica 3.3 Tributária 3.4 Proteção e controles dos ativos 3.5 Controle interno 3.6 Controle de riscos 3.7 Gestão de informação

Fonte: Elaboração própria

No tratamento dos dados da pesquisa, foi utilizada a Estatística Descritiva que, segundo Collis e Hussey (2005), além de constituir técnicas que objetivam descrever os dados, é útil também para resumir e mostrar os indicadores em tabelas, quadros, gráficos e outras formas diagramáticas, permitindo, assim, que padrões e relações sejam visualizados.

4 ANÁLISE DOS DADOS

O objetivo desta seção é descrever, analisar e interpretar os dados coletados na pesquisa empírica. Assim, estes foram analisados em etapas, sendo transformados em informações que permitissem fazer um estudo sobre o perfil das controladorias estaduais brasileiras.

4.1 Resultados da Pesquisa

Conforme observado na abordagem metodológica, o foco desta dissertação coincide com as controladorias estaduais brasileiras. Desta forma, foram coletadas as informações sobre as 15 controladorias estaduais brasileiras, as quais estão relacionadas no Quadro 11. Destaca-se que 11 estados (Rio Grande do Sul, Mato Grosso, Pará, Rio de Janeiro, São Paulo, Santa Catarina, Amapá, Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Paraná), assim como o Distrito Federal, não possuem o órgão com a denominação oficial de “Controladoria”. Por este motivo não fizeram parte deste estudo.

Quadro 11 – Relação das Controladorias conforme Região e Estado

REGIÃO	UF	DENOMINAÇÃO	SIGLAS
Centro-Oeste	Goiás	Controladoria Geral do Estado de Goiás	CGE-GO
Nordeste	Alagoas	Controladoria Geral do Estado	CGE-AL
	Ceará	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado	CGE-CE
	Maranhão	Controladoria Geral do Estado do Maranhão	CGE-MA
	Paraíba	Controladoria Geral do Estado	CGE-PB
	Pernambuco	Secretaria da Controladoria Geral do Estado	SCGE-PE
	Piauí	Controladoria Geral do Estado	CGE-PI
	Rio Grande do Norte	Controladoria Geral do Estado	CONTROL-RN
	Sergipe	Controladoria Geral do Estado	CGE-SE
Norte	Acre	Controladoria Geral do Estado	CGE-AC
	Amazonas	Controladoria Geral do Estado	CGE-AM
	Rondônia	Controladoria Geral do Estado	CGE-RO
	Roraima	Controladoria Geral do Estado	CGE-RR
	Tocantins	Controladoria-Geral do Estado	CGE-TO
Sudeste	Minas Gerais	Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais	CGE-MG

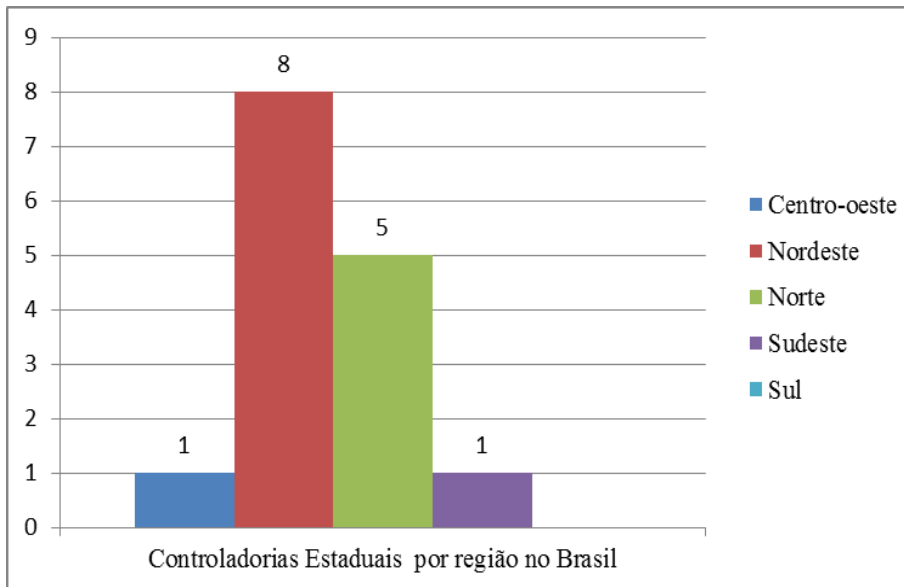
Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Analisando o Quadro 11, verifica-se uma predominância do uso da denominação “Controladoria” nos estados das regiões Norte e Nordeste. Em relação às siglas utilizadas pelas controladorias estaduais brasileiras, pode-se destacar o fato de que 13 utilizam a sigla CGE; apenas o Estado do Rio Grande do Norte usa a sigla CONTROL-RN, e o Estado de Pernambuco

a sigla SCGE-PE, para as respectivas controladorias estaduais. No estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), que utilizou os dados do ano de 2008, observa-se que duas instituições não fizeram parte do citado estudo, a CGE-GO e a CGE-MG pois estas duas controladorias só foram criadas no ano de 2011.

Os dados do Gráfico 1 evidenciam as controladorias estaduais, conforme a região.

Gráfico 1 – Controladorias Estaduais , conforme região



Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Entre as controladorias analisadas conforme região no Gráfico 1, evidencia-se que uma pertence a região Centro-Oeste, oito à região Nordeste (88% dos estados), cinco à região Norte (83% dos estados), uma à região Sudeste e nenhuma na região Sul. Constata-se que, nas regiões mais desenvolvidas do País Sul e Sudeste os órgãos correspondentes de atuação não utilizam essa denominação. Da mesma forma, verificou-se que apenas o Estado de Goiás, da região Centro-Oeste, e o Estado de Minas Gerais, da região Sudeste, utilizam tal nomenclatura. Observa-se, ainda, que os estados da região Sul do Brasil não possuem órgão de controle interno com esta nomenclatura.

O Quadro 12 demonstra a data de criação de cada controladoria, bem como suas legislações em vigor; incluindo, portanto, no quadro 12 duas novas instituições a CGE-GO e CGE-MG, criadas no ano de 2011.

Quadro 12 – Data e Legislação de Criação das Controladorias e Atuais Normativos

SIGLA	CRIAÇÃO		VIGOR	
	DOCUMENTO	DATA	DOCUMENTO	DATA
CGE-AC	Lei Compl. n° 171	31/08/2007	Lei Compl. n° 247	17/02/2012
CGE-AL	Lei Delegada n° 15	18/03/2003	Lei Delegada n° 44	08/04/2011
CGE-AM	Lei Delegada n° 3	09/06/2005	Lei Delegada n° 71	18/05/2007
CGE-CE	Lei n° 13.297	07/03/2003	Decreto n.° 29.730	07/05/2009
CGE-GO	Lei 17.257	25/01/2011	Lei 17.257	25/01/2011
CGE-MA	Lei n° 7.844	31/01/2003	Lei n.° 9.340	28/02/2011
CGE-MG	Lei delegada 180	20/01/2011	Lei delegada 180	20/01/2011
CGE-PB	Lei n° 7.721	27/04/2005	Lei n° 7.721	27/04/2005
SCGE-PE	Lei n° 13.205	19/01/2007	Lei n° 14.264	06/01/2011
CGE-PI	Lei Compl. n° 28	09/06/2003	Lei Compl. n° 42	02/08/2004
CONTROL- RN	Lei Compl. n° 150	09/01/1997	Decreto n.° 14.328	24/02/1999
CGE-RO	Lei Compl. n° 133	22/06/1995	Decreto n.° 16.088	28/07/2011
CGE-RR	Lei n° 499	19/07/2005	Lei n° 499	19/07/2005
CGE-SE	Lei n° 3.591	09/01/1995	Lei n° 7.116	25/03/2011
CGE-TO	Lei n° 1.415	20/11/2003	Lei n° 1.415	20/11/2003

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Comparando o Quadro 12 com os resultados apurados na pesquisa de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), na qual se observou que 2003 foi o ano em que mais foram criadas as instituições com a denominação de Controladoria Geral, percebe-se que apenas os Estados de Sergipe, Rondônia e Rio Grande do Norte possuíam controle interno antes do ano de 2000, evidenciando que a criação das controladorias “explodiu” após o Decreto n° 3.591, de 2000, e a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que entrou em vigor em 2001. Para visualizar este entendimento, observa-se que cinco controladorias foram criadas no ano de 2003 e três, em 2005, logo após o Decreto n° 3.591 de 06 de setembro de 2000, que “Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e da promulgação da LRF”. Verifica-se, ainda, que neste estudo, houve alterações nas legislações destas controladorias estudadas, principalmente no ano de 2011. Desta forma, pode-se inferir que a atualização destes normativos tem o objetivo de atender às novas necessidades da Administração Pública, com relação à transparência das prestações de contas dos estados, em virtude da inferência da Lei 12.527/2011 Lei de Acesso à Informação.

No Quadro 13, analisaram-se as controladorias estaduais brasileiras que possuem regimento ou regulamentos disponíveis nas suas *homepages*, por via de decretos, leis delegadas ou legislações outras pertinentes às instituições pesquisadas.

Quadro 13 – Relação das Controladorias Estaduais que possuem regimentos ou regulamentos.

SIGLA	REGULAMENTO / REGIMENTO	DENOMINAÇÃO
CGE-AC	Não disponível	Não disponível
CGE-AL	Decreto nº 4.080, de 5 de Dezembro de 2008.	Dispõe sobre o Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado.
CGE-AM	Lei Delegada nº 05, de 20 de Junho de 2005.	Dispõe sobre o Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado, e dá outras providências.
CGE-CE	Decreto nº30.047, de 30 de Dezembro de 2009.	Aprova o Regulamento da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado – CGE
CGE-GO	Decreto nº 7.396, de 07 de Julho de 2011.	Aprova o regulamento da Controladoria Geral do Estado.
CGE-MA	Decreto nº 28.001, de 17 de Janeiro de 2012	Aprova o Regimento da Controladoria Geral do Estado - CGE, e dá outras providências.
CGE-MG	Decreto nº 45.795, de 05 de Dezembro de 2011.	Dispõe sobre a Organização da Controladoria Geral do Estado - CGE.
CGE-PB	Não disponível	Não disponível
SCGE-PE	Decreto nº 36.346, de 25 de Março de 2011.	Aprova o Regulamento da Secretaria da Controladoria Geral do Estado , e dá outras providências.
CGE-PI	Decreto nº11.392, de 24 de Maio de 2004.	Dispõe sobre o Regulamento da Controladoria Geral do Estado.
CONTROL-RN	Decreto nº 13.745 de 16 de Janeiro de 1998	Aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado – CONTROL, e dá outras providências.
CGE-RO	Não disponível	Não disponível
CGE-RR	Decreto nº 12.524 de 30 de Março de 2011	Dispõe sobre o Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado.
CGE-SE	Não disponível	Não disponível
CGE-TO	Não disponível	Não disponível

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Verifica-se , no Quadro 13 que cinco controladorias (CGE-AC, CGE-PB, CGE-RO, CGE-TO, CGE-SE) não possuem nenhum regimento ou regulamento, disponíveis nas suas *homepages*. Estes documentos são importantes e necessários, pois explicam, de maneira mais

detalhada, a estrutura organizacional, competências, atribuições, finalidades das controladorias estaduais, facilitando, de modo bastante salutar, o desenvolvimento das suas atividades e funções.

O Quadro 14 demonstra a posição da Controladoria na estrutura organizacional de cada Estado analisado.

Quadro 14 – Posição na Estrutura Organizacional e Nível Hierárquico das Controladorias

	CGE-AC	CGE-AL	CGE-AM	CGE-CE	CGE-MA	CGE-PB	SCGE-PE	CGE-PI	CONTROL-RN	CGE-RO	CGE-RR	CGE-SE	CGE-TO	CGE-GO	CGE-MG	TOTAL
POSIÇÃO NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL																
Integra a Estrutura de Secretaria						X	X									2
Departamento, Sistema ou Setor Independente																
Órgãos de Assessoramento Imediato ao Governador	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	13
NÍVEL HIERÁRQUICO																
Primeiro Escalão	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	15
Segundo Escalão																

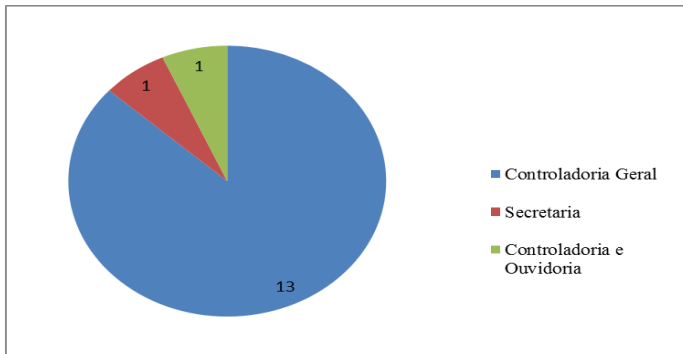
Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Observa-se no Quadro 14, que ao analisar os organogramas de cada controladoria, em dois estados, a controladoria integra a estrutura de secretaria, enquanto em 13 estados, as controladorias são órgãos de assessoramento imediato ao governador e apenas a SCGE-PE e CGE-PB integram estrutura de secretaria. Verifica-se, também, que todas as controladorias pertencem ao Poder Executivo e estão localizadas na Administração Direta.

Dessa forma, este estudo corrobora o resultado encontrado no estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), ao descobrir que todas as instituições faziam parte do Poder Executivo e estão localizadas na Administração Direta; bem como fazem parte do 1º escalão de governo, representando como fator estratégico de assessoramento na Administração Pública Estadual.

Os dados do Gráfico nº 2 evidenciam a nomenclatura das controladorias estaduais brasileiras.

Gráfico 2 – Nomenclatura das Controladorias



Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

No gráfico 2, observou-se que, das 15 instituições estudadas, 13 consideram a sua nomenclatura como Controladoria Geral, uma como Secretaria e uma como Controladoria e Ouvidoria. Vale salientar que o Estado de Pernambuco é o único que possui a denominação de Secretaria da Controladoria Geral e o Ceará é o único Estado que se titula como Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará. Percebe-se desta forma, não haver nenhuma modificação relativamente aos resultados encontrados na pesquisa de Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

No Quadro 15, foi analisada a nomenclatura dos dirigentes das controladorias, verificando-se os organogramas e as legislações pertinentes de cada instituição estudada.

Quadro 15 – Nomenclatura dos Dirigentes das Controladorias

	CGE-AC	CGE-AL	CGE-AM	CGE-CE	CGE-MA	CGE-PB	SCGE-PE	CGE-PI	CONTROL-RN	CGE-RO	CGE-RR	CGE-SE	CGE-TO	CGE-GO	CGE-MG	TOTAL
NOMENCLATURA DO DIRIGENTE																
Controlador Geral	X	X	X	X				X	X	X	X				X	9
Auditor					X											1
Secretário						X	X					X	X	X		5
Chefe Responsável do Departamento																0

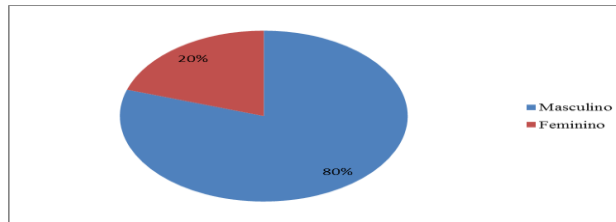
Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

O Quadro 15 evidencia que a nomenclatura “Controlador Geral” foi percebida em nove controladorias e que a expressão “Secretário” foi constatada em cinco estados (CGE-PB, CGE-GO, CGE-TO, CGE-SE, SCGE-PE). Em contrapartida, a nomenclatura “Auditor” foi evidenciada em apenas um estado, na CGE-MA e a nomenclatura “Chefe Responsável” não foi identificada nas controladorias analisadas. Tendo em vista a pesquisa de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), houve mudança apenas na CGE-CE, que passou a ter a nomenclatura de

Controlador e Ouvidor Geral. Esta mudança citada pelo Estado Ceará denota um diferencial, haja vista que o órgão avocou mais uma atribuição relevante e necessária para as novas competências exigidas pela sociedade.

O Gráfico 3 mostra os gêneros dos gestores das 15 controladorias públicas estaduais brasileiras.

Gráfico 3 – Gêneros dos Dirigentes Máximos



Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

Com relação ao gênero dos gestores, observa-se, no Gráfico 3, que 80% são do sexo masculino, mostrando a predominância de homens na gestão das controladorias estaduais brasileiras pesquisadas.

O Quadro 16 exprime a formação acadêmica dos 15 membros que utilizam a nomenclatura de “Controlador Geral, Secretário ou Auditor Geral” das controladorias estaduais brasileiras, evidenciando a graduação de cada um, por estado e instituição a que pertencem.

Quadro 16 – Formação dos Gestores por Estado

INSTITUIÇÃO	ESTADO	GRADUAÇÃO
CGE-AC	Acre	Direito
CGE-AL	Alagoas	Engenharia Civil
CGE-AM	Amazonas	Ciências Jurídicas e Ciências Sociais
CGE-CE	Ceará	Ciências Econômicas
CGE-GO	Goiás	Direito
CGE-MA	Maranhão	Ciências Contábeis
CGE-MG	Minas Gerais	Administração
CGE-PB	Paraíba	Física/ Engenharia Civil
SCGE-PE	Pernambuco	Ciências Econômicas /Ciências Contábeis
CGE-PI	Piauí	Ciências Contábeis
CONTROL-RN	Rio Grande do Norte	Agronomia/ Direito
CGE-RO	Rondônia	Direito
CGE-RR	Roraima	Ciências Contábeis
CGE-SE	Sergipe	Ciências Contábeis
CGE-TO	Tocantins	Ciências da Computação / Ciências Jurídicas

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Com relação ao Quadro 16, verifica-se que seis gestores possuem formação jurídica, representando um percentual 40%; em Ciências Contábeis, cinco membros possuem essa graduação, o que demonstra um percentual 33%. Assim, essas duas formações privilegiam em torno de mais de 70%. Este resultado é considerado não satisfatório, pelo o fato de a Controladoria ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das Ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística, principalmente Contabilidade, demonstrando que a formação contábil é a mais adequada para exercer esta função.

O Quadro 17 expõe as controladorias estaduais brasileiras que possuem organogramas, nos seus *sites* e nas suas legislações.

Quadro 17 – Organogramas das Controladorias Estaduais

CONTROLADORIA	ORGANOGRAMA
CGE-AC	-
CGE-AL	X
CGE-AM	X
CGE-CE	X
CGE-MA	X
CGE-PB	X
CGE-PE	-
CGE-PI	X
CONTROL-RN	X
CGE-RO	X
CGE-RR	X
CGE-SE	X
CGE-TO	X
CGE- GO	X
CGE- MG	X

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

O Quadro 17 explicita que, na maioria das controladorias estaduais, existem organogramas nas *homepages*, pois apenas duas não possuem (CGE-AC e CGE-PE). Vale salientar, com relação aos organogramas, que não há padronização, pois a estrutura administrativa de cada controladoria possui um escopo de trabalho e de atividades que mais se harmoniza as suas necessidades.

O Quadro 18 demonstra quais os setores são mais utilizados pelas controladorias estaduais brasileiras.

Quadro 18 – Setores das Controladorias Estaduais Brasileiras

SETOR	CGE-AL	CGE-AM	CGE-CE	CGE-GO	CGE-MA	CGE-MG	SCGE-PE	CGE-PI	CONTROL-RN	CGE-RO	CGE-RR	CGE-SE	CGE-TO	TOTAL GERAL	% TOTAL
Administração e Finanças	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	13	100%
Gabinete	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	12	92%
Auditoria	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			11	85%
Tecnologia da Informação		X	X		X		X	X	X		X	X	X	9	69%
Planejamento	X			X	X	X	X		X				X	7	54%
Recursos Humanos			X	X	X		X	X		X			X	7	54%
Assessoria Jurídica			X		X	X	X		X				X	6	46%
Assessoria de Comunicação	X		X	X		X	X						X	6	46%
Assessoria Técnica	X							X		X		X	X	5	38%
Controle Interno	X			X	X		X						X	5	38%
Orçamento	X		X				X			X	X			5	38%
Ouvidoria			X	X				X				X	X	5	38%
Contratos	X						X						X	3	23%
Convênios	X										X		X	3	23%
Licitação		X			X		X							3	23%
Controle Social				X			X	X						3	23%
Transparência			X	X		X								3	23%
Secretaria Executiva			X				X							2	15%
Contabilidade	X								X					2	15%
Corrupção				X		X								2	15%
Total	11	5	10	11	9	8	14	8	7	6	6	4	11		

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Quanto aos setores das controladorias estaduais brasileiras, apenas as CGE-AC e CGE-PE não foram analisadas, por não conterem organogramas disponíveis nas suas *homepages* ou legislações pertinentes. De acordo com o Quadro 18, observa-se, que em todas as instituições analisadas, o setor que está representado em todos os organogramas é o de Administração e Finanças, seguido, com 92%, Gabinete, 85%, Auditoria, e 69%, do setor de Tecnologia de Informação. Este resultado corrobora o estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), que encontraram no seu resultado os quatro primeiros setores - Administração e Finanças, Gabinete, Auditoria e Tecnologia da Informação, ao passo que os demais setores passaram a ter distintos resultados nesta pesquisa.

Visando a estudar a transparência das controladorias públicas estaduais, foram analisados os sítios na *internet* de todas elas. O Quadro 19 demonstra as informações complementares coletadas destas instituições.

Quadro 19 – Informações Complementares sobre as Entidades

CONTROLADORIA	PORTAL DA TRANSPARÊNCIA	CONSOCIAL
CGE-AC	X	X
CGE-AL	X	X
CGE-AM	X	X
CGE-CE	X	X
CGE-MA	X	X
CGE-PB	X	X
CGE-PE	X	X
CGE-PI	X	X
CONTROL-RN	X	X
CGE-RO	X	X
CGE-RR	X	X
CGE-SE	X	X
CGE-TO	X	X
CGE- GO	X	X
CGE- MG	X	X

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Observa-se no Quadro 19 que o Portal da Transparência é constante em todas as controladorias pesquisadas, diferente do encontrado no estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), - a informação de que 71% das controladorias possuíam o Portal da Transparência.

Cumprе mencionar que o Portal da Transparência, criado e mantido pela Controladoria-Geral da União (CGU), foi lançado em novembro de 2004, com o objetivo de aumentar a transparência da gestão pública, permitindo que o cidadão acompanhe o modo como o dinheiro público está sendo utilizado e permitindo, assim, que o cidadão seja um fiscal dos gastos públicos.

Em consequência, os estados passaram a usar o Portal da Transparência como importante instrumento de transparência das ações dos governos estaduais. Dessa forma, o intuito do portal é propiciar ao cidadão, por meio de canal único, o acesso didático e célere às principais informações dos governos estaduais.

Concernente à Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social - CONSOCIAL, percebeu-se que em todos os *sites* havia informações acerca do controle social. Vale ressaltar, ainda, que as 15 controladorias estaduais realizaram da 1ª CONSOCIAL, conforme Figura 6.

Figura 6: Calendário das Etapas Estaduais do Brasil

CONFERÊNCIAS ESTADUAIS	
Estados Siglas	Data de realização das Conferências Estaduais
AC	02/04/12 e 03/04/12
AL	30/03/12
AM	05/12/11 a 07/12/11
CE	02/04/12 e 03/04/12
GO	01/12/11 e 02/12/11
MA	06/03/12 a 08/03/12
MG	14/03/12 e 15/03/12
PB	15/03/12 a 17/03/12
PE	02/04/12 a 04/04/12
PI	12/04/12 e 13/04/12
RN	15/03/12 e 16/03/12
RO	29/03/12 a 31/03/12
RR	25/02/12 e 26/02/12
SE	28/03/12
TO	22/03/12 e 23/03/12

Fonte: CGU(2012)

A importância de as controladorias estaduais participem do CONSOCIAL deverá ter como objeto a própria atividade governamental de promoção da transparência pública e de suporte ao controle social e suas especificidades, em que a transparência pública remete à clareza do funcionamento das instituições públicas, seus resultados e respectivos meios utilizados para alcançá-los. O termo transparência está associado ao exercício do Poder Público estadual de forma clara e compreensível aos cidadãos.

Cumprir mencionar, também, que a 1ª CONSOCIAL teve como tema central "A Sociedade no Acompanhamento e Controle da Gestão Pública". Seu objetivo principal foi promover a transparência pública e estimular a participação da sociedade no acompanhamento e controle da Gestão Pública, contribuindo para um controle social mais efetivo e democrático.

O Quadro 20 evidencia a missão de cada controladoria, encontrada em seus *sites*. Verifica-se que a missão das controladorias se relaciona com as atividades de controle interno do oficial ente do estado e de fiscalização dos recursos públicos.

Quadro 20 – Missão das Controladorias

CONTROLADORIA	MISSÃO
CGE-AC	Zelar para que a gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial da receita e da despesa pública ocorra segundo os princípios da administração pública, acompanhando a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração indireta.
CGE-AL	Efetivar o controle interno permanente da gestão administrativa do governo, para prever, corrigir e minimizar ilegalidades, desconformidades ou impropriedades, nos atos praticados pelos agentes públicos, facilitando e induzindo suas atividades para a legitimidade, obtenção de resultados concretos e anseios da sociedade
CGE-AM	Não possui
CGE-CE	Zelar pela qualidade e regularidade na administração dos recursos públicos e pela participação da sociedade na gestão das políticas públicas, contribuindo para o bem-estar da sociedade cearense.
CGE-MA	Assegurar, em harmonia com o controle social, a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade do Maranhão.
CGE-PB	Acompanhar, avaliar, fiscalizar, orientar e controlar os Órgãos do Poder Executivo Estadual, visando a maximização do desempenho e da qualidade da Gestão Pública, com ênfase nos resultados, em cumprimento a dispositivos legais, utilizando recursos humanos qualificados, técnicas eficientes e eficazes, com suporte tecnológico adequado, objetivando a otimização e transparência da ação governamental perante a Sociedade
SCGE-PE	Promover a melhoria da qualidade na aplicação dos recursos públicos, o combate a corrupção e o controle social.
CGE-PI	Acompanhar e orientar a gestão orçamentária, administrativa, financeira e contábil dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, priorizando a transparência, o combate à corrupção e a prevenção de falhas e irregularidades, através da implantação de controles.
CGE-RN	<p>A Controladoria Geral do Estado, tem como área de competência os seguintes assuntos:</p> <p>I - Supervisionar tecnicamente as atividades do Sistema integrado de fiscalização financeira, contabilidade e autoria;</p> <p>II – expedir atos normativos concernentes à ação do sistema integrado de fiscalização financeira, contabilidade e auditoria;</p> <p>III – determinar, acompanhar e avaliar a execução de auditorias;</p> <p>IV– proceder ao exame prévio nos processos originários de atos de gestão orçamentárias, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública estadual e nos de aplicação de recursos públicos estaduais por entidades de direito privado, emitindo parecer técnico;</p> <p>V – promover a apuração de denúncias formais, relativas a irregularidades ou ilegalidades praticadas em qualquer órgão ou entidade da administração estadual, dando ciência imediata ao Governador do Estado, ao interessado e ao titular do órgão a quem se subordina o autor ou autores do ato objeto da denúncia, sob pena de responsabilidade solidária;</p> <p>VI – propor ao Governador do Estado a aplicação das sanções cabíveis, conforme legislação vigente, aos gestores inadimplentes, podendo inclusive sugerir bloqueio de transferências de recursos do Tesouro Estadual e de contas bancárias;</p> <p>VII – elaborar e manter atualizado o plano de contas único para os órgãos da administração direta e aprovar o plano de contas dos órgãos da administração indireta e fundacional;</p> <p>VIII – proceder a tomada de contas dos responsáveis pela aplicação dos recursos públicos;</p> <p>IX – realizar auditoria na forma e no conteúdo dos atos financeiros;</p>

	X – coordenar a prestação de contas dos órgãos e entidades do Estado; XI – elaborar a prestação de contas anual do Governador e o Balanço Geral do Estado; e XII – manter com o Tribunal de Contas colaboração técnica e profissional relativamente à troca de informações e de dados em nível de execução orçamentária, objetivando uma maior integração dos controles interno e externo.
CGE-RO	Assessorar diretamente o Governador no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências atinentes, no âmbito do Poder Executivo, à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à prevenção e combate à corrupção e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Estadual
CGE-RR	A realização de auditagens periódicas no âmbito da Administração Direta e Indireta, com vistas à supervisão, inspeção, orientação e controle da aplicação das normas administrativas, financeiras e contábeis
CGE-SE	Orientar e acompanhar a gestão governamental para alcançar a efetividade das políticas públicas e exercer o controle interno para proteger o patrimônio público e assegurar a prevalência dos interesses da sociedade.
CGE-TO	Zelar pela correta aplicação dos recursos públicos em prol da coletividade, tendo entre suas principais funções a de verificar a legalidade, eficácia e eficiência da gestão contábil, orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades do Poder Executivo
CGE-GO	Garantir ao governo e ao cidadão a defesa do patrimônio público por meio do efetivo controle e acompanhamento da aplicação do recursos, prevenir e combater a corrupção, ouvir e oferecer respostas às manifestações do cidadão, promover a transparência dos atos governamentais pela divulgação dos dados gerados e responsabilizar agentes públicos que porventura cometam desvios de conduta ou transgressões disciplinares no trato das questões administrativas
CGE- MG	Zelar pela efetividade dos mecanismos de controle e correição da Administração Pública, bem como promover a transparência, a prevenção e o combate à corrupção, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

De acordo com os dados do Quadro 20, apenas a Controladoria do Estado do Amazonas não disponibiliza em seu *site* a missão da sua instituição, e a Controladoria Geral do Rio Grande do Norte – CONTROL considerou erroneamente as competências da controladoria como sendo sua missão. Desta forma, levando em consideração o resultado obtido no estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), as missões divulgadas pelas controladorias tiveram evolução, pois, com os dados de 2008, somente seis controladorias estaduais informavam em seus *sítios* a sua missão e nesta pesquisa 14 informam sua missão em suas *homepages*.

Relativamente a divulgarem a visão, o Quadro 21 retrata o modo como as controladorias públicas estaduais brasileiras descrevem estas visões.

Quadro 21 – Visão das Controladorias Estaduais Brasileiras.

CONTROLADORIA	VISÃO
CGE-CE	Ser referência nacional em sistema de controle interno, consolidando-o como instrumento de gestão.
CGE-MA	Tornar-se fator estratégico na gestão das políticas públicas, harmonizando os papéis de controle e educativo, fortalecendo as relações de parceria institucional, visando à otimização dos resultados globais.
SCGE-PE	Até 2014, ser reconhecida como uma instituição estratégica para a melhoria da efetividade das políticas públicas.
CGE-SE	Ser reconhecida pela sociedade e gestores estaduais como referência de Controle Interno da Administração Pública.
CGE-TO	É alcançar a excelência no desempenho das atividades próprias do Sistema de Controle Interno.
CGE- GO	Ser reconhecida pela sociedade como instituição que preserva o patrimônio público e contribui para o aperfeiçoamento da gestão governamental de forma ética e transparente.
CGE- MG	Ser reconhecida como instituição de excelência nas atividades de controle interno, de correição, de estímulo ao controle social e apoio ao controle externo.

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Quanto à visão das CGE, verifica-se, no Quadro 21, que somente sete controladorias definem suas visões: CGE-CE, CGE-MA, SCGE-PE, CGE-SE, CGE-TO, CGE-GO, CGE-MG. Utilizando como referência o resultado encontrado no estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), percebe-se no pertinente evolução às visões, pois apenas duas controladorias haviam informado sobre suas visões no estudo anterior. No momento em que os órgãos vislumbram a sua visão de futuro, constata-se que a cultura do controle interno na gestão pública está se consolidando e se tornando área estratégica governamental.

A seguir, o Quadro 22 demonstra as Atividades das Controladorias Estaduais agrupadas de acordo com as funções típicas de controladoria. Dessa forma, a pesquisa investigou as atividades que se destacam no contexto dos trabalhos das controladorias estaduais, tomando como parâmetro o estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

Para preencher o Quadro 22, analisou-se o conteúdo das legislações vigentes, regimentos, regulamentos e históricos disponíveis nos *sites* das controladorias estaduais pesquisadas, com o intuito de verificar as atividades que eram desempenhadas por parte de cada controladoria estadual brasileira.

Quadro 22 – Atividades das Controladorias Estaduais Agrupadas de Acordo com as Funções Típicas de Controladoria

FUNÇÕES	ATIVIDADES	CGE-AC	CGE-AL	CGE-AM	CGE-CE	CGE-GO	CGE-MA	CGE-MG	CGE-PB	SCGE-PE	CGE-PI	CONTROL-RN	CGE-RO	CGE-RR	CGE-SE	CGE-TO	TOTAL
Contábil	Acompanhar / fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	15
	Elaborar demonstrações contábeis						X					X	X				3
	Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado						X					X	X				3
	Gerenciar a contabilidade do ente federado	X					X	X	X				X	X			6
Gerencial-estratégica	Acompanhar / fiscalizar a gestão administrativa/operacional	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	14
	Avaliar resultados de planos e de orçamentos e de programas públicos		X		X	X	X	X		X			X	X	X	X	10
	Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos				X	X		X		X			X		X		6
Tributária	Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado			X			X	X		X			X	X	X	X	8
Proteção e controles dos ativos	Acompanhar / fiscalizar a gestão patrimonial	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	14
Controle interno	Apoiar os órgãos de controle externo		X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	13
	Planejar, coordenar e executar funções de controle interno	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	15
	Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria	X	X			X		X						X			5
	Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria				X	X					X				X	X	5
	Zelar pela observância dos princípios de administração pública	X	X		X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	13
Controle de riscos	Avaliar a execução dos contratos de gestão		X		X			X									3
	Prevenir e combater corrupção		X			X		X		X			X		X		6

Gestão de informação	Criar Condições para o exercício do controle social				X	X	X	X		X	X				X		7
	Promover a transparência das ações do setor público		X	X	X	X		X		X			X		X	X	9
Totais de Atividades		7	11	7	12	13	11	15	5	12	7	8	14	10	13	10	155

Fonte: Adaptado Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

O Quadro 22 demonstra, entretanto, que as atividades mais comuns às controladorias estaduais são: a de Acompanhar / fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária; a de Planejar, coordenar e executar funções de controle interno; a de Acompanhar / fiscalizar a gestão administrativa/operacional; de Acompanhar / fiscalizar a gestão patrimonial; apoiar os órgãos de controle externo; e por fim zelar pela observância dos princípios de administração pública. Diante do exposto, apenas a CGE-PB não exerce a atividade Acompanhar / fiscalizar a gestão administrativa/operacional, já CGE-AC e CGE-MA não exerce a atividade de apoiar os órgãos de controle externo, e as CGE-AM e CGE-PI não desenvolvem a atividade de zelar pela observância dos princípios de administração pública. Comparando com os resultados do estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), os resultados permaneceram os mesmos.

Quando organizadas as atividades atribuídas às funções típicas de controladoria, observa-se a existência de sete funções desempenhadas pelas controladorias estaduais brasileiras, as mesmas utilizadas pelo estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011). Analisando apenas as funções em comparação com a taxionomia das atividades utilizada na pesquisa de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), eles encontraram os seguintes resultados: Controle interno, 27,8%; Contábil, com 22,2%; Gerencial-Estratégica, 16,8%; Controle de riscos, 11%; Gestão da informação, 11%; Tributária, 5,6%; e, por fim, Proteção e Controle de Ativos, 5,6%. No estudo ora relatoriado, não houve nenhuma alteração, pois, como replicado o estudo de 2011, o resultado considerado será o mesmo.

Na Tabela 1 - Função *versus* Instituições - será considerada somente a quantidade de instituições que desempenham pelo menos uma atividade relacionada às funções típicas da controladoria.

Tabela 1 – Funções *versus* Instituições

FUNÇÃO	NÚMERO DE INSTITUIÇÕES	%
Contábil	15	100%
Gerencial- estratégica	14	93%
Tributária	8	53%
Proteção e controle dos ativos	14	93%
Controle interno	15	100%
Controle de riscos	9	60%
Gestão da informação	9	60%

Fonte: Adaptado Suzart, Marcelino e Rocha (2011)

Destaca-se, na Tabela 1, o fato de que todas as instituições executam atividades atreladas às funções contábil e de controle interno, seguida da gestão-estratégica e proteção de ativos, com 93%, ou seja, executadas por 14 instituições; a função controle de risco e gestão da informação, com 60%, e função tributária, com 53%. Os resultados encontrados referentes às quatro primeiras funções executadas pelas controladorias estaduais não apontaram nenhuma modificação do resultado encontrado pela pesquisa de Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

Ressalta-se, portanto, que a função de controle de risco foi alvo de uma grande evolução na pesquisa com os dados de 2008, tendo atingido 21,4%, comparados com dados do ano de 2013, chegando a um percentual de 60%. Tudo isto ocorreu, em virtude da função controle de risco privilegiar atividade de prevenir e combater a corrupção no seu rol de atividades, já que a Lei de Acesso a Informações deu um significado importante para a consolidação democrática do Brasil, principalmente nas ações de prevenção a corrupção no País, pelo fato de tornar possível uma maior participação popular no controle social das ações governamentais, com o acesso da sociedade às informações públicas, permitindo, dessa maneira, que ocorra melhoria na gestão pública.

Ainda no que se refere às atividades próprias das controladorias estaduais, merece atenção o fato de a pesquisa não creditar nas leis pertinentes, regimentos, regulamentos das controladorias estaduais as atividades de: (1) Criar Condições para o exercício do controle social e (2) Promover a transparência das ações do setor público. Já que a Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009, alterou a redação da Lei de Responsabilidade Fiscal no que se refere à transparência da gestão fiscal, inovando ao determinar a disponibilização, em tempo real, de

informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Na Tabela 2, Função *versus* Atividades *versus* Instituições, será considerada a quantidade de ocorrências nas atividades e depois a quantidade de ocorrências por funções.

Tabela 2 – Funções *versus* Atividades *versus* Instituições

FUNÇÃO	NÚMERO DE OCORRÊNCIAS DAS ATIVIDADES	%
Contábil	27	17%
Gerencial- estratégica	30	19%
Tributária	8	5%
Proteção e controle dos ativos	14	9%
Controle interno	51	33%
Controle de riscos	9	6%
Gestão da informação	16	10%
Total	155	100%

Fonte: Adaptado Suzart, Marcelino e Rocha (2011)

Como se pode observar no Tabela 2, no que se refere às funções apontadas como próprias de uma controladoria governamental, considerando o contexto das controladorias, destaca-se como mais presente a função controle interno, que possui como atividades, a de apoiar os órgãos de controle externo; a de planejar, coordenar e executar funções de controle interno; a de planejar, coordenar e executar funções de corregedoria; a de planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria; e, por fim, zelar pela observância dos princípios de Administração Pública.

Com suporte nesses resultados, fica perceptível, o fato de que há nas controladorias governamentais funções típicas de controladoria, mas que algumas precisam desempenhar mais atividades, para que as funções típicas de controladoria sejam mais bem desempenhadas.

O resultado foi satisfatório, pelo fato de, para cada função, haver sido detectada, pelo menos, uma atividade de competência das controladorias governamentais, tomando como parâmetro o trabalho de Suzart, Marcelino e Rocha (2011). Portanto, com base nos resultados obtidos nesta pesquisa, as controladorias estaduais brasileiras poderiam e deveriam, contribuir, por via de suas atividades, de maneira mais decisiva para a evolução da Administração Pública Estadual, com o intuito de atender aos anseios da sociedade, que busca maior transparência e eficiência dos serviços prestados pelos estados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estudo demonstrou que a transparência e a efetividade da Administração Pública são condições exigidas pela sociedade, e que o controle é um dos elementos que se faz necessário para que essas ações planejadas e organizadas estejam em conformidade com o interesse coletivo, bem assim, que os recursos aplicados sejam otimizados e aplicados com zelo e qualidade.

Nessa perspectiva, a Controladoria releva-se como um órgão que pode exercer o controle interno e que tem como assegurar o cumprimento da missão e o alcance dos objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública.

Com efeito, a pesquisa demonstra que a Controladoria Governamental surge como elemento imprescindível para a Gestão Pública, principalmente no apoio ao cumprimento dos preceitos normativos que regem a estrutura administrativa pública, ou servem como suporte de informações auxiliares quando da tomada de decisões da Gestão Pública.

Dessa forma, este trabalho se justificou, na medida em que contribui para o debate acadêmico sobre as funções e atividades que uma controladoria governamental estadual deve exercer para honrar o seu papel. Também evidenciou, por meio da pesquisa bibliográfica, que o tema é pouco explorado. Assim, considerando o meio acadêmico, esta pesquisa concorreu para o aprofundamento teórico sobre a temática da Controladoria Pública.

O fato de haver replicando a pesquisa das *Instituições Brasileiras de Controladoria Pública Teoria versus Prática* de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), permitiu constatar a evolução destas entidades ao longo desses anos, a adaptação às exigências da sociedade e das modificações do ambiente institucional legal.

Em relação ao questionamento orientador da pesquisa e o objetivo geral deste estudo de investigar o perfil das controladorias estaduais brasileiras. Ficou evidenciado o fato de que houve modificações sobre as funções exercidas por essas entidades, por causa da implantação de mais dispositivos legais, como a Lei de Transparência e a Lei de Acesso à Informação.

Consequentemente, foram identificadas as estruturas institucionais das controladorias estaduais do Brasil; Compararam-se as atividades de controladoria desenvolvidas pelas diversas controladorias estaduais do Brasil; Ficaram observados e conhecidos os normativos referentes às criações, funcionamento e competências das controladorias estaduais do Brasil.

Com relação à metodologia, o estudo qualitativo, permitiu compreender a forma como são desenvolvidas as atividades, as funções de controladoria nas controladorias

governamentais dos estados brasileiros. No que se refere ao aspecto descritivo, possibilitou conhecer, com suporte em uma análise documental, o perfil das controladorias estaduais e as atividades e por estas funções desempenhadas.

Outro aspecto relevante está no fato de que as controladorias se posicionaram numa estrutura administrativa de Governo de assessoramento estratégico e que sua legitimidade se revelou com o aumento da implementação de suas missões e visões de suas funções e atividades nos governos que elas orientam e auxiliam quando da tomada de decisão.

Conclui-se que, o perfil das controladorias estaduais brasileiras, coincide com o fato de que todas exercem a função de assessoramento imediato ao governador; a nomenclatura mais utilizada do dirigente é a de “Controlador Geral”; com predominância dos dirigentes do gênero masculino; e com formação jurídica e contábil. Nas regiões Norte e Nordeste, as menos desenvolvidas, predomina a denominação oficial de “controladorias”; o setor mais representado em todos os organogramas é o de Administração e Finanças; e a atividade mais desempenhada é a de acompanhar, fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária; contudo, a inovação foi a implantação da atividade de ouvidoria e de meios que possibilitassem a transparência dos atos de governo e do exercício do controle social, revelando-se por meio de regimento ou regulamento, organogramas, portal da transparência, missão, visão e a participação de todas as Instituições no CONSOCIAL. A função de controle interno, entretanto, se sobressaiu, o que se justifica pelo fato de muitas controladorias estaduais brasileiras terem sido órgãos de controle interno.

As dificuldades encontradas na pesquisa revelaram-se no acesso às informações nos sítios eletrônicos das controladorias, bem como dos seus instrumentos normativos, e a pouca pesquisa sobre o tema “Controladoria Governamental”.

Em sugestões para novas pesquisas, estas poderiam verificar se todas as funções típicas de controladoria pesquisadas por Suzart, Marcelino e Rocha (2009) bem como por esta investigação, na prática, são executadas pelas controladorias estaduais brasileiras, já que os estudos feitos só utilizaram pesquisa bibliográfica, exploratória e documental. Não se verificou, *in loco*, se realmente as atividades e funções típicas de controladorias são executadas pelas as controladorias estaduais brasileiras.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. et al. Controladoria. In. CATELLI, Armando (org). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Controladoria. In. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**, Org. Catelli, Armando. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA. **Audit Guide for Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit**, New Edition, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1990. Disponível em: <www.aicpa.org/aicpa.org/audcommctr/homepage.htm>. Acesso em: 15 fev. 2013.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 1998.

ARRUDA , Ângela Maria Furtado. **Resultado da análise das prestações de contas dos municípios do Estado do Ceará na visão do Tribunal de Contas dos Municípios**. 168 f. 2008. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2008.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 6. ed., Lisboa: Edições 70, 2011.

BELLVER, A. e KAUFMANN, D. **Transparenting Transparency: Initial Empirics and Policy Applications**. The World Bank, 2005. Disponível em: <<http://www.transparency.org/publications/publications>>. Acesso em: 30 nov. 2012.

BEUREN, I.M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.) **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. São Paulo 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: 2002.

BRAGG, Steven M. **Controllershhip: The work of the Managerial Accountant**. 8 ed. New Jersey: Wiley, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. **Decreto 200**, 1967.

_____. Lei Complementar n. 101, de 4 maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República**.

_____. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Lei de Acesso a Informações. **Diário Oficial [da] República**.

_____. Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República**.

_____. **Instrução Normativa nº 16**, de 20 de dezembro de 1991. Departamento do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 29 ago. 2012.

_____. **Lei 4.320**, 1964.

_____. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 maio. 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 5 maio, 2000.

CEARÁ. Governo do Estado do Ceará. **Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado – CGE**. Disponível no site: <<http://www.cge.ce.gov.br>>. Acesso em 20 de setembro de 2011.

CEARÁ-TCM, **Instrução Normativa nº 01**, de 22 de maio de 1997. Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCM. Disponível em: <[Http://www.tcm.ce.gov.br](http://www.tcm.ce.gov.br)>. Acesso em: 25 nov. 2012.

_____. **Resolução nº. 08**, de 01 de outubro de 1998. Tribunal de Contas dos Municípios Disponível em: < http://www.tcm.ce.gov.br/site/legislacao/resolucoes_do_tcm/>. Acesso em: 15 ago. 2012.

BRESSER-PEREIRA. L. C. A reforma do Estado brasileiro e o desenvolvimento. **Revista eletrônica sobre Reforma do Estado**, Salvador, BA, n.3 set.-nov. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-3-SETEMBRO-2005-BRESSER.pdf>>. Acesso em: 29 ago. 2012.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: Contabilidade Orçamento e Auditoria e a organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTRO, Domingos Poubel de. GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo. Ed. Atlas.2004.

CASTRO, Rodrigo Aguirre de. **Sistema de controle interno**: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial, Belo Horizonte. Editora Fórum, 2007.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTI, M. **Gestão estratégica de negócios**: evolução, cenários, diagnóstico e ação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

CEARÁ, Assembléia Legislativa. Constituição (1989). **Constituição do Estado do Ceará**. Ceará, 1989.

CONACI - CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. Disponível em: <<http://www.conaci.org.br>>. Acesso em: 30 nov 2012.

CGU - CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Controle interno**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 30 nov 2012.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 –

_____. **Controle Interno**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 nov.

COLLIS, J; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. Tradução Magda Lopes; consultoria, supervisão e revisão técnica desta 3a edição Dirceu da Silva. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRISANTE NETO, B.; GALHARDO, L.C.; CRESTO, V. Importância da auditoria na avaliação dos controles internos. **Resenha BmF**, n. 162, p. 64-68, 2005.

CRUZ, Flávio da e GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**: Orientação para a implantação e Relacionamento com os Tribunais. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

FIGUEIREDO, Sandra M.; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática.** – 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica.** São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GERIGK, W.; TARIFA, M. M.; ALMEIDA, L. B.; ESPEJO, M. M. S. B. Controladoria pública municipal na perspectiva dos profissionais do controle externo. **Anais.** ABCustos Associação Brasileira de Custos - v. 2, n. 3 – set./dez. 2007.

GHERMAN, M. **Controles internos** – buscando a solução adequada. 2005. Disponível em: <http://www.moduloriskmanager.com.br/artigo_10.htm>. Acesso em: 22 abr. 2012.

GHERMAN, Marcelo. **Controles Internos** – Buscando a solução adequada – Parte III. Disponível em: <www.checkuptool.com.br> Acesso em: 06 de julho 2012.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2008

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, A.S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de administração de Empresas,** São Paulo, FGV/EAESP, v.35, n.2, p.57-63, mar-abr 1995.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Public Sector Committe. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective.** Study 13. New York: IFAC, ago. 2001.

JUCIUS, Michael J., SCHLENDER, William E. **Introdução à Administração.** São Paulo: Atlas, 1971.

JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos.** 6.ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: um tratamento conceitual.** São Paulo: EPU, EDUSP, 1980.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LINCOLN, Y.; DENZIN, N. The fifth movement. In: DENZIN, N.; LINCOLN, Y. (Eds.), **Handbook of qualitative research**. London: Sage, 1994. p. 575-586.

LONGARAY, A. A. et. al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LUNKES, R. J. SCHNORREBERGER, D. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, R. J. SCHNORREBERGER, D. GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções de controladoria. **RCO - Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, FEA/USP, v.4, n.10, p.111-126, set-dez 2010.

MACEDO, F. F. R. R. ; Lavarda, Carlos Eduardo Facin . Características Da Produção Científica Nacional E Internacional Sobre Orçamento Público, Orçamento Participativo E Controladoria Pública Na Primeira Década do Século XXI. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 5, p. 70-90, 2013.

MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Controladoria governamental. **Revista Municípios do Ceará Informação & Política**. Ceará, n. 80, jul. / ago. 2008. p. 08.

MAIA, Matheus Silva; SILVA, Marlene Ribeiro; DUEÑAS, Rodrigo; ALMEIDA, Priscila Plaza; MARCONDES, Sérgio; CHING, Hong Yuh. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 1, p. 56-72, jan./abr. 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MATIAS, José Pereira. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS, José Pereira. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MILESKI, Helio Saul. O controle da gestão pública. São Paulo. **Revista dos Tribunais**, 2003.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros. 2004.

MESQUITA, Vianey. **Acerca do conhecimento e método (Exercício)**. Resgate de ideias. Fortaleza: Prog. Edit. Casa de José de Alencar – Universidade Federal do Ceará – 1996.

MIGLIAVACCA, Paulo.N. **Controles internos**. São Paulo: Edicta, 2004.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Antonio Benedito. **Controladoria Governamental: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLKOWSKI, Gustavo Ferreira. **Avaliação de Controles Internos na Administração Pública Federal**. Brasília: 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PAIVA, Clarice Pereira de Ribeiro; ZUCCOLOTTO, Robson. Índice de Transparência Fiscal das Contas Públicas dos Municípios obtidos em Meios Eletrônicos de Acesso Público. **Anais...** In: EnANPAD 33. ed. São Paulo: 2009. CD-ROM.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PETER, M. G. A. ; CAVALCANTE, M. C. N. ; PESSOA, M. N. M. ; SANTOS, S. M.; PETER, F. A. A Controladoria e a Gestão Pública: A Experiência do Governo do Estado do Ceará. **Anais...** VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos, Punta del Este (Uruguai), 2003.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

RENEKER, Maxine H. **A qualitative study of information seeking among members of na academic community: methodological issues and problems**. **Library Quarterly**, v. 63, n. 4, p. 487-507, Oct. 1993.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. amp., São Paulo: Atlas, 2008.

ROESCH, Sylvia Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed.. São Paulo: Atlas, 2006.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKI, Valmor. Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, n. 41, v. 5, set. / out. 2007. p. 909-933.

SILVA JÚNIOR, S. F. ; MACHADO, M. V. V. . Controladoria Na Gestão Pública Municipal: Estudo No Município De Fortaleza. **Anais...** In: XIV Semead Ensino e Pesquisa em Administração, 2011, São Paulo. XIV SemeAd, 2011.

SILVA JÚNIOR, Silverino Francisco. **Controladoria na Gestão Pública Municipal**: Estudo no município de Fortaleza. 111f. 2011. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, Ceará, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na Contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SANTOS SILVA, Carlos Alberto dos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PEREZ JR. José Hernández, PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão**: Teoria e Prática. 2a. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SUZART, Janilson ; MARCELINO, Carolina V. ; ROCHA, J. S. As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública Teoria versus Prática. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, p. 44-56, 2011.

BRASIL - TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Críticos Gerais de Controle Interno na Administração Pública**: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, 2009.

BRASIL - TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Fiscalização e Controle**. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 30 nov 2012.

TRIVINOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 2007.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1996.

WILLSON, James D., ANDERSON, Janice m Roehl & BRAGG, Steven M. **Controllership**. 5 ed. New York: John Willey e Sons, Inc. 1995.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed., Porto Alegre: Bookman, 2001.