
**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASOS
MÚLTIPLOS EM PREFEITURAS DA GRANDE PORTO ALEGRE/RS**

Aluna: Maria Loni Dasoler
Graduanda em Ciências Contábeis
Orientadora: Caroline de Oliveira Orth
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

RESUMO

O controle interno, como função da controladoria, beneficia, facilita e auxilia no processo de tomada de decisão dos administradores públicos, como também permite estruturar e fortalecer a transparência, a eficiência e a aderência às normas nas organizações. Faz-se necessário registrar receitas e gastos das organizações públicas de maneira clara, demonstrando com transparência para a sociedade a inexistência de fraudes, erros e desvios de recursos. O objetivo deste estudo é apurar qual o nível de aderência do controle interno na administração pública em relação às funções primordiais da controladoria estabelecidas por Borinelli (2006). Para atingir o objetivo proposto realizou-se uma pesquisa descritiva, mediante estudo de casos múltiplos, com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados mediante aplicação de questionário e entrevista aos chefes das unidades de controle interno de quatro municípios da Grande Porto Alegre/RS, bem como foi aplicada pesquisa documental sobre legislação destes municípios relacionada à existência e subordinação das unidades de controle interno e atividades executadas. Para melhor visualização dos resultados, calculou-se um percentual dividindo o total das atividades que não são executadas pelo controle interno pelo total das atividades que fizeram parte do questionário. O percentual das atividades que não são executadas pelo controle interno foi de: 88,10% em Cachoeirinha, 80,95% em Canoas, 66,67% Novo Hamburgo e 73,81% em São Leopoldo, sendo essas atividades executadas por outro departamento ou terceirizadas.

Palavras-chave: Controle Interno. Tomada de decisão. Transparência.

ABSTRACT

Internal control, as controllership function, benefits, facilitates and assists in decision-making process of public administrators, as well it allows to structure and to reinforce transparency, efficiency and adherence to the norms in the organizations. It is necessary to record revenues and expenses of public organizations in a clear way, demonstrating with transparency to the society the lack of fraud, errors and diversion of resources. The objective of this study is to determine what is the adherence level of internal control in public administration in relation to the primordial functions of controllership established by Borinelli (2006). To reach the proposed objective, a descriptive study was carried out, based on a multiple case study, with a qualitative approach. The data were collected through the application of a survey and an interview to the heads of internal control units of four municipalities of Grande Porto

Alegre/RS, as well as a documentary research on legislation of these municipalities related to the existence and subordination of internal control units and activities performed. To better visualize the results, a percentage was calculated dividing the total of the activities that are not executed by the internal control by the total of activities that were part of the survey. The percentage of activities that are not performed by internal control in the cities hall is: 88.10% in Cachoeirinha, 80.95% in Canoas, 66.67% in Novo Hamburgo and 73.81% in São Leopoldo; being these activities carried out by another department or outsourced.

Keywords: Internal Control. Decision making. Transparency .

1.INTRODUÇÃO

As atribuições ou objetivos da unidade ou sistema de controle interno são: 1) promover a fiscalização; 2) comprovar a legalidade; 3) avaliar resultados; e 4) controlar a gestão, conforme legislação das prefeituras pesquisadas Cachoeirinha/RS (2001), Canoas/RS (2016), Novo Hamburgo/RS (2006) e São Leopoldo/RS (2013), devendo esta unidade ou sistema de controle interno ser eficiente e eficaz no desenvolvimento de suas atividades. A legislação ainda dispõe que ao exercer essas atribuições, a unidade ou sistema de controle interno buscará a racionalização do trabalho, o aumento da produtividade e a redução de custos operacionais.

Ao considerar que os recursos são escassos e que a demanda pelos serviços é consideravelmente elevada, o controle interno torna-se fundamental e imprescindível no setor público para assessorar os administradores nos processos determinantes. A partir desses controles, é possível administrar de forma mais eficaz, permitindo realizar uma administração correta dos bens com o mínimo custo possível (MIRANDA, et al., 2014).

Isto por que, as operações do controle interno compreendem o planejamento e o orçamento, a realização das atividades planejadas, como também a avaliação constante do desempenho da organização (LINS, 2012).

O planejamento está inserido no controle interno, pois com a aplicação correta dos recursos disponíveis podem ser gerados resultados em forma de produtos ou serviços. Nas organizações públicas, além desses resultados com os métodos de controle, garante-se que os aspectos legais sejam considerados (CRUZ E GLOCK, 2008).

Devido à necessidade de planejar e controlar percebe-se que a controladoria tem recebido atenção e ênfase nas organizações, sejam elas públicas ou privadas, com sua abrangência baseada na teoria e conceitos, desenvolve e mantém sistemas informacionais que abastecem os administradores com informações precisas que os levam nesse ínterim, quando solicitados, a escolherem a melhor decisão (QUEIROZ, et al., 2012).

Segundo Lins (2012), o controle interno, seja público ou privado, faz parte da controladoria ou auditoria interna. Tem como principal missão proteger o patrimônio, cumprir normas de fiscalização, verificar controles, registros e aplicação de recursos, zelar e proteger o administrador de punições futuras oriundas dos órgãos fiscalizadores do poder público.

A cartilha de orientação sobre controle interno – Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCE/MG, (2012, p. 30) descreve que: “um controle interno forte, atuante, com servidores bem preparados, respalda e resguarda a atuação do administrador, dificulta a ocorrência de irregularidades e resulta em uma melhor aplicação dos recursos públicos”.

Partindo da premissa de que a administração pública tem necessidade de instrumentos gerenciais que possibilitem a geração de relatórios e controles, a controladoria desempenha função primordial como peça da administração municipal, para facilitar a tomada de decisão. Diante disso surge a seguinte questão: **Qual o nível de aderência do controle interno na administração pública em prefeituras municipais da Grande Porto Alegre/RS, baseado nas funções primordiais da controladoria estabelecidas por Borinelli?**

A controladoria exerce sete funções primordiais, quais sejam: função contábil, função gerencial-estratégica, função controle e proteção dos ativos, função finanças, função custos, função gestão da informação e função controle interno. Esta última função “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” (BORINELLI, 2006, p. 137).

O objetivo geral deste estudo é apurar qual o nível de aderência do controle interno na administração pública em prefeituras municipais da Grande Porto Alegre/RS, baseado nas funções primordiais da controladoria estabelecidas por Borinelli (2006).

Os administradores devem dispor sempre de informações relevantes e em tempo real referente aos desembolsos e receitas, de forma que essas informações sirvam de aporte para aprimorar o desempenho da organização. A controladoria, com seus controles, é responsável no fornecimento das informações que servirão para definir e elaborar estratégias que

nortearão as tomadas de decisões. A inexistência de um controle interno bem estruturado e ativo não permitirá aos administradores identificar irregularidades que estejam ocorrendo. Essa falta de controle demonstrará toda fragilidade da organização, deixando a sociedade insatisfeita quanto aos serviços prestados, sendo essas as justificativas para elaboração do trabalho em questão, tomando por base as funções primordiais da controladoria para apurar o nível de aderência do controle interno na administração pública.

Após essa introdução apresenta-se, na seção dois, o referencial teórico que tratará sobre controladoria nas organizações públicas, controle interno nas organizações públicas e estudos relacionados. Na seção três aborda-se a metodologia aplicada para realização do estudo. A seção quatro corresponde à análise dos dados coletados no estudo de casos múltiplos. Na seção cinco evidenciam-se as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão abordados os aspectos gerais sobre controladoria nas organizações públicas e a função do *controller*, controle interno, bem como estudos relacionados ao tema.

2.1 CONTROLADORIA NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

A controladoria, como defende Slomski (2005), pode ser definida como órgão que beneficia e facilita a melhor tomada de decisões dos administradores. Tendo como responsabilidade, nos municípios, verificar eventos que ocorreram internamente na administração pública e gerar informações que mantenham satisfatoriamente informados os principais interessados.

Em se tratando da controladoria governamental, Souza et al. (2010, p. 4) a conceitua como sendo “um órgão incumbido de comandar o sistema de controle interno, auditoria interna, contabilidade e aperfeiçoar os demais sistemas de controles, objetivando a busca de resultados”.

Segundo Miranda, et al., (2014) os conceitos relacionados à controladoria aplicam-se a qualquer tipo de entidade. E complementa (p. 05):

No que tange às organizações públicas, a controladoria diz respeito ao órgão que administra as informações (econômicas, físicas e financeiras) com o intuito de subsidiar o administrador público em

uma avaliação mais correta dos resultados, especialmente nos municípios.

Chaves (2009) define a controladoria como órgão central do sistema de controle interno, uma espécie de órgão da administração pública localizado no nível de assessoramento do dirigente máximo da administração, com a finalidade de agregar diversas atividades como auditoria, correição, prevenção e combate a desvios para aperfeiçoar o resultado da administração.

Integrar departamentos e pessoas, criar o plano de organização, manter e aperfeiçoar o sistema de controle interno é função da controladoria, no entender de Flores (2007). Segue descrevendo que adotar controles internos e organizá-los depende dos administradores. Esses controles serão instrumentos que permitirão a viabilidade da missão da organização pública. Porém a utilização desses controles não assegura que erros, fraudes, desonestidade e ineficiência não aconteçam no desempenho dos processos, pois poderão ocorrer equívocos voluntários ou não, visto que as tarefas são realizadas por pessoas que estão suscetíveis a incorreção. Entretanto, através de meios existentes, pode-se prevenir e identificar problemas, antecipando-se assim a prováveis desembolsos de recursos da instituição, resultantes de atos errôneos praticados.

Flores (2007) ratifica ainda que, para geração das informações, os processos devem ser gerenciados pela controladoria. Assim, a mesma poderá auxiliar todos os departamentos a estabelecer e registrar as tarefas desenvolvidas diária, semanal, mensal e anualmente ou por período de tempo que seja entendido como necessário, e também a forma, o prazo e o processo de interação com departamentos relacionados.

Nas organizações públicas as decisões necessitam de fundamentação, porque os resultados das decisões não afetam somente um pequeno grupo, mas sim toda a coletividade. Podem-se citar como exemplos dessas decisões os investimentos em urbanização, construção e conservação de escolas e postos de saúde, diminuição de despesas e elevação de receitas, buscando estabilidade entre despesas e receitas, aumento da remuneração dos servidores, etc., a controladoria desponta, assim, como instrumento que fundamenta o apoio a tomada de decisões (OLIVEIRA JÚNIOR; CHAVES JUNIOR; LIMA, 2009).

O profissional de controladoria das empresas privadas, denominado *controller*, deve ser versátil, experiente nas áreas contábeis financeiras e administrativas, muito valorizado pelas organizações, pois com a aceleração nas mudanças dos processos e técnicas, torna as atividades exercidas por esse profissional, complexas e desafiadoras. Cabe a ele, como

função, a elaboração do planejamento estratégico como também o controle dos custos administrativos, financeiros e produtivos, exigindo um alto grau de visão de negócios, na busca da lucratividade (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2014).

De uma forma não muito diferente, Souza, et al., (2010) caracteriza funções do *controller* ou controlador governamental, como responsável pela controladoria nas organizações públicas, avaliação da gestão, apuração dos custos dos programas desenvolvidos para benefício da coletividade e apuração do resultado econômico .

A controladoria desempenha um papel de grande importância em uma organização, segundo Reiter (2011), inclusive na administração pública, tornando possível o cumprimento dos programas e metas, demonstrando as ações do governo, dentro de um cenário transparente, eficiente e legal. Surge então o controle interno para defender o patrimônio público, pois além de ser uma exigência da legislação sua aplicação proporciona uma melhor maneira de gerir os recursos públicos considerados sempre deficitários e as demandas em crescimento.

Diante da importância da controladoria e com o controle interno fazendo parte da mesma, na sequência serão apresentados alguns conceitos e a percepção de autores sobre controle interno e suas funções.

2.2 CONTROLE INTERNO NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

O controle interno nos municípios é uma exigência da Constituição Federal de 1988 e, segundo o manual de orientação aos novos administradores municipais, Rio Grande do Sul – TCE/RS (2008), foi praticamente regulamentado pela Lei Complementar Federal 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. A Presidência da República – LRF (2000) trouxe várias inovações de controle, externo e interno, em razão do estabelecimento de limites e condições para execução de ações administrativas, como também a exigência de cumprir as metas pré-estabelecidas.

No manual do TCE/RS (2008) destaca-se que a unidade controle interno deve ser implantada através de lei, por iniciativa do Poder Executivo e deve envolver os Poderes Executivo e Legislativo, e todas as entidades da administração indireta do município. O manual ainda define controle interno como sendo uma unidade responsável pela coordenação e fiscalização das atividades de controle. Descreve também que para exercer suas atividades

poderá contar com auditorias internas, para avaliar a performance de desempenho dos controles, prevenindo a ocorrência de erros, fraudes e desperdícios.

Da mesma forma com a missão de orientar as organizações na criação e implementação de unidades ou sistemas de controle interno, foi criado para o estado de Minas Gerais uma cartilha de orientações sobre o controle interno onde consta que o Sistema de Controle Interno deve ser entendido como:

Plano da organização, conjunto de métodos e medidas coordenadas adotadas pela organização para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão (TCE/MG - 2012, p.23).

Reforçando a importância do controle interno a Constituição Federal do Brasil em seu art. 31 descreve que: “a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei” (BRASIL, 1988).

Ainda segundo a Constituição Federal do Brasil em seu art. 70 faz referências quanto à fiscalização segundo alguns princípios:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988).

Seguindo na mesma linha de legislação, regulamentação e normas, dentre as normas brasileiras de contabilidade encontram-se as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), sendo uma delas aplicada ao controle interno. O Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2008), em sua Resolução nº. 1135/08, NBC T 16.8 – Controle Interno, nas disposições gerais descreve que: “Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.”

A mesma Resolução nº. 1135/08, CFC (2008,), classifica o controle interno nas seguintes categorias: (a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade; (b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; (c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente. Também define que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: (a) a preservação do patrimônio público; (b) o

controle da execução das ações que integram os programas; (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

Dessa forma, de acordo com Silva (2011), o controle interno deve abranger toda a organização, em termos de estrutura, incluindo contabilidade, administração financeira e auditoria interna. O controle da execução dos programas, da observação de normas referente às atividades específicas de cada órgão controlado, deverá ser exercido pelo administrador desses órgãos. Enquanto o controle da observação das normas gerais das atividades auxiliares, pelos órgãos próprios de cada sistema, e o controle da aplicação dos recursos e manutenção do patrimônio pelos órgãos próprios do sistema contábil e auditoria. Ficando assim a contabilidade incumbida de orientar a função de controle, através do ponto de vista econômico-financeiro, com a finalidade de comprovar, encorajar, controlar e lembrar tudo o que ocorreu em certo período.

Silva (2011) destaca ainda que, com o crescimento da atividade econômica de um indivíduo ou grupo, aumenta a necessidade de controles. Com esse aumento a administração destas atividades não pode mais ser realizada pelo próprio interessado, sendo assim, cada vez mais imprescindível a utilização de registros e controles adequados. Na administração pública, mesmo que a gestão de suas atividades seja determinada por ciclos administrativos de curto prazo, pode-se considerar a ocorrência dos fatos na mesma intensidade que de um indivíduo ou grupo. O autor (p. 21) continua:

O controle administrativo objetiva auxiliar o processo decisório, acompanhando as operações, intervindo em sua realização com a finalidade de assegurar a continuidade dos programas e projetos do Governo, mormente no que se refere à eficiência operacional e à conveniência e oportunidade de sua realização.

Enquanto Borinelli (2006, p. 164) destaca que:

Na verdade, a função de controle não trata, apenas, de apoiar com informações, mas, através de um processo sistemático, fazer com que os gestores das demais funções e unidades organizacionais utilizem tais informações para se assegurarem que seguem na direção pretendida.

E complementa:

Não obstante, a atividade de fazer acontecer, por parte da Controladoria, compreende, dentre outras coisas, cobrar dos gestores justificativas sobre os desvios detectados e soluções para este. Se assim proceder, a Controladoria estará sendo o elemento-chave no cumprimento da principal atividade do processo de controle, qual seja, garantir que o planejado aconteça. (BORINELLI, 2006, p. 165).

Na mesma linha Queiroz, et al., (2012) caracteriza o controle como mecanismo que auxilia os administradores, em razão do grande e complexo volume de dificuldades vivenciados pela administração, permitindo deste modo alcançar seus objetivos. Prossegue

que, em se tratando do controle na administração pública, o mesmo divide-se em externo, realizado pelo poder legislativo sendo auxiliado pelos tribunais de contas e interno, onde é a própria administração que o realiza e o controle social que é ditado pela sociedade.

Segundo Oliveira; Perez Junior e Silva (2014, p. 7), “Entende-se por controle o conhecimento da realidade e a comparação com o que deveria ser, com o objetivo de constatar o mais rápido possível as divergências e suas origens e tomar as providências saneadoras.”

De acordo com Cruz e Glock (2008), o controle interno nas prefeituras municipais deve ser exercido por meio de uma estrutura administrativa com os mecanismos de controle preestabelecidos, incluindo a disposição de responsabilidades, rotinas de trabalho e procedimentos de revisão, aprovação e registro dos trabalhos, alcançando desde aspectos contábeis e administrativos às ambientais e culturais. Destaca ainda que o processo de controle interno deve auxiliar a gestão, sendo executado preventivamente, servindo para detectar e corrigir desvios relacionados ao planejado inicialmente. Portanto primeiro deve-se definir procedimentos de controle para que possa ser comparado o desempenho dos diversos departamentos e ser possível avaliar positiva ou negativa a atuação da administração.

Cabe então ao município, como também a outros entes governamentais, através do controle interno, com a utilização da fiscalização preventiva, evidenciar a eficiência de seus serviços, visando atender os interesses sociais e justificando a arrecadação dos diversos tributos cobrados à população, realizando a prestação de contas direta e com transparência.

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Em seu estudo, Miranda, et al., (2014) abordaram sobre o estágio atual de desempenho das atividades de controle interno no município de Salinas/MG. Após a análise dos dados ficou evidenciado que o núcleo de controle interno do município desempenha integralmente uma parcela considerável das atividades que lhe compete, conforme legislação municipal, o que torna claro a eficácia operacional que envolve o órgão. Conforme os autores é possível afirmar que o controle interno do município contribui fundamentalmente para o sucesso da gestão pública municipal.

Oliveira Júnior; Chaves Júnior e Lima (2009) avaliaram se as práticas exercidas pela controladoria geral de um município do estado do Amazonas se assemelhavam às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura. Segundo os autores, o interesse nesse estudo deu-se em razão do município ter alterado o nome e as atribuições do órgão chamado

auditoria geral do município para controladoria geral do município, com o propósito de melhorar a gestão e oferecer maior transparência as ações do município. O resultado da análise mostrou que a nova estrutura sofreu poucas alterações e que a atuação da nova unidade é bastante restrita, resumindo-se a algumas atividades das funções finanças e controle interno. O estudo também evidenciou, conforme os autores, que várias atividades pertinentes à controladoria, segundo a literatura, estão sendo planejadas como modernização do órgão e serão implantadas a médio e longo prazo.

Dri (2015) abordou sobre a possibilidade de o controle interno ser uma ferramenta eficiente para prevenir ou corrigir ações irregulares no município de Nova Hartz/RS. O autor verificou se os métodos utilizados e a maneira como é realizado o processo do controle interno condiz com o que consta na legislação. O mesmo concluiu que o controle interno de Nova Hartz/RS, possui uma estrutura capacitada e bem comprometida, atende as determinações da legislação e o que é recomendado pelo TCE/RS. Descreve ainda que o controle interno desenvolve suas atividades cumprindo com a legislação, exemplificando a emissão de relatórios de auditoria apontando irregularidades e sugerindo correções, podendo então ser considerado como uma ferramenta qualificada para o administrador público no exercício de suas funções.

3. METODOLOGIA

Nesta seção será apresentada a metodologia e conceitos, utilizados para realização do estudo.

Para o desenvolvimento do estudo, realizou-se uma pesquisa descritiva, um estudo múltiplo de casos, pois se trata de um estudo em mais de uma unidade social. Caracterizando uma abordagem de natureza qualitativa, considerando que os dados coletados não possibilitam sua conversão em números. Conforme Cervo e Bervian (1996), a pesquisa descritiva busca com exatidão disponível, a repetição com que um acontecimento se realiza, sua semelhança e vínculo, com os outros, sua categoria e particularidades, confrontando eventos ou acontecimentos sem manobrá-los.

Para Alves-Mazzotti (2006, p. 640), pode-se ter estudos de casos múltiplos, nos quais vários estudos são conduzidos simultaneamente: vários indivíduos (como, por exemplo, professores alfabetizadores bem-sucedidos), várias instituições (como, por exemplo, as quatro

prefeituras pesquisadas), o que o diferencia do estudo de caso único que é o estudo de apenas uma unidade social.

Segundo Richardson (1999), é necessário dar ênfase ao método da pesquisa, pois o mesmo deverá estar de acordo com o tipo de estudo que será realizado, mas é a natureza do problema ou o grau que será aprofundado o estudo, que realmente determinará a escolha do método.

O estudo de casos múltiplos realizou-se por meio da aplicação de um questionário, e entrevista, tendo como população alvo quatro prefeituras municipais da Grande Porto Alegre/RS. Tanto o questionário quanto a entrevista foram aplicados no mês de dezembro de 2016, dirigidos aos chefes das unidades de controle interno, abordando questionamentos sobre como as tarefas são executadas, de acordo com as funções primordiais da controladoria estabelecidas por Borinelli (2006). Foi realizada também uma pesquisa documental abordando a legislação pertinente e uma pesquisa bibliográfica, buscando fundamentar os conceitos de controle interno e controladoria, além de estudos relacionados.

A amostragem é considerada não probabilística, pois os pesquisados foram selecionados conforme as tarefas que executam. O questionário foi enviado por via eletrônica (email) e devolvido com as respostas da mesma forma, eletronicamente.

Assim, foi solicitado aos questionados que respondessem o estágio atual para cada atividade desenvolvida pelas unidades de controle interno, baseado nas funções primordiais da controladoria, conforme estágios apresentados no quadro 1.

Quadro 1 - Estágios atuais de desempenho das atividades do Controle Interno

Alternativa	Estágio atual
1	Inexiste interesse em realizar a atividade
2	Existe a previsão desta atividade nos manuais de controle interno, porém não é realizada na prática;
3	Existe a previsão desta atividade nos manuais de controle interno, porém é realizada parcialmente;
4	Além de existir a previsão desta atividade nos manuais de controle interno a mesma é realizada integralmente;
5	A atividade é exercida por outro órgão/setor da prefeitura municipal;
6	A atividade é exercida por empresa terceirizada.

Fonte: Adaptado de MIRANDA, et al.(2014)

Após a coleta dos dados, foi realizada uma triagem, onde os dados foram organizados e ordenados de tal forma para poderem ser comparados com as funções primordiais da controladoria e interpretados de forma descritiva, objetivando a obtenção da resposta da problemática em questão.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Nessa seção será realizada a análise dos dados coletados nas unidades de controle interno das quatro prefeituras da Grande Porto Alegre/RS: Cachoeirinha, Canoas, Novo Hamburgo e São Leopoldo, sendo elas identificadas nos quadros de 2 a 8 por A, B, C e D, respectivamente.

A análise dos dados da pesquisa, nas unidades de controle interno das quatro prefeituras, foi realizada com intuito de se verificar o nível de aderência do controle interno em exercer suas atividades baseado nas funções primordiais da controladoria estabelecidas por Borinelli (2006).

Conforme informações coletadas na entrevista, todas as prefeituras pesquisadas possuem sistema ou unidade de controle interno, algumas há mais de quinze anos e outras mais recentes, mas de igual forma mais de dez anos. Essas informações puderam ser confirmadas através de pesquisa documental no portal de cada prefeitura.

Além da entrevista e do questionário, realizou-se uma pesquisa documental, no portal de cada prefeitura, na busca de informações como: a existência do órgão controladoria e/ou sistema ou unidade de controle interno, a quem estão subordinados, atribuições, finalidades e objetivos da controladoria ou controle interno. A seguir será apresentada uma descrição de como cada prefeitura dispõe sobre esses assuntos.

Na prefeitura de Cachoeirinha não existe o órgão controladoria, mas existe a procuradoria geral do município. Porém esta não possui ligação com o sistema de controle interno, que está subordinado diretamente ao gabinete do prefeito, do qual integram todos os órgãos da administração direta e as entidades da administração indireta, com atuação prévia, concomitante e posterior aos atos administrativos, financeiros, orçamentários e patrimoniais, impedir erros, fraudes e ineficiências (CACHOEIRINHA/RS, 2009).

Já na prefeitura de Canoas existe a controladoria-geral do município, órgão subordinado ao gabinete do Prefeito e tem a função de atuar de forma preventiva, concomitante e posterior aos atos administrativos visando assistir e auxiliar ao prefeito municipal no desempenho de suas atribuições. A unidade central de controle interno, no âmbito do Poder Executivo, é exercida pela Diretoria de Controle Interno, integrante da Controladoria Geral do Município (CANOAS/RS, 2016).

Na prefeitura de Novo Hamburgo a unidade de controle interno faz parte da procuradoria geral do município, sendo que o mesmo possui autonomia no âmbito de suas

atribuições. O controle interno busca assegurar eficácia, eficiência e economicidade na administração e aplicação dos recursos públicos; evitar desvios, perdas e desperdícios; garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais; identificar os erros e preservar a integridade patrimonial (NOVO HAMBURGO/RS, 2009).

Entretanto, na prefeitura de São Leopoldo não existe o órgão controladoria, existe a procuradoria geral do município, porém não possui ligação com o sistema de controle interno que está subordinado diretamente ao gabinete do Prefeito. O sistema de controle interno realiza a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e moralidade na gestão dos recursos, bem como avaliação dos resultados obtidos pelo órgão público (SÃO LEOPOLDO/RS, 2013).

Com relação às atribuições, finalidades ou objetivos do controle interno, pode-se descrever que todas as quatro unidades se assemelham, pois são basicamente iguais:

- Prefeitura de Cachoeirinha: promover a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, bem como de todos os recursos transferidos a entidades públicas e privadas, dos programas financiados com recursos do orçamento e da renúncia de receitas, com vista à legalidade, legitimidade e economicidade (CACHOEIRINHA/RS, 2001).
- Prefeitura de Canoas: comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (CANOAS/RS, 2016).
- Prefeitura de Novo Hamburgo: controlar a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e organizacional, procedendo a avaliação da eficiência, da eficácia e da economicidade nos procedimentos internos do Município, com base em estudo de casos com vistas à racionalização do trabalho, objetivando o aumento da produtividade e a redução de custos operacionais (NOVO HAMBURGO/RS, 2006).
- Prefeitura de São Leopoldo: controlar a execução orçamentária, avaliar o cumprimento das diretrizes, objetivos e metas, verificar o atingimento das metas estabelecidas e a escrituração das contas públicas, acompanhar a gestão patrimonial, avaliar os resultados obtidos pelos administradores na execução dos programas de governo e aplicação dos recursos orçamentários, apontar as

falhas dos expedientes encaminhados e indicar as soluções (SÃO LEOPOLDO/RS, 2004).

No quadro 2, estão relacionadas às atividades de controladoria quanto à função contábil, que compreende o desenvolvimento da contabilidade, como o gerenciamento das atividades contábeis, implementação e manutenção dos registros contábeis, elaboração das demonstrações contábeis, atendimento aos agentes de mercado na demanda por informações, analisando e interpretando as demonstrações contábeis, desenvolvendo políticas e procedimentos contábeis e de controle.

As atividades que compreendem o desenvolvimento da contabilidade são executadas por outro departamento em 83,33% dos casos, ficando apenas a análise dos demonstrativos contábeis das prefeituras de Canoas e Novo Hamburgo sendo executada pelo controle interno.

No estudo realizado no município do Amazonas, pelos autores Oliveira Júnior; Chaves Júnior e Lima (2009), não existe interesse do controle interno em exercer o controle sobre a função contábil, mas sim agir como um usuário da contabilidade e como órgão que define diretrizes contábeis básicas.

Quadro 2 - Desempenho das atividades do Controle Interno baseado na Função Contábil

ATIVIDADES	ALTERNATIVA / ESTÁGIOS																											
	1				2				3				4				5				6							
	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D				
Gerenciamento das atividades de contabilidade;																												
Implementação de todos os registros contábeis;																												
Manutenção de todos os registros contábeis;																												
Elaboração dos balanços e outros relatórios contábeis;																												
Análise dos demonstrativos contábeis;																												
Políticas e procedimentos contábeis e de controle são formalizados.																												

Fonte: Coleta de Dados

No quadro 3, estão relacionadas às atividades de controladoria quanto à função finanças, que compreende a elaboração de controles financeiros, controles de fluxo de caixa, conferência e autorização de pagamentos a efetuar e acompanhamento da arrecadação.

Tratando-se da função finanças, 93,75% das atividades são executadas por outro departamento, ficando apenas na prefeitura de Novo Hamburgo o controle interno como executor no acompanhamento da arrecadação.

Na função finanças o controle interno do município do Amazonas exerce apenas as atividades ligadas à conferência e autorização dos pagamentos a efetuar, atuando mais como um órgão de auditoria, não participando da elaboração de controles financeiros ou controle de fluxo de caixa.

Quadro 3 - Desempenho das atividades do Controle Interno baseado na Função Finanças

ATIVIDADES	ALTERNATIVA / ESTÁGIOS																											
	1				2				3				4				5				6							
	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D				
Controle de fluxo de caixa;																												
Conferência de pagamentos a efetuar;																												
Autorização de pagamentos a efetuar;																												
Acompanhamento da arrecadação.																												

Fonte: Coleta de Dados

No quadro 4, estão relacionadas às atividades de controladoria quanto à função gerencial-estratégica que compreende prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão como um todo, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas.

Quanto à função gerencial-estratégica, 89,29% das atividades não são executadas pelo controle interno, ficando a cargo de outro departamento. Destaca-se apenas na prefeitura de Novo Hamburgo a atividade de fornecer informações aos administradores para tomadas de decisões e a verificação do grau de aderência entre o planejado e o realizado, ajudando na adoção de medidas corretivas, sendo realizada pelo controle interno parcialmente.

Existem planos de implantar a médio ou longo prazo um controle para atividades gerenciais-estratégicas no município do Amazonas, ficando evidente a intenção de atuar como um órgão de assessoramento ao chefe do poder municipal, fornecendo subsídios para tomada de decisões. Destaca-se o desejo de implementar métodos que permitam verificar a conexão

entre o planejado e o realizado, como também adotar medidas capazes de corrigir processos permitindo medir o desempenho da administração e dos administradores.

Quadro 4 - Desempenho das atividades do Controle Interno baseado na Função Gerencial Estratégica

ATIVIDADES	ALTERNATIVA / ESTÁGIOS																											
	1				2				3				4				5				6							
	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D				
Fornecimento de informações para subsidiar os gestores em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas;																												
Coordenação de esforços no sentido de que os gestores e demais unidades administrativas trabalhem buscando um só objetivo, a maximização da receita pública;																												
Coordenação do planejamento e orçamento governamental;																												
Assessoramento do planejamento e orçamento governamental;																												
Consolidação do planejamento e orçamento governamental;																												
Verificação do grau de aderência entre o planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas;																												
Auxílio na definição de métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas, assim como dos gestores.																												

Fonte: Coleta de Dados

No quadro 5, estão relacionadas as atividades de controladoria quanto à função controle interno, que compreendem o estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.

Com relação à função controle interno, destaca-se que o controle interno participa em 67,50% das atividades, sendo parcial ou integralmente, onde se pode citar como exemplos: analisar e emitir parecer quanto ao aspecto legalidade da despesa orçamentária, realização de

auditoria contábil, monitoramento do controle interno e realização de auditoria operacional em todas as prefeituras pesquisadas.

Novamente existem planos de implantação para o controle interno realizar atividades de controle interno no município do Amazonas. Destaca-se apenas a realização de auditoria operacional, pois essa já era realizada quando o órgão era chamado de auditoria geral do município. Sendo a implantação do controle interno prioritária quando comparada a outras funções.

Quadro 5 - Desempenho das atividades do Controle Interno baseado na Função Controle Interno

ATIVIDADES	ALTERNATIVA / ESTÁGIOS																											
	1				2				3				4				5				6							
	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D				
Analisar quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa orçamentária;																												
Emitir parecer quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa orçamentária;																												
Realização de auditoria contábil																												
Analisar quanto ao aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária;																												
Emitir parecer quanto ao aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária;																												
Monitoramento do sistema de controle interno;																												
Adoção de medidas preventivas para a evitar a renúncia de receitas;																												
Analisar quanto ao aspecto da eficiência na execução da despesa orçamentária;																												
Emitir parecer quanto ao aspecto da eficiência na execução da despesa orçamentária;																												
Realização de auditoria operacional.																												

Fonte: Coleta de Dados

No quadro 6, estão relacionadas às atividades de controladoria quanto à função proteção e controle dos ativos que compreende prover a proteção aos ativos, 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.

Na função proteção e controle de ativos, o controle interno não executa 89,29% das atividades, sendo executadas por outro departamento. Pode-se destacar que apenas na auditoria das licitações, desde a origem até o final do processo, o controle interno é quem executa essa atividade nas prefeituras de Canoas e São Leopoldo de forma parcialmente e na prefeitura de Novo Hamburgo de forma integral.

Da mesma forma, apenas existe a intenção de implantar a função proteção e controle dos ativos para realização das atividades pelo controle interno no município do Amazonas. Não sendo consideradas como atividades críticas, a proteção e controle dos ativos podem ser realizados por outro órgão da administração municipal até o momento que as atividades da função gerencial-estratégica sejam realizadas plenamente pelo controle interno.

Quadro 6 - Desempenho das atividades do Controle Interno baseado na Função Proteção e Controle de Ativos

ATIVIDADES	ALTERNATIVA / ESTÁGIOS																							
	1				2				3				4				5				6			
	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D
Seleção de seguros;																								
Análise de seguros;																								
Contratação de seguros;																								
Controle de seguros;																								
Auditoria das licitações, da origem ao término do processo;																								
Registro dos bens patrimoniais;																								
Controle dos bens patrimoniais.																								

Fonte: Coleta de Dados

No quadro 7, estão relacionadas às atividades de controladoria quanto à função custos, que compreende registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade ações governamentais para beneficiar a comunidade.

A realização da função custos não é realizada pelo controle interno em 100% das atividades, sendo essa atividade executada por outro departamento. Na prefeitura de Cachoeirinha, existe a previsão para o controle interno executá-la, porém não ocorre na prática, não sendo evidenciado quem realmente a realiza. Na prefeitura de São Leopoldo, está

sendo implantado o sistema de custos, informação obtida por entrevista ao chefe da unidade de controle interno.

Outra atividade não realizada pelo controle interno no município do Amazonas é da função custos, existindo sim a intenção da implantação no médio ou longo prazo.

Quadro 7 - Desempenho das atividades do Controle Interno baseado na Função Custos

ATIVIDADES	ALTERNATIVA / ESTÁGIOS																											
	1				2				3				4				5				6							
	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D				
Registro dos custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas, referentes à viabilidade de ações governamentais;																												
Mensuração dos custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas, referentes à viabilidade de ações governamentais;																												
Controle dos custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas, referentes à viabilidade de ações governamentais;																												
Análise dos custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas, referentes à viabilidade de ações governamentais;																												
Avaliação dos custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas, referentes à viabilidade de ações governamentais.																												

Fonte: Coleta de Dados

No quadro 8, estão relacionadas às atividades de controladoria quanto a função gestão da informação, que compreende a concepção de modelos de informações e o gerenciamento das informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.

Percebe-se quanto à função gestão da informação, que o controle interno não executa as atividades em 100% das prefeituras pesquisadas, ficando a cargo de outro departamento ou até mesmo de terceirizados.

Igualmente, as atividades de gestão da informação do município do Amazonas também estão nos planos de implantação, da mesma forma que as demais, no médio ou longo prazo.

Quadro 8 - Desempenho das atividades do Controle Interno baseado na Função Gestão da Informação

ATIVIDADES	ALTERNATIVA / ESTÁGIOS																											
	1				2				3				4				5				6							
	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D	A	B	C	D				
Desenvolvimento dos sistemas de informação, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais;																												
Implementação dos sistemas de informação, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais;																												
Gestão dos sistemas de informação, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais.																												

Fonte: Coleta de Dados

O resultado do estudo realizado pelos autores Miranda, et al., (2014) no município de Salinas/MG, não foi apresentado de maneira individual, como o deste estudo ou do município do Amazonas, porém se percebe claramente que o núcleo de controle interno de Salinas/MG desempenha integralmente a maioria das atividades do controle interno baseado nas funções primordiais da controladoria estabelecidas por Borinelli (2006).

O estudo realizado por Dri (2015), no município de Nova Hartz/RS, também não está detalhado individualmente, pois teve como objetivo demonstrar se o controle interno desse município encontra-se bem estruturado e funcionando conforme determina a legislação. A conclusão do autor do estudo realizado em Nova Hartz/RS demonstra a importância do controle interno como ferramenta no combate a irregularidades, podendo ter sua utilização preventiva ou corretivamente. Em relação à execução das atividades pelo controle interno, o estudo realizado por Dri (2015) não permite a realização de comparação com o estudo aqui realizado, pois conforme já relatado os objetivos são diferentes.

Após a análise dos dados e demonstração dos resultados serão apresentadas as considerações finais, descrevendo se o objetivo deste trabalho proposto inicialmente foi alcançado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que a controladoria, no âmbito governamental, é o órgão que se encontra no comando do controle interno, auditoria interna e contabilidade, também incumbida de melhorar e desenvolver todos os demais sistemas de controles, por meio de suas sete funções primordiais, este estudo objetivou apurar o nível de aderência do controle interno na execução das atividades baseadas em cada um das sete funções da controladoria.

Para alcançar o objetivo proposto neste estudo, realizou-se uma pesquisa descritiva, um estudo múltiplo de casos, onde a abordagem foi qualitativa, visto que os dados foram coletados através de um questionário, onde continha os estágios de desempenho das atividades do controle interno baseado nas funções primordiais da controladoria, aplicado aos chefes das unidades de controle interno das prefeituras pesquisadas.

Os resultados demonstraram que as sete funções primordiais da controladoria, estabelecidas por Borinelli (2006) em sua grande maioria não são executadas pelo controle interno nas quatro prefeituras pesquisadas ficando a outros departamentos ou terceirizadas, não sendo possível a identificação de quem as realiza, pois não era esse o objetivo do presente estudo.

O controle interno, sendo parte da controladoria, com fundamental relevância para auxiliar nas tomadas de decisões dos administradores públicos, conforme evidenciado por intermédio de citações teóricas, não corresponde nas prefeituras pesquisadas, pois conforme dados analisados, desempenha parcial ou integralmente poucas atividades.

Para melhor visualização dos resultados, calculou-se um percentual dividindo o total das atividades que não são executadas pelo controle interno pelo total das atividades que fizeram parte do questionário. O percentual das atividades que não são executadas pelo controle interno em cada prefeitura foi de: 88,10% na prefeitura de Cachoeirinha, 80,95% na prefeitura de Canoas, 66,67% na prefeitura de Novo Hamburgo e 73,81% na prefeitura de São Leopoldo, sendo essas atividades executadas por outro departamento ou terceirizadas.

Destaca-se a seguir o percentual de algumas das funções onde o controle interno não realiza as atividades, sendo: (i) função contábil, que compreende o desenvolvimento da contabilidade, com 83,33%; (ii) função finanças, que compreende a elaboração dos controles financeiros com 93,75%; (iii) função controle interno, que compreende o monitoramento dos sistemas de controle interno destinados a proteger o patrimônio e os interesses da entidade, com 67,50%; e (iv) função custos, que compreende os registros, a mensuração, o controle, a análise e a avaliação dos custos da organização, com 100%.

Quando comparado o resultado deste estudo com os estudos relacionados, percebe-se que as atividades do controle interno dos municípios da Grande Porto Alegre/RS são realizadas em uma escala menor que no município de Salinas/MG, onde, segundo os autores, uma parcela considerável é executada integralmente e equipara-se com o município do estado do Amazonas, onde é bem restrita a execução das atividades, pois o novo órgão está se estruturando para futuramente desenvolver as atividades. Quando relacionado ao município de Nova Hartz/RS, percebe-se que naquele município as atividades desenvolvidas pelo controle interno, segundo o autor, são executadas de conformidade com a legislação e com eficiência, auxiliando o administrador público a combater ou corrigir irregularidades, demonstrando assim toda sua importância. Porém no tocante a execução das atividades não pode-se fazer uma comparação, pois o autor não relata quais são executadas pelo controle interno, visto que não era o objetivo de seu estudo.

Recomenda-se o estudo aprofundado do tema em outros municípios, devido às limitações do atual estudo, para que se tenha condições de conhecer e avaliar, visando o aprimoramento do funcionamento do controle interno nos órgãos governamentais.

REFERENCIAS

ALVES-MAZZOTTI, Alda. Judith. Usos e abusos dos estudos de caso. **Cadernos de Pesquisa**, v. 36, n. 129, p. 637-651, set./dez. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/cp/v36n129/a0736129.pdf>. Acesso em 16 de abr. de 2017.

BORINELLI, Márcio. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/pt-br.php>. Acesso em 23 de abr. de 2016.

BRASIL. Constituição Federal. **Constituição da república federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 de abr. de 2016.

CACHOEIRINHA/RS. **Lei nº 1994 de 20 de novembro de 2001**. Dispõe sobre a fiscalização no município pelo sistema de controle interno do poder executivo, nos termos do art. 31 da Constituição da República. Disponível em <https://c-mara-municipal-da-cachoeirinha.jusbrasil.com.br/legislacao/252552/lei-1994-01>. Acesso em 19 de set. de 2016.

_____. **Lei nº 2941, de 09 de março de 2009**. Dispõe sobre a estrutura administrativa do poder executivo. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rs/c/cachoeirinha/lei-ordinaria/2009/294/2941/lei-ordinaria-n-2941-2009-dispoe-sobre-a-estrutura-administrativa-do-poder-executivo>. Acesso em 19 de set. de 2016.

CANOAS/RS. **Lei nº 6017 de 11 de maio de 2016**. Dispõe sobre a controladoria geral do município e sobre o sistema de controle interno municipal e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/c/canoas/lei-ordinaria/2016/602/6017/lei-ordinaria-n-6017-2016-dispoe-sobre-a-controladoria-geral-do-municipio-e-sobre-o-sistema-de-controle-interno-municipal-e-da-outras-providencias?q=legislacao%20sobre%20controle%20interno>. Acesso em 19 de set. de 2016

CERVO, Amando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso de estudantes universitários**. 4. ed. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1996.

CHAVES, Renato Santos. **A auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU**. Curitiba: Juruá, 2009.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Resolução nº 1135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf Acesso em: 26 de maio de 2016.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DRI, Sandro Pedro Rizzi. **Controle interno: uma importante ferramenta na gestão pública de Nova Hartz**. 2015. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/132310/000981048.pdf?sequence=1> Acesso em: 09 de maio de 2017.

FLORES, Paulo César. Controladoria na gestão governamental. **Revista do CRCRS**, Porto Alegre, n. 131, p. 59 – 73, dez. 2007. Disponível em: <http://revistacrcrs.tempsite.ws/pub/crcrs/index3/?numero=131&edicao=33>. Acesso em 26 de maio de 2016.

LINS, Marinho. A importância do controle interno na administração pública e sua busca por uma gestão pública eficaz. **JurisWay**, 2012 Disponível em: https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=9532. Acesso em 30 de ago. de 2016.

MIRANDA, Marconi dos Santos, et al. **Controladoria na administração pública: um estudo de caso no núcleo do controle interno do município de Salinas/MG**. VIII FEPEG – FÓRUM ENSINO – PESQUISA – EXTENSAO – GESTÃO, UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MONTES CLAROS – UNIMONTES – Campus Universitário Professor Darcy Ribeiro. Setembro/2014. Montes Claros, MG. Disponível em: <http://www.fepeg2014.unimontes.br/?q=printpdf/node/26087>>. Acesso em 16 de mar. de 2016.

NOVO HAMBURGO/RS. **Lei nº 1495 de 23/11/2006**. Institui a unidade de controle interno do município. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rs/n/novo-hamburgo/lei-ordinaria/2006/149/1495/lei-ordinaria-n-1495-2006-institui-a-unidade-de-controle-interno-do-municipio>. Acesso em 19 de set. de 2016.

_____. **Lei nº 2069/2009 de 17 de dezembro de 2009**. Altera a estrutura administrativa organizacional da prefeitura municipal de Novo Hamburgo, instituída pela lei municipal nº 180/1991, e dá outras providencias. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/n/novo-hamburgo/lei-ordinaria/2009/206/2069/lei-ordinaria-n-2069-2009-altera-a-estrutura-administrativa-organizacional-da-prefeitura-municipal-de-novo-hamburgo-instituida-pela-lei-municipal-n-1801991-e-da-outras-providencias>. Acesso em 19 de set. de 2016.

OLIVEIRA JÚNIOR, Nilson José de; CHAVES JÚNIOR, Oswaldo Demóstenes Lopes; LIMA, Mariomar de Sales. A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. **Revista universo contábil**, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 38-54, jan./mar. 2009. Disponível em: www.spell.org.br/documentos/download/6186>. Acesso em 16 de mar. de 2016.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. **Lei complementar federal 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em 25 de maio de 2017.

QUEIROZ, Marly Alfaia Simões de; PETER, Maria da Gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras; GOMES, Amanda de Oliveira; RODRIGUES, Maria Denise Nunes. Controle interno e controladoria na administração pública: estudo nas universidades federais brasileiras. In: XIX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, Bento Gonçalves, RS, de 12 a 14 de Novembro de 2012. **Anais...** Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/305>. Acesso em 27 de maio 2016.

REITER, Mayara. **A controladoria na Administração Pública: fator decisivo na tomada de decisões**. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso MBA em Gestão Financeira, Auditoria e Controladoria de Pós-Graduação lato sensu, Nível de Especialização,

do Programa FGV Management como pré-requisito para a obtenção do título de Especialista. Blumenau: FGV: 2011. Disponível em: <http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2014/01/Mayara-Reter.pdf>. Acesso em: 04 de maio de 2017.

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

RIO GRANDE DO SUL – TCE/RS. **Manual de orientação aos novos administradores municipais**. 2008. Disponível em: http://imperatore.com.br/Artigos_Controladoria/MANUALADMINISTRADORES.pdf. Acesso em 25 de maio de 2017.

SÃO LEOPOLDO/RS. **Lei nº 7910 de 12 de janeiro de 2004**. Dispõe sobre o sistema de controle interno do município e dá outras providências. Disponível em <https://leismunicipais.com.br/a/rs/s/sao-leopoldo/lei-ordinaria/2004/539/5382/lei-ordinaria-n-5382-2004-dispoe-sobre-o-sistema-de-controle-interno-do-municipio-e-da-outras-providencias?q=5382>. Acesso em 19 de set. de 2016

_____. **Lei nº 7910 de 30 de julho de 2013**. Dispõe sobre a organização e estrutura do poder executivo municipal, administração direta, de São Leopoldo e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/s/sao-leopoldo/lei-ordinaria/2013/791/7910/lei-ordinaria-n-7910-2013-dispoe-sobre-a-organizacao-e-estrutura-do-poder-executivo-municipal-administracao-direta-de-sao-leopoldo-e-da-outras-providencias.html?wordkeytxt=micro%20empresa>. Acesso em 19 de set. de 2016

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

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

SOUZA, Fábila Jaiany Viana de; SILVA, Maurício Corrêa da; ARAÚJO, Aneide Oliveira; SILVA, José Dionísio Gomes da. Controladoria privada e governamental: uma análise comparativa. **Revista do administrador público**. Nº 63. Julho de 2010. Disponível em: <http://www.sigaa.ufrn.br/sigaa/verProducao?idProducao=423950&key=bca7ce14a53005e7ab8f4f883d88ba60>. Acesso em 14 de maio de 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS – TCE/MG. Cartilha de orientações sobre controle interno – TCE/MG – junho 2012. Disponível em: https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Controlo%20Interno.pdf. Acesso em 15 de abr. de 2017.