

Controladoria, Auditoria Interna e Controle Interno: O Entendimento dos Gestores Públicos Municipais Pertencentes ao Corede Produção/RS

RESUMO

Este artigo aborda o entendimento dos gestores públicos dos municípios do Corede Produção/RS quanto ao controle interno, a auditoria interna e a controladoria como instrumentos e técnicas que podem ser utilizadas nos municípios, no intuito de auxiliar a administração na busca pela eficácia e eficiência no serviço público. O objetivo geral consiste em avaliar o entendimento desses gestores a cerca da atuação da controladoria, auditoria interna e controle interno no âmbito local. Quanto a metodologia, esta pesquisa é do tipo aplicada, classificada como descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa, delineada em pesquisa de levantamento, abrangendo cerca de 21 municípios. Os dados foram coletados através de um questionário formatado em dois blocos com perguntas fechadas, moldado pela escala de Likert e enviado por e-mail aos prefeitos ou vice-prefeitos no período de agosto a outubro/2011. Como respostas foram devolvidos 19 questionários, onde foi constatado que somente 15% dos gestores pesquisados têm clareza sobre as atribuições e finalidades da controladoria, auditoria interna e do controle interno, na perspectiva de gerar informações relevantes e oportunas à gestão municipal, bem como de fortalecer os atos empreendidos, evidenciando assim pouco conhecimento sobre a relevância da atuação desses órgãos.

Palavras-chave: Administração Pública. Controle Interno. Auditoria Interna. Controladoria.

1 INTRODUÇÃO

A eficiência e a eficácia no uso dos recursos físicos, humanos e financeiros têm sido muito discutidas entre os gestores das empresas privadas e almejadas por elas na tentativa de obter melhores resultados, bem como para atingir as metas e os objetivos no menor prazo possível. Na área governamental, foi a partir da Emenda Constitucional 19/98 que os gestores passaram a dar maior importância a este tema.

Para Slomski (2009, p. 49) a eficiência é tema de fácil observação entre as empresas privadas, uma vez que os produtos têm preço. Porém, na administração pública brasileira, trata-se de um novo paradigma que encontra na mensuração do resultado econômico uma forma de evidenciar o valor do serviço produzido pelas entidades públicas para a sociedade, ou seja, a eficiência na administração pública.

O mesmo autor afirma ainda que mensurar resultados na gestão pública significa apurar as diferenças entre a receita econômica, a soma dos custos diretos/variáveis e os indiretos identificáveis à entidade pública que a produziu. Assim, tendo em vista que o “lucro é o melhor indicador de nível de eficácia das empresas” (CATELLI; GUERREIRO, 1994) medir resultado econômico na gestão pública, que não gera lucros, é uma atividade bastante complexa, porém, necessária para verificar o alcance dos objetivos traçados pelos gestores.

No contexto da eficiência e eficácia na gestão pública, o controle interno tem papel fundamental para atingir os objetivos no menor custo e da melhor forma para oferecer a certeza de que os números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis são confiáveis.

Complementarmente, a auditoria interna, com o passar do tempo, também passou a ser utilizada no contexto empresarial como uma atividade de assessoramento à alta administração no desempenho de suas funções. Dentre muitos resultados que a auditoria interna pode

oferecer, Cruz (2007, p. 27) destaca o de certificar a efetividade e a oportunidade dos controles internos, bem como apontar soluções alternativas para a melhoria do desempenho operacional, medir o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhar, mediante indicadores do nível de eficiência e eficácia, o desvio em relação ao desvio-padrão.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (2003), a auditoria interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Ainda, no contexto da otimização das relações dos recursos, das operações e produtos/serviços, o que se configura numa mudança da política de gestão e da estrutura de funcionamento das administrações públicas. Por isso, a controladoria pública pode ser vista segundo Gerigk *et al* (2007, p. 7) como uma “resposta a essa nova realidade” cuja implantação e estruturação nos entes públicos têm por objetivo o acompanhamento e a colaboração na coordenação de ações com enfoque gerencial.

Assim, contribuindo para uma mudança dos padrões no gerenciamento no setor público, a controladoria, a auditoria interna e o controle interno têm se apresentado como instrumentos e técnicas a serem utilizadas pelos gestores para atenderem, não apenas aos princípios legais consagrados na Constituição Federal/88, mas otimizar a aplicação dos escassos recursos para que atendam efetivamente as necessidades da sociedade, sem perder de vista o equilíbrio das contas públicas.

Nesse sentido, diante da importância, da complexidade e do funcionamento destes mecanismos de gestão nas prefeituras municipais, o presente estudo questiona: Qual o entendimento dos gestores municipais no Corede Produção/RS sobre a atuação da controladoria, auditoria interna e controle interno no âmbito municipal? O objetivo geral consiste em avaliar o entendimento dos gestores municipais no referido Corede, quanto às premissas e a atuação da controladoria, auditoria interna e controle interno no âmbito dos municípios. Para tanto, nos objetivos específicos destacam-se: a abordagem dos aspectos relacionados aos temas que envolvem a controladoria, auditoria e o controle interno e, também, o levantamento de informações sobre o entendimento dos gestores nos municípios selecionados sobre o tema.

Este estudo justifica-se pelo fato de que os gestores públicos municipais, nos últimos anos, vêm convivendo com inúmeras mudanças que refletem diretamente no seu modo de gerir os recursos públicos, onde, de um lado a sociedade tem exercido maior poder de controle e, de outro, apresenta necessidades sempre crescente por serviços e obras públicas, bem como buscar a formação do elo entre a atuação desses órgãos e a melhor governança pública.

Este estudo está estruturado em cinco sessões, sendo que a primeira inicia pela introdução, a segunda contém a fundamentação teórica, na terceira está descrita a metodologia, na quarta a síntese dos resultados e, por fim, estão as considerações finais seguidas das referências bibliográficas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção consta a abordagem sobre o controle interno na administração municipal, fundamentos de auditoria interna aplicada às empresas e ao governo, bem como a contextualização da controladoria empresarial e no setor público.

2.1 O controle interno na administração pública

As discussões sobre controle são cada vez mais frequentes no meio empresarial e adquire maior ênfase sempre que ocorrem escândalos, crises, fraudes, grandes prejuízos ou fracassos de grandes companhias nacionais ou estrangeiras, impulsionando os debates sobre o valor e a importância dos controles internos.

A utilização dos controles garante a continuidade do fluxo de operações e informações organizacionais, que se tornam necessários quando o crescimento da empresa em volume, nas diversificações de produtos, locais diferenciados de produção, no processo de vendas a clientes distantes e até de segmentação diversa de novos produtos, torna-se mais difícil o controle de todas as operações e transações (ATTIE, 2011, p. 112-113).

Para o Comitê de Pronunciamentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, 2011) o controle interno compreende o plano de organização, a organização de métodos e medidas, adotados pela empresa para assim proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

A descrição dada por Attie (2011, p. 112) refere-se ao conceito da AICPA afirmando que mesmo os planos, políticas, sistemas e organização estejam adequadamente planejados, a eficiência administrativa será comprometida se a empresa não dispuser de um quadro pessoal dimensionado às necessidades internas, atuando de forma capaz, eficiente e motivado. Assim, o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir seus objetivos.

Portanto, o mesmo autor atesta que os meios de controle são compostos por várias instâncias, as quais se incluem: a forma de organização, políticas, sistemas, procedimentos, inventários, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização, de aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, dentre outros.

Percebe-se então que o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos e contábeis no âmbito das empresas. Paralelamente, os apontamentos de Almeida (2011, p. 50) descrevem que é o conjunto de procedimentos, métodos e rotinas com objetivos de proteger os ativos e produzir dados confiáveis é o objetivo dos controles contábeis. Com isso, auxiliar a administração na condução ordenada dos negócios se constitui o objetivo maior dos controles administrativos.

Nessa linha de pensamento, corrobora Castro (2010, p. 291) quando trata que o controle interno administrativo busca garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor custo e na melhor forma, sustentando os atos praticados pelos administradores ou se relacionando com as metas da empresa, enquanto que os contábeis visam dar certeza aos números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis.

Em se tratando de Administração Pública, o mesmo autor afirma que os conceitos geralmente difundidos sobre controle interno são insuficientes para esclarecer o assunto, pois o controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob a sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança das informações deles decorrentes.

O resultado disso é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades o que, na visão de Attie (2011,

p. 117-118) requer que haja na empresa a segregação de funções, o funcionamento de um sistema de autorização e aprovação, a determinação de funções e responsabilidades, a rotação de funcionários, cartas de fiança, a manutenção de contas de controle, seguros, observação da legislação, contagens físicas e independentes e alçadas progressivas.

Para Castro (2010) os controles foram divididos no tempo em controle prévio que antecede a operatividade do ato e cuja técnica utilizada é a contabilidade, o controle concomitante que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, o qual utiliza a fiscalização como técnica de trabalho e o controle subsequente que se efetiva após a conclusão do ato, visando corrigir eventuais defeitos ou declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia e, nesse caso, é utilizado a auditoria.

Nota-se que são vários os papéis desempenhados pelo controle interno que convergem para uma função macro, onde possa servir de base informativa segura e tempestiva para o processo decisório no que tange a gestão dos negócios.

2.1.1 Os aspectos do controle governamental

Na administração pública, o controle interno é aquele que o “Poder Público exerce sobre seus próprios exercícios, objetivando assegurar a execução desses dentro dos princípios básicos da administração pública definidos pelo art. 37 da Constituição Federal” (CALIXTO; VELASQUEZ, 2006, p. 65).

Este é um mecanismo que tem evoluído em decorrência da crescente demanda pelo controle da coisa pública imposto pela sociedade. O marco inicial do controle na Administração Pública está consubstanciado no art. 75 da Lei 4.320/64 que determina regras para o controle da execução orçamentária. Para Castro (2010, p. 307) este mesmo artigo concentra toda a filosofia que justifica a existência de sistemas de controle ao determinar o controle sobre os atos administrativos, a fidelidade funcional dos agentes, o cumprimento dos limites financeiros e o alcance dos resultados.

Mais tarde, o Art. 6º do Decreto-Lei 200/67, definiu o Controle como um dos princípios fundamentais da Administração Pública Federal e acrescentou em seu artigo 13 o alcance deste princípio devendo ser exercido em todos os níveis e órgãos da administração.

Após duas décadas do último dispositivo legal sobre o controle na Administração Pública, a Constituição Federal/88 trouxe algumas novidades, em seu Art. 31 fica definido que o controle interno passa a atuar em parceria com o Poder Legislativo na tarefa de fiscalizar os atos do executivo. Já no Art. 74 constam as finalidades e competências do controle interno no âmbito da administração pública federal, uma vez que a finalidade do Sistema de Controle Interno é instituída para a esfera federal.

Nessa contextualização, Meirelles (2008, p. 570) aborda que o “controle em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção de um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Porém, foi a partir da vigência da Lei 101/2000 que os administradores públicos tiveram suas responsabilidades aumentadas através dos pressupostos do planejamento e da transparência para a gestão pública. Um dos controles se refere aos limites das despesas com pessoal, às fontes vinculadas e, ainda, mudanças nos controles nos convênios, dos restos a pagar e na publicação de demonstrativos de forma semestral ou quadrimestral, dependendo da população de cada ente governamental.

Para disseminar essa prática no meio governamental, o Conselho Federal de Contabilidade (2011) editou a Resolução 1.135/2008 que aprova a NBC T 16.8, obrigando os órgãos públicos a adotarem, a partir de janeiro/2010 o controle interno como suporte do sistema contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos do setor público.

Para Calixto e Velásquez (2006) o controle interno não pode ser confundido com Sistema de Controle Interno, como o próprio nome diz, é um sistema que controla toda a atuação governamental e não um controle isolado de processos. O controle interno é de responsabilidade de todos os gestores, sendo exigido em qualquer processo, sob pena das unidades não terem informações tempestivas e confiáveis para decisões, enquanto que o sistema é implantado através de mecanismos com o fim de inibir atos que possam comprometer a idoneidade destas informações.

Posteriormente, para verificar se os procedimentos estão em conformidade com a legislação que rege o assunto e se os funcionários estão cumprindo o que foi estabelecido nos controles internos, Castro (2010, p. 317) afirma que há a necessidade de criar uma auditoria interna para falar a mesma linguagem dos tribunais, bem como avaliar os controles internos para garantir que as regras fixadas estejam sendo obedecidas, atividades que devem ser desenvolvidas pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

2.2 Fundamentos de auditoria interna aplicada às empresas e ao governo

Para Attie (2011, p. 110) a diferenciação entre o controle interno e a auditoria interna, dá-se que o primeiro se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa e, o segundo, equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado.

Esses departamentos especializados, geralmente são designados Sistemas de Controle Interno. No entendimento de Almeida (2011, p. 57), não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias, funções estas desenvolvidas pela Auditoria Interna

Segundo o Instituto de Auditores Internos de Nova York, nas inferências de Attie (2011, p. 208) pode-se entender a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente, dentro da organização, para a revisão da contabilidade, finanças e outras operações como base para servir à Administração, equivalendo ao controle administrativo que mede e avalia a eficiência de outros controles.

A auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente, o que favorece o exercício dos controles prévio, concomitante e subsequente de todos os atos da administração. Embora o auditor interno mantenha vínculo com a empresa, ele deve ter total independência profissional e obediência às normas de auditoria.

Para o CFC (2011) a Auditoria Interna pode ser conceituada como:

(...) exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir a administração da entidade de cumprimento de seus objetivos.

A abordagem de Attie (2011, p. 208) descreve que para atingir seu objetivo, o auditor interno, entre outras, executa as seguintes funções: deve revisar e avaliar a eficiência, verificar a adequação e a aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais; bem como se estão sendo cumpridas, corretamente, as políticas, os procedimentos e os planos estabelecidos; deve examinar o grau de confiabilidade das informações contábeis e outras obtidas na organização e, também, avaliar a qualidade de desempenho das tarefas delegadas.

Seja no setor privado, seja no governamental, a auditoria interna não apresenta grandes diferenças. Segundo Castro (2010) em ambos os casos, ela tem por missão algumas atividades, como por exemplo: assessorar a alta administração no desempenho de suas funções; nos limites de suas responsabilidades através do exame; avaliação da adequação e eficácia dos controles internos; integridade e confiabilidade das informações e registros; integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assessorar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização; eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e legalidade na gestão pública e, por fim, buscar a compatibilidade das ações e programas com os objetivos definidos nos planos e orçamentos.

Assim sendo, a auditoria realizada pelo Sistema de Controle Interno governamental tem o mesmo papel da auditoria interna nas empresas em geral, além do assessoramento aos gestores públicos, esta tem o papel também de apoiar o controle externo, informar qualquer fato de que tiver conhecimento e que resulte ou possa gerar prejuízo para a Administração Pública, sob a pena de responsabilidade solidária, atendendo ao preceito do Art. 70 da CF/88.

Na visão de Cruz (2007, p. 32) o que diferencia a auditoria interna do setor público para o privado são os usuários da informação que, no caso do setor público, há o interesse do cidadão como contribuinte ou usuário dos serviços públicos, das associações de funcionários, do público em geral, além dos bancos, credores entre outros, também comuns no setor privado.

Para Castro (2010, p. 386) as auditorias realizadas pelo Sistema de Controle Interno nas administrações públicas são classificadas em: - auditoria de gestão, cujo objetivo é emitir opinião e certificar a regularidade das contas de um gestor; - auditoria de acompanhamento da gestão, que visa antecipar os trabalhos da auditoria de gestão; auditoria contábil, que tem como foco a confirmação dos valores apresentados nas demonstrações financeiras; - auditoria operacional ou de desempenho, que objetiva avaliar as ações gerenciais e os procedimentos operacionais das unidades ou entidades, programas, projetos, atividades ou segmentos e, por fim, a auditoria especial que consiste no exame de fatos ou situações relevantes, de natureza incomum ou extraordinária.

As técnicas e procedimentos de auditoria interna não se diferenciam das técnicas e procedimentos de auditoria externa ou independente, pois são utilizados como procedimentos técnicos os testes substantivos e de observância, o que compreendem a inspeção, a observação, a investigação e a confirmação (CFC, 2011).

Com isso, entende-se que as auditorias empresariais e governamentais aproximam-se para a contribuição efetiva à gestão das entidades, no que tange a garantir o atendimento às aspirações formais da administração e as normas legais que permeiam em ambos os cenários.

2.3 A contextualização da controladoria empresarial e no setor público

As empresas, visando acompanhar as mudanças no mercado que exigem tomadas de decisões rápidas, vêm implantando departamentos de controladoria com a missão de otimizar

resultados econômicos e financeiros. Para Mosimann e Fisch (1999, p. 108) “cabe a controladoria, como órgão da estrutura empresarial, administrar o sistema de informações econômico-financeiro da empresa e coordenar esforços dos gestores de cada área no intuito de maximizar os resultados globais da empresa.”

Sob esses aspectos, Beuren (2002) destaca a importância assumida pela controladoria, considerando os conceitos, funções típicas, posição do órgão na estrutura organizacional, atividades, dentre outros aspectos.

Na formação conceitual de Mosimann e Fisch (1999, p. 99) a controladoria é assumida como 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 a finalidade de orientá-las para a eficácia.” A análise desse conceito reporta a Controladoria como um ramo do conhecimento, uma ciência.

Complementando essa descrição, Almeida, Parisi e Pereira (2001) avaliam que a controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para os autores, há a necessidade em se distinguir a controladoria como um ramo de conhecimento responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais, como um órgão administrativo com a função de disseminar o conhecimento, a modelagem e a implantação de sistemas de informação, atuando também como órgão aglutinador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.

Logo, essa concepção volta-se ao já descrito por Mosimann e Fisch (1999, p. 88) como sendo “o órgão cuja missão e cujos valores são delineados pelo modelo de gestão” promovendo com isso a sinergia entre os diversos setores e áreas da empresa.

Conforme o nível de autoridade e responsabilidade definidas para a área da controladoria, assim como o ambiente organizacional onde ela se insere, este órgão poderá situar-se em locais diferentes no desenho do organograma da empresa. Segundo Oliveira (2009, p. 43) as organizações menores ou maiores e que sejam usuárias de tecnologia, tendem a ter uma controladoria única atuando junto à alta administração, como órgão de *staff* do presidente, ilustrado na Figura 1:

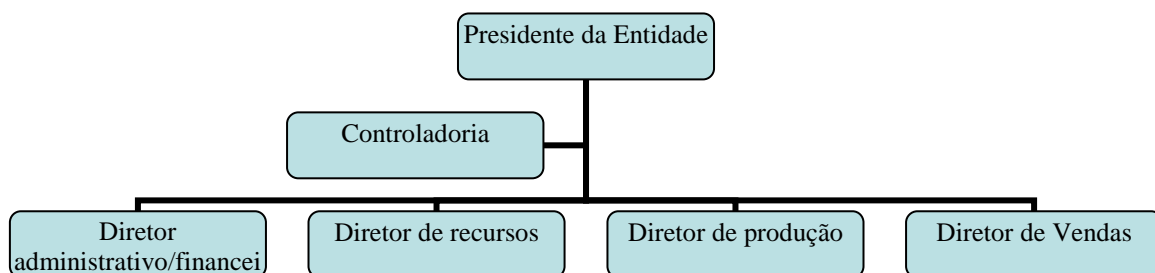


Figura 1: Controladoria como assessoria da presidência

Fonte: Schmidt e Santos (2006, p. 55)

Pela Figura 1 verifica-se a posição da controladoria é a responsável pelas informações que interessam aos usuários que ocupam os cargos de gestão e, com isso, garante a disseminação uniforme destas informações e reduzem uma possível assimetria entre os níveis.

As atividades relacionadas a controladoria são desempenhadas pelo *Controller* que, na visão de Oliveira (2009, p. 39), embora tenha suas bases firmemente assentadas na contabilidade, a função do *controller* é de maior alcance, relacionando-se diretamente com a geração de valor pela empresa para acionistas, clientes e demais *stakeholders*.

No entendimento de Martin (2002), a função do contador se esgota na produção dos demonstrativos contábeis e financeiros, já do *controller* consiste em identificar, prever, mensurar e avaliar o impacto das forças críticas ambientais sobre os resultados da empresa, subsidiando a escolha dos planos com vistas à defesa do valor econômico dos acionistas.

Na execução de suas atividades, a Controladoria deve utilizar-se de dois instrumentos fundamentais, quais são: os processos de gestão e os sistemas de informações (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001).

Em períodos recentes, as administrações públicas buscam a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos. Para Gerigk *et al* (2007) a administração será eficiente quando conseguir realizar as ações governamentais planejadas de forma econômica, otimizando os recursos disponíveis. Além dessa maximização na aplicação dos recursos públicos, os gestores públicos precisam estar atentos a legislação constitucional e infraconstitucional.

Assim, a implantação da controladoria nas administrações públicas pode representar o desempenho dessas funções. Entretanto, no setor público verifica-se certa complexidade, decorrente do cenário político, econômico e social aos quais as entidades públicas necessitam atender, fato esse que acaba dificultando a análise e a aplicabilidade de determinados procedimentos eficientes, geralmente utilizadas no setor privado, dentre eles, a Controladoria.

Nesse contexto, Slomski (2009, p. 15) descreve que “a controladoria busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja público ou privado”. A sua implantação nos entes públicos municipais tem por objetivo o acompanhamento e a colaboração na coordenação de ações com enfoque gerencial, para que os objetivos traçados sejam atingidos, bem como, a disponibilização de informações seja precedida de conteúdo de forma clara e objetiva, e assim contribuir para a gestão das atividades municipais (GERIGK *et al*, 2007).

A descrição dada por Slomski (2003, p. 373) ressalta que nos Municípios a controladoria se constitui no “órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações econômico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-fins e das atividades-meio”, isso possibilitaria a correta mensuração dos resultados econômicos produzidos pelas atividades empreendidas pelo Estado e, com isso, se tornaria um instrumental importante para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores públicos e a sociedade.

Nesse sentido, Gerigk *et al* (2007) concluem que a finalidade de se adotar a Controladoria no âmbito municipal, dá-se pelo fato de responsabilizá-la pelo sistema de informação gerencial e pelo controle da legalidade, visando assegurar que o planejamento proposto seja alcançado, desempenhando uma missão em atuar como instrumento de ligação entre o Chefe do Poder Executivo Municipal e a estrutura geral que circundam o Ente Público na prestação de serviços à população.

Sob os aspectos de gestão, entende-se que a relação entre o controle interno, a auditoria interna e a controladoria permitem o aperfeiçoamento dos atos administrativos, contábeis e financeiros e que acabam repercutindo na preservação patrimonial das organizações.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se do tipo aplicada, pois segundo Diehl e Tatim (2004, p. 55) se atém a problemas específicos de organizações e deve incluir uma preocupação teórica. A abordagem do problema é de cunho quantitativo e avaliado de modo qualitativo as respostas obtidas.

Quanto ao objetivo geral, a pesquisa é classificada como descritiva e delineada para avaliar o entendimento dos gestores públicos dos municípios do Corede Produção/RS a cerca da atuação da controladoria, da auditoria interna e do controle interno no âmbito dos municípios selecionados.

Para Dallabrida (2007) os Conselhos Regionais de Desenvolvimento (Coredes) constituem-se como meio de articulação regional com vistas à definição das estratégias de desenvolvimento de cada uma das regiões em que é dividido o Estado do Rio Grande do Sul¹. Segundo a Fundação de Economia e Estatística (FEE, 2011), o Estado do Rio Grande do Sul está dividido em 28 regiões chamadas de Coredes, sendo que o Corede Produção é a região objeto deste estudo e composta por 21 Municípios, os quais são: Almirante Tamandaré do Sul, Camargo, Carazinho, Casca, Ciríaco, Coqueiros do Sul, Coxilha, David Canabarro, Ernestina, Gentil, Marau, Mato Castelhano, Muliterno, Nova Alvorada, Passo Fundo, Pontão, Santo Antonio do Palma, Santo Antonio do Planalto, São Domingos do Sul, Vanini e Vila Maria.

Os dados para a pesquisa foram coletados através de questionário moldado com questões fechadas aplicadas em três blocos: no primeiro bloco buscaram-se dados sobre os gestores e as prefeituras que representam.

No segundo, as questões foram moldadas em escala de Likert, onde foram propostas alternativas numa escala de 1 a 5, conforme o grau de importância, para o entendimento sobre a visão sistêmica das atividades da controladoria, da auditoria interna e do controle interno da seguinte forma:

- 1:** Concordo totalmente
- 2:** Concordo em partes
- 3:** Discordo parcialmente
- 4:** Discordo totalmente
- 5:** Não tenho opinião formada sobre o assunto.

No terceiro bloco buscou-se saber o entendimento dos respondentes sobre as atribuições da controladoria, da auditoria interna e controle interno, cujas alternativas apresentadas foram:

- 1:** Auditoria interna
- 2:** Controle interno
- 3:** Controladoria

O instrumento foi encaminhado para os respondentes através de e-mail no período de agosto a outubro/2011, sendo estes os senhores prefeitos ou vice-prefeitos dos municípios que compõem o Corede Produção/RS. Para validação do instrumento foi aplicado um pré-teste junto a um grupo de servidores públicos que detém cargos de gestão num órgão público estadual, como modo de identificar possíveis distorções no questionamento pretendido.

A análise ocorreu em três etapas com a tabulação dos dados em planilha de Excel, conforme a moldagem do próprio instrumento de coleta, descritos anteriormente.

Como limitação, apresenta-se a fidelidade dos respondentes no preenchimento do questionário e o entendimento que os gestores possuem sobre o tema, pois se espera que as informações tenham sido prestadas pelo público selecionado e que este tenha algum conhecimento sobre o tema da pesquisa.

¹ Esta mesma regionalização está servindo de referência para o Governo do Estado, com o fim de sediar suas estruturas administrativas. Durante o primeiro semestre de 2006, iniciou-se um novo debate, envolvendo o Governo Estadual, a Assembléia Legislativa, as Federações das Associações de Municípios, as Universidades e o Fórum Estadual dos COREDES/RS, para rediscutir tal regionalização.

4 ANÁLISE DE DADOS

Para a análise das respostas, infere-se que foram aplicados 21 (vinte e um) questionários, dos quais somente 19 (dezenove) retornaram. A seguir, apresentam-se os dados gerais dos locais estudados.

4.1 Dados da prefeitura e do entrevistado

O primeiro bloco de questões trata dos dados dos respondentes e seus respectivos municípios, conforme compilado na Tabela 1, inicialmente pela função dos respondentes:

Tabela 1: A função dos respondentes

Descrição	%
Prefeito	75,0
Vice-prefeito	25,0

Fonte: Dados primários(2011)

Dos 19 gestores que responderam o questionário, 75% exercem o cargo de prefeito e 25% são vice-prefeitos que desempenham as respectivas funções na administração pública.

Na Tabela 2 é possível verificar a faixa etária dos respondentes:

Tabela 2: A idade dos respondentes

Idade	%
Entre 21 e 40 anos	12,0
De 41 a 60 anos	81,0
Acima de 60 anos	7,0

Fonte: Dados primários (2011)

Neste quesito, comprova-se que 12% tem idade entre 21 e 40 anos, a grande maioria representando 81% dos gestores tem idade entre 41 e 60 anos e, apenas, os 7% restantes tem mais de 60 anos.

No que diz respeito à escolaridade, a Tabela 3 traduz o seguinte:

Tabela 3: A escolaridade dos respondentes

Escolaridade	%
Sem nível superior	56,2
Ensino Fundamental incompleto	12,5
Ensino Fundamental completo	6,2
Ensino Médio	25,0
Superior Incompleto	12,5
Superior	43,8
Superior completo	25,0
Pós-graduação	18,8

Fonte: Dados primários(2011)

Pela Tabela 3 verifica-se que a maioria dos gestores dos municípios do Corede Produção/RS têm baixa escolaridade. Constata-se que 56,2% dos respondentes não possui nível superior completo e apenas 43,8% apresenta graduação concluída ou nível de pós graduação. A análise mais detalhada do perfil dos respondentes revela que, de um lado, somente 25% possuem ensino médio, enquanto que outros 12,5% detêm o ensino fundamental incompleto, 6,2% possui ensino fundamental completo e apenas 12,5% tem nível superior

incompleto; por outro lado, constatou-se que 25% detêm o nível superior completo e outros 18,8% apresentam Pós-graduação.

Quando questionados sobre o Sistema de Controle Interno (SCI), todos os gestores respondentes (100%) afirmaram que em seus Municípios o SCI foi instituído por Lei e está em funcionamento, bem como realizam periodicamente, as atividades de Auditoria Interna nos setores das prefeituras. Constata-se, dessa forma, uma preocupação de ordem legal dos gestores em virtude das exigências e também da efetiva cobrança do Tribunal de Contas, o qual exige que os Relatórios de Gestão Fiscal sejam elaborados e chancelados pelo responsável do Sistema de Controle Interno, especialmente, após o advento da LRF.

Vale lembrar que o órgão central de controle é o setor responsável pela coordenação das atividades de controle, sendo a Auditoria Interna uma técnica de Controle Interno, no caso, que pode ser utilizada pela Unidade Central de Controle para verificar a ocorrência de erros, fraudes ou de desperdícios.

4.2 O entendimento sobre a visão sistêmica das atividades da controladoria, auditoria interna e controle interno

Neste segundo bloco buscou-se perceber a visão sistêmica dos gestores sobre as atividades da controladoria, auditoria interna e controle interno.

A Tabela 4 apresenta um panorama sobre a visão sistêmica dos gestores sobre os temas abordados neste estudo:

Tabela 4: Entendimento dos gestores sobre a visão sistêmica das atividades da controladoria, auditoria interna e controle interno

Questões	Respostas em %				
	1	2	3	4	5
1. Na sua opinião, a alta administração municipal utiliza as informações produzidas pelo Sistema de Controle Interno para avaliar a gestão pública?	25,0	75,0	-	-	-
2. Os relatórios das Auditorias do Sistema de Controle Interno auxiliam a alta administração na tomada de decisão?	25,0	68,8	-	-	6,2
3. Os membros do Sistema de Controle Interno atuam de forma independente?	43,8	56,2	-	-	-
4. As Auditorias Internas realizadas pelo Sistema de Controle Interno nos setores da prefeitura são previamente comunicadas e regulamentadas?	43,8	37,5	18,7	-	-
5. Os objetivos do Sistema de Controle Interno estão alinhados aos objetivos da alta administração?	31,3	62,5	-	-	6,2
6. O relacionamento entre o Sistema de Controle Interno e os usuários das informações por ele produzidas (alta administração, funcionários dos setores, Câmara de Vereadores, Tribunal de Contas do Estado) é adequado?	56,2	43,8	-	-	-
7. As recomendações da Auditoria Interna são construtivas, realizáveis e proporcionam aprendizado aos funcionários dos setores auditados?	43,8	50,0	-	-	6,2
8. Baseado no conceito de Slomski (2003) sobre controladoria é necessária a criação do órgão administrativo da Controladoria na sua Prefeitura?	31,2	43,8	25,0	-	-

Fonte: Dados primários (2011)

Pela análise da Tabela 4 pode-se observar na questão 1 que apenas 25% dos respondentes da pesquisa afirmam utilizar as informações e os relatórios produzidos pelo Sistema de Controle Interno para avaliar suas atividades, o desempenho da gestão e,

consequentemente, subsidiar a tomada de decisão. Já os 75% restantes inferem utilizar parcialmente tais informações ao processo de gestão.

Na questão 2, os resultados foram semelhantes, destacando que em torno de 6,2% não tem opinião formada sobre o assunto. Salienta-se que os relatórios elaborados pelo SCI podem conter informações relativas a aplicação dos recursos públicos, gestão do patrimônio local, sobre o processo de arrecadação e de despesa pública, atendimento aos limites da LRF e outros, caracterizando assim sua relevância ao processo de acompanhamento da gestão como num todo. O fato de não levar tais considerações no contexto de tomada de decisão, poderá acarretar assimetrias informacionais, não sistematizando as variáveis envolvidas em cada área e que poderão afetar o bom andamento das atividades no governo.

Verifica-se pelas questões 3 e 4 que na visão dos gestores, em apenas 43% dos Municípios pesquisados o SCI desempenha suas atividades de forma independente e planejada, comunicando e regulamentando previamente as Auditorias Internas que serão realizadas nos setores da Prefeitura. Já os 56,2% restantes, inferem que as atividades são desempenhadas de forma parcial quanto a independência, podendo significar desempenho de atividades concomitantes com esta e subordinação em seus atos.

É importante destacar que a NBC T 12 prevê que o planejamento da auditoria deve ser documentado e os programas de trabalho formalmente preparados, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.

Dos 16 gestores respondentes, apenas em torno de 31% concordam totalmente que os objetivos do controle interno estão alinhados aos objetivos da alta administração, ou seja, a uma pequena maioria aponta nessa direção, enquanto que 62% concordam em partes sobre esse aspecto. Essa percepção pode estar relacionada ao desconhecimento dos objetivos do controle interno ou por não haver clareza dos objetivos da alta administração. Para Castro (2010) o objetivo do controle interno é funcionar como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão.

Na questão 6, também não há unanimidade entre os gestores quanto ao adequado relacionamento entre SCI e os usuários das informações por ele produzidas. Nesse caso, entende-se como usuário o Tribunal de Contas, a Câmara de Vereadores, os funcionários e a alta administração, onde em torno de 56% dos gestores concordam plenamente sobre esse aspecto.

Observou-se pela questão 7, que aproximadamente 43% dos pesquisados concordam totalmente que as recomendações da Auditoria Interna são construtivas, realizáveis e proporcionam aprendizado aos funcionários dos setores auditados. Essa postura dos auditores de estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas e dos auditados em aceitar essas diretrizes, asseguram que os propósitos da administração estabelecidos através de suas políticas e procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelos servidores. No entanto, 6,2% afirmaram não ter domínio suficiente sobre o assunto para responder tal inferência.

Quanto a criação do órgão administrativo da controladoria em suas prefeituras, questionado no item 8, pode-se notar que somente 31% concordam plenamente com a sua implantação, por visualizar assim um instrumento fundamental para a gestão. Em torno de 43% responderam que de modo parcial concordam com a assertiva e 25% dos pesquisados discordam parcialmente da intenção em promover a instituição desse órgão junto à administração. Esse entendimento pode ser decorrente da falta de conhecimento sobre essa temática, ou por entender que esse órgão ainda tem pouco espaço ou função bem definida na

área pública, sem desconsiderar a questão da falta de recurso para organizar suas estruturas administrativas.

Não se pode perder de vista que os municípios pesquisados são de pequeno porte e carecem de estruturas melhor aparelhadas. Na visão de Castro (2010) existe dificuldade em sistematizar, por exemplo, o controle interno no meio acadêmico e em grandes empresas. Dessa forma, esse problema é ainda maior quando se trata de pequenos municípios onde várias tarefas são executadas por uma mesma pessoa e a administração tende a ser fortemente centralizada. Para tanto, a Controladoria conta somente com a iniciativa e decisão gerencial do gestor em instituí-la em seu município, ou ficará subsidiada a uma normatização maior que traga isso como obrigação do ente governamental, caso contrário, ainda haverá barreiras internas nesse quesito.

4.3 O entendimento dos gestores sobre as atribuições da controladoria municipal, auditoria interna e controle interno

Como terceiro bloco buscou-se pontuar o entendimento dos gestores sobre as atribuições e funções da controladoria, auditoria interna e controle interno nos municípios.

A Tabela 5 apresenta o entendimento dos gestores em termos percentuais sobre as atribuições da controladoria, da auditoria interna e do controle interno nos municípios.

Tabela 5: Entendimento dos gestores sobre as atribuições da controladoria municipal, auditoria interna e controle interno

Questões	Respostas em %		
	1	2	3
1. No seu entendimento, examinar, avaliar, levantar e comprovar a integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos na administração pública é função do(a)	18,8	50	31,2
2. Acompanhar a execução dos atos e ações praticadas pela administração, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, com a finalidade de evitar perdas, desvios, auxiliar a boa e regular execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial é função do(a):	86,7	13,3	-
3. Você avalia que os gestores públicos podem obter informações mais precisas e necessárias a tomada de decisões, através do órgão de:	33,3	53,4	13,3

Fonte: Dados primários (2011).

Pela análise da Tabela 5, pode-se perceber que os prefeitos e vice-prefeitos carecem de informações ou não possuem clareza bem definida sobre as funções, atribuições, objetivos da controladoria, da auditoria interna e do controle interno.

Esse entendimento pode estar relacionado ao fato de que a existência do SCI nos municípios seja apenas com a finalidade em atender a legislação e evitar apontes do TCE. As importantes informações produzidas pelo SCI não estão sendo utilizadas em sua plenitude para promover a eficiência operacional da entidade, oferecer segurança aos atos praticados, estimular a obediência e respeito às regras traçadas, proteger os ativos e inibir a corrupção. Lembrando as palavras de Castro (2010), o controle garante que os objetivos da organização sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz.

Somente em torno de 18% dos respondentes entendem que examinar, avaliar, levantar e comprovar a integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos na administração pública são funções da auditoria interna. A grande maioria possui entendimento equivocado, atribuindo essa função ao controle interno ou a controladoria.

Da mesma forma, observa-se a falta de clareza sobre os temas, pois somente aproximadamente 13% dos respondentes atribuem ao controle interno as funções de acompanhar a execução dos atos e ações praticadas pela administração em caráter opinativo, preventivo ou corretivo com a finalidade de evitar perdas, desvios, auxiliar a boa e regular execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial. A grande maioria, em média 86%, entende que essas são funções corretas da auditoria interna.

Por fim, somente em torno de 13% dos respondentes entendem que as informações precisas e necessárias a tomada de decisões são obtidas através do órgão administrativo da controladoria. Pode-se atribuir os equívocos na questão 3 à ausência desse órgão nos municípios, o que pode levar os gestores a buscar informações somente junto ao Sistema de Controle Interno e aos relatórios de auditoria interna e não amparados por outro órgão com visão mais abrangente, como no caso a controladoria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Toda organização pública precisa encontrar formas de aperfeiçoar seus processos, otimizar o uso dos escassos recursos, cumprir a legislação, atingir seus objetivos e metas, alcançar resultados e proteger seus ativos. Esse caminho passa, necessariamente, pela instituição e funcionamento do Sistema de Controle Interno, elaboração de normas, rotinas e procedimentos de Controle Interno, realizações periódicas de Auditoria Interna nos setores, e, ainda pouco difundida na área pública, a criação do órgão administrativo da Controladoria.

Nesse cenário, este estudo propôs avaliar o entendimento dos gestores municipais no Corede Produção quanto às premissas e a atuação da controladoria, auditoria interna e controle interno no âmbito dos municípios.

Foi aplicado um questionário com 15 questões aos prefeitos e vice-prefeitos moldadas em três blocos, sendo que foram obtidas respostas de 19 dos 21 municípios do Corede Produção.

Os resultados da pesquisa revelaram, na primeira etapa, o perfil dos gestores, sendo a maioria dos respondentes encontra-se com idade entre 41 e 60 anos e não possuem ensino superior completo.

Na segunda etapa fica evidenciado que em relação aos relatórios produzidos pelo Sistema de Controle Interno, em torno de 75% dos gestores utilizam parcialmente as informações por ele produzidas ao processo de gestão. Já em relação aos servidores integrantes do Sistema de Controle Interno, verificou-se que estes necessitam do apoio da alta administração para que suas atividades sejam desempenhadas com independência e que suas orientações possam ser factíveis pelos setores auditados.

Em seguida, pode-se inferir que na maioria dos municípios pesquisados há alinhamento dos objetivos propostos pela administração aos objetivos do controle interno. A relação do SCI com os usuários atende perfeitamente aos quesitos de transparência e, que em quase a maioria, observa-se o pleno atendimento das recomendações propostas. Fundamentalmente, quanto à criação do setor de Controladoria, observou-se que não há unanimidade sobre a necessidade desse setor nos municípios estudados, uma vez que somente um pequeno percentual dos gestores concorda totalmente com a sua criação e entende ser fundamental para a boa gestão pública.

Na terceira etapa, a pesquisa aponta para um indicativo da falta de clareza e de informações aos gestores sobre os temas propostos, bem como da preocupação em instituir em seus municípios apenas os controles, instrumentos, técnicas e órgãos, que a legislação e o

Tribunal de Contas determinam, pois somente em média 15% dos respondentes conhecem as atribuições corretas do controle interno, da auditoria interna e da controladoria.

Esse reflexo ocorre no fato de que, apesar dos esforços dos gestores em instituir e por em funcionamento o Sistema de Controle Interno nos municípios, as informações produzidas por este ainda não estão sendo utilizadas para avaliar se os resultados pretendidos pela administração estão sendo atingidos, não gerando oportunidades para criar novas estratégias de gestão.

Com o estudo, conclui-se que os gestores públicos dos locais estudados estão focados ainda na administração legal e, com isso, encontram-se distantes dos instrumentos que podem ser utilizados como parte do processo de aprendizado para a orientação às técnicas mais aprimoradas de gestão, como a instituição de controles internos efetivos para promover o resguardo do patrimônio público e a implantação dos órgãos de controladoria para obter uma visão macro voltada à maximização do resultado global da entidade.

REFERÊNCIAS

AICPA, American Institute of CPAs.
<http://www.aicpa.org/Publications/AccountingAuditing/Pages/AccountingAuditing.aspx>.

Acessado em set. 2011.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. *In*: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo, Atlas, 2001.

_____. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo, Atlas, 2001.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ATTIE, Willian. **Auditoria**: Conceitos e aplicações. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. *In* SHMIDT, Paulo (org) **Controladoria**: Agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em maio de 2011.

_____. **Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> Acesso em maio de 2011.

_____. **Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> Acesso em maio de 2011.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> Acesso em maio de 2011.

_____. **Lei Complementar 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> Acesso em maio de 2011.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na Administração Pública Federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Ed. Especial. Universidade Federal de Santa Maria, Jul/2006, .p. 63–81.

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

CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo. **Seminário gestão econômica de empresas**. Gecon/FEA/USP, set. 1994.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 986/2003. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br> . Acesso em maio/2011.

_____. **Resolução 1.135/2008. Aprova a NBC T 16.8- Controle Interno**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br> Acesso em maio/2011.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2007.

DALLABRIDA, Valdir Roque. A Gestão Social dos Territórios nos Processos de Desenvolvimento Territorial: Uma Aproximação Conceitual. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**. Rio de Janeiro, v. 2, n. 2, segundo semestre de 2007. Disponível em: <http://www.aten.org.br> Acesso em 14 jul 2011.

DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA. **Municípios do Corede em 2010**. Disponível em <<http://www.fee.tche.br>> Acesso em 26 de jul de 2011.

GERIGK, Wilson; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de. ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Controladoria pública municipal na perspectiva dos profissionais do controle externo. **ABC Custos Associação Brasileira de Custos**, Volume 2, nº3 – set/dez 2007.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, nº 28p. 7-28, jan./Abr. 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SCHMIDT Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos da Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.