



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Bruno Campos Pereira

**Controladoria no setor público: um estudo sobre as instituições públicas de
controladoria do Poder Executivo Estadual na Região Sudeste e Sul do
Brasil**

Rio de Janeiro

2020

Bruno Campos Pereira

Controladoria no setor público: um estudo sobre as instituições públicas de controladoria do Poder Executivo Estadual na Região Sudeste e Sul do Brasil



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Rio de Janeiro

2020

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

P436 Pereira, Bruno Campos.
Controladoria no setor público: um estudo sobre as instituições públicas de controladoria do Poder Executivo Estadual na Região Sudeste e Sul do Brasil / Bruno Campos Pereira.– 2020.
126f.
Orientador: Waldir Jorge Ladeira dos Santos.
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f.120-126.

1. Controladoria – Teses. 2. Administração pública – Brasil, Sul – Teses. 3. Administração pública – Brasil, Sudeste – Teses. I. Santos, Waldir Jorge Ladeira dos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 658.15:35(815/816)

Bibliotecária: Regina Souza do Patrocinio CRB7/4954

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Bruno Campos Pereira

Controladoria no setor público: um estudo sobre as instituições públicas de controladoria do Poder Executivo Estadual na Região Sudeste e Sul do Brasil

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 10 de dezembro de 2020.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Prof. Dra. Andréa Paula Osório Duque
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Prof. Dr. Sergio Luiz de Argolo Bezerra
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2020

DEDICATÓRIA

Aos meus amados pais, Sergio e Zildene, por todo carinho, amor e abnegação. Ao meu irmão Raphael Campos por todo suporte e orientação. Mas antes de tudo a Deus por me conceder o privilégio de nascer nesta família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Sergio Bastos e Zildene Campos, por terem dedicado todo seu tempo e amor na minha criação e do meu irmão Raphael. A presença de vocês na minha foi essencial para forjar o ser humano que sou hoje.

Mãe, muito obrigado pelo carinho, amor e palavras de conforto em todos os momentos que passei até aqui, não existem palavras que possam descrever o que sinto por você. Te amo!

Pai, obrigado por sempre estar ao meu lado, agradeço por todas as nossas conversas que sempre me fizeram repensar e crescer, obrigado por sempre ter lutado por mim e pelo meu irmão. Te amo!

Ao meu irmão, Raphael Campos, meu muito obrigado. Sou muito grato por ter você como meu irmão gêmeo. Sua presença sempre me deu segurança e sempre me guiou para tentar ser melhor. Se eu consegui chegar até aqui, foi por ter me espelhado no seu exemplo nos estudos e como profissional. Você é o cara!

Á Dani por ter dividido essa longa jornada de luta no mestrado comigo, obrigado.

Aos meus Primos e Primas, em especial à minha prima Laila que num dos momentos em que mais precisei de orientação e foco nos estudos, demonstrou todo seu carinho e cuidado, mesmo nas broncas.

Agradeço ao Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos por ter depositado confiança no meu trabalho, por ter aceitado me orientar e por todas os importantes ensinamentos passados.

Agradeço à Prof. Dra. Andréa Paula Osório Duque por toda atenção e paciência com que sempre tratou a todos, e por todo aprendizado concedido.

Ao Prof. Dr. Sérgio Luiz de Argolo Bezerra pelas valiosas contribuições para a construção desta pesquisa.

A todos os docentes do Programa, pelo tratamento cordial e pelos valiosos ensinamentos repassados.

Aos amigos do Mestrado que sempre estiveram à disposição uns dos outros, sempre buscando incentivar para que todos alçassem seus objetivos.

Aos amigos de trabalho na SUNOT/SEFAZ que contribuíram sobremaneira para meu crescimento, especialmente ao Professor Jorge de Carvalho que sempre confiou no trabalho da sua equipe e me concedeu espaço para crescer profissionalmente.

A toda minha equipe de colaboradores na Coordenadoria de Produção de Normas da Contadoria Geral do Estado e da Gerência de Controladoria do Rioprevidência, em especial à minha equipe da Diretoria Geral de Administração e Finanças na Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Inovação do Estado do Rio de Janeiro, que me deram o suporte necessário para que fosse possível que eu me dedicasse às atividades de liderança das equipes e estudos no Mestrado.

O conhecimento é um tesouro, mas a prática é a
chave para alcançá-lo.

Thomas Fuller

RESUMO

PEREIRA, Bruno Campos. *Controladoria no setor público: um estudo sobre as instituições públicas de controladoria do Poder Executivo Estadual na Região Sudeste e Sul do Brasil*. 2020. 126f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

No Brasil, a controladoria tem origem em meados do século XX diante do aumento da competitividade e complexidade das atividades empresariais. No setor público nacional, a controladoria emerge a partir da década de 1990, atuando sob os preceitos constitucionais e legais, constituindo-se como a engrenagem que impulsiona e corrige os rumos da administração pública, aprimorando as boas práticas na defesa do patrimônio, do interesse público e na promoção da cultura de integridade, criando meios para que a sociedade exerça o controle social, assim como prevenindo e combatendo os desvios inerentes às práticas de corrupção. Contudo, verifica-se que não há um modelo padrão com parâmetros a serem seguidos para a estruturação dessas instituições. Neste sentido, a presente pesquisa objetiva propor um modelo para a organização, estrutura, funções e atividades na implementação e/ou aperfeiçoamento da controladoria no setor público, com ênfase no Poder Executivo estadual. A metodologia da pesquisa caracteriza-se como descritiva, quanto aos objetivos, com abordagem qualitativa, por meio da investigação bibliográfica e análise documental, estruturada por meio da coleta de dados constantes dos instrumentos legais, infralegais e de websites oficiais de governo que apresentam informações sobre a organização, atividades, funções e estrutura da amostra estratificada de instituições de controladoria integrantes do Poder Executivo dos Estados da região sudeste e sul do Brasil. Os resultados da pesquisa indicam que, em geral, as instituições têm se denominado controladorias-gerais e são compostas por carreira específica, típica de Estado, e que há uma predominância da execução das funções típicas de controladoria elencadas na literatura e das macrofunções do controle interno. Foi possível identificar uma disponibilização insuficiente do orçamento de despesa, o que pode dificultar a execução das políticas públicas de controle. Assim como apenas 16,67% da amostra possui mecanismo para que o *controller* seja oriundo da carreira do órgão, o que denota pouca autonomia e independência na condução das políticas públicas de controle. Neste sentido, a presente pesquisa apresenta uma proposta de estrutura, organização, orçamento, funções e atividades com vistas ao atendimento da finalidade precípua da controladoria no setor público.

Palavras-chave: Controladoria. Setor Público. Funções de Controladoria. Sistema de Controle Interno.

ABSTRACT

PEREIRA, Bruno Campos. *Controllershship in the public sector: a study on public controllership institutions of the State Executive Branch in the Southeast and South of Brazil*. 2020. 126f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

In Brazil, controllership has its origins in the mid-twentieth century due to the increased competitiveness and complexity of business activities. In the national public sector, controllership emerged from the 1990s, acting under constitutional and legal precepts, constituting itself as the gear that drives and corrects the direction of public administration, improving good practices in the defense of heritage, public interest and in promoting a culture of integrity, creating ways for society to exercise social control, as well as preventing and combating deviations inherent in corrupt practices. However, it appears that there is no standard model with parameters to be followed for the structuring of these institutions. In this sense, this research aims to propose a model for the organization, structure, functions and activities in the implementation and/or improvement of controllership in the public sector, with an emphasis on the State Executive Branch. The research methodology is characterized as descriptive, in terms of objectives, with a qualitative approach, through bibliographic investigation and documentary analysis, structured through the collection of data contained in legal, non-legal instruments and official government websites that present information about the organization, activities, functions and structure of the stratified sample of controllership institutions that are members of the Executive Branch of the States in the southeastern and southern regions of Brazil. The results of the research indicate that, in general, the institutions have called themselves general controllers and are composed of a specific career, typical of the State, and that there is a predominance of the execution of the typical controllership functions listed in the literature and of the macro functions of internal control. It was possible to identify an insufficient availability of the expenditure budget, which can hinder the implementation of public control policies. Just as only 16.67% of the sample has a mechanism for the controller to come from the agency's career, which denotes little autonomy and independence in the conduct of public control policies. In this sense, the present research presents a proposal of structure, organization, budget, functions and activities with a view to meeting the main purpose of controllership in the public sector.

Keywords: Controllershship. Public Sector. Controllershship Functions. Internal Control System.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Denominação das instituições	78
Gráfico 2 - Denominação do dirigente máximo.....	90
Gráfico 3 - Gênero do dirigente máximo.....	91
Gráfico 4 - Área de formação acadêmica do dirigente máximo.....	92
Gráfico 5 - Área de formação exigida para ingresso na carreira de Auditor.....	96
Gráfico 6 - Usuários inscritos por redes sociais.....	100

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Ciclo do controle	30
Figura 2 -	Finalidades do SCI.....	47
Figura 3 -	Valores institucionais.....	88
Figura 4 -	Prerrogativas e Garantias da Controladoria.....	107
Figura 5 -	Preceitos de governança da Controladoria.....	108
Figura 6 -	Organograma da Controladoria.....	109

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Espécies de controle na Literatura.....	35
Quadro 2 -	Princípios inerentes ao controle interno.....	39
Quadro 3 -	Funções do TCU.....	42
Quadro 4 -	Legislação Nacional sobre o controle social.....	44
Quadro 5 -	Definições de Controladoria enquanto ramo do conhecimento.....	52
Quadro 6 -	Controladoria enquanto área do conhecimento humano.....	53
Quadro 7 -	Definições de controladoria enquanto órgão.....	54
Quadro 8 -	Controladoria enquanto órgão ou unidade organizacional.....	55
Quadro 9 -	Aspectos procedimentais da controladoria para a dimensão funções.....	58
Quadro 10 -	Funções básicas consolidadas a partir de estudos empíricos e da literatura	60
Quadro 11 -	Atividades agrupadas de acordo com a função típica de controladoria.....	60
Quadro 12 -	Conceitos do CONACI para a gestão do Sistema de Controle Interno.....	65
Quadro 13 -	Atividades típicas da controladoria no setor público.....	66
Quadro 14 -	Tipologia de pesquisa aplicável à contabilidade.....	70
Quadro 15 -	Instituições públicas de controladoria nos Estados.....	72
Quadro 16 -	Amostra da pesquisa.....	73
Quadro 17 -	Websites das instituições de controladoria.....	74
Quadro 18 -	Bloco de análise dos dados.....	75
Quadro 19 -	Denominação das instituições consoante a região do País.....	77
Quadro 20 -	Particularidades do texto constitucional estadual sobre o SCI.....	79
Quadro 21 -	Legislação de criação das instituições.....	80
Quadro 22 -	Posição hierárquica das instituições nos Estados.....	82
Quadro 23 -	Competências institucionais.....	83
Quadro 24 -	Estrutura organizacional das instituições.....	84
Quadro 25 -	Missão institucional.....	86
Quadro 26 -	Visão institucional.....	87
Quadro 27 -	Valores institucionais.....	87
Quadro 28 -	Requisitos para a nomeação do dirigente máximo.....	92
Quadro 29 -	Cargo efetivo dos dirigentes máximos.....	94
Quadro 30 -	Carreira específica nas instituições.....	95
Quadro 31 -	Requisitos mínimos para o ingresso na carreira de Auditor.....	96

Quadro 32 - Exclusividade do exercício nas atividades finalísticas.....	97
Quadro 33 - Prerrogativas e garantias no exercício das atividades.....	98
Quadro 34 - Macrofunções exercidas pelas instituições.....	101
Quadro 35 - Funções típicas de controladoria nas instituições.....	102

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Orçamento de despesa destinado às instituições no exercício de 2020.....	88
Tabela 2 -	Percentual do orçamento do Poder Executivo destinado às despesas das instituições no exercício de 2020.....	89
Tabela 3 -	Redes sociais utilizadas pelas instituições.....	99
Tabela 4 -	Quantidade de Postagens nas principais Redes sociais.....	100
Tabela 5 -	Funções nas instituições.....	103

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGE-BA	Auditoria-Geral do Estado da Bahia
AGE-PA	Auditoria-Geral do Estado do Pará
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CAGE-RS	Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul
CGDF	Controladoria-Geral do Distrito Federal
CGE-AC	Controladoria-Geral do Estado do Acre
CGE-AL	Controladoria-Geral do Estado de Alagoas
CGE-AM	Controladoria-Geral do Estado do Amazonas
CGE-AP	Controladoria-Geral do Estado do Amapá
CGE-CE	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará
CGE-GO	Controladoria-Geral do Estado de Goiás
CGE-MG	Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais
CGE-MS	Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul
CGE-MT	Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso
CGE-PB	Controladoria-Geral do Estado da Paraíba
CGE-PI	Controladoria-Geral do Estado do Piauí
CGE-PR	Controladoria-Geral do Estado do Paraná
CGE-RJ	Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro
CGE-RN	Controladoria-Geral do Estado do Rio Grande do Norte
CGE-RO	Controladoria-Geral do Estado de Rondônia
CGE-RR	Controladoria-Geral do Estado de Roraima
CGE-SC	Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina
CGE-TO	Controladoria-Geral do Estado de Tocantins
CGM	Controladoria-Geral do Município
CGU	Controladoria-Geral da União
CONACI	Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios das Capitais
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
ECBC	Estrutura Conceitual Básica de Controladoria
GECON	Gestão Econômica

IFAC	International Federation of Accountants
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
LAI	Lei de Acesso à Informação
LDO	Lei das Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Federal
NPM	New Public Management
OGE-SP	Ouvidoria Geral do Estado de São Paulo
PPA	Plano Plurianual
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SCI	Sistema de Controle Interno
SCGE-PE	Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco
SECONT-ES	Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo
SECONT-SE	Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santos
SETC-SE	Secretaria de Estado da Transparência e Controle
STC-MA	Secretaria de Transparência e Controle do Estado do Maranhão
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	18
1	REFERENCIAL TEÓRICO.....	23
1.1	Administração Pública e seus modelos.....	23
1.1.1	<u>Administração Pública Gerencial.....</u>	26
1.1.2	<u>Controle na Administração Pública.....</u>	29
1.1.3	<u>Espécies de Controle na Administração Pública.....</u>	34
1.1.3.1	Controle Interno.....	37
1.1.3.2	Controle Externo.....	41
1.1.3.3	Controle Social.....	43
1.1.4	<u>O Sistema de Controle Interno.....</u>	46
1.2	Controladoria.....	50
1.2.1	<u>Funções da Controladoria.....</u>	57
1.2.2	<u>Controladoria no Setor Público.....</u>	61
2	METODOLOGIA.....	69
2.1	Tipologia da Pesquisa.....	69
2.2	Delimitação da Pesquisa.....	71
2.3	Coleta de dados.....	74
2.4	Tratamento dos dados.....	75
3	ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS	77
3.1	Resultados da pesquisa quanto a estrutura e organização das Instituições.....	77
3.2	Resultados da pesquisa quanto ao dirigente máximo da controladoria (<i>Controller</i>).....	90
3.3	Resultados da pesquisa quanto a carreira dos servidores das controladorias.....	95
3.4	Resultados da pesquisa quanto as funções e atividades das controladorias.....	98
4	PROPOSTA DE UM MODELO DE CONTROLADORIA-GERAL.....	103

4.1	Quanto a estrutura e organização da controladoria no setor público.....	104
4.2	Quanto a carreira da controladoria no setor público.....	108
4.3	Quanto as atividades e funções da controladoria no setor público.....	110
4.3.1	<u>Do Gabinete do Controlador-Geral.....</u>	110
4.3.2	<u>Da Assessorias Técnicas.....</u>	111
4.3.3	<u>Da Assessoria Jurídica.....</u>	111
4.3.4	<u>Da Diretoria Executiva.....</u>	111
4.3.5	<u>Da Auditoria-Geral.....</u>	112
4.3.6	<u>Da Corregedoria-Geral.....</u>	113
4.3.7	<u>Da Ouvidoria Geral e Transparência.....</u>	113
4.3.8	<u>Da Controladoria Adjunta de Integridade.....</u>	114
4.3.9	<u>Do Conselho Superior de Controle Interno.....</u>	114
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	116
	REFERÊNCIAS.....	120

INTRODUÇÃO

A administração pública no Brasil vem passando por profundas transformações desde meados do século XX, migrando da administração patrimonialista, perpassando pela administração burocrática e se inserindo num contexto gerencial-estratégico ao final dos anos 1990, por meio de diversas reformas administrativas no Estado. Como ensina Pereira (1996) foi a partir do ano de 1936 que, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), a administração burocrática clássica, idealizada por Max Weber, passou a ser adotada no Brasil com o intento de substituir a administração patrimonialista.

Esta ruptura com o modelo anterior teve como objetivos afastar a prática nociva do nepotismo e do clientelismo na administração pública, criar mecanismos para proteção do patrimônio público e combater a corrupção, por meio de rigorosa seleção de pessoal para o ingresso no serviço público, aplicação de métodos no estabelecimento de processos e procedimentos, guiado pela racionalidade no atingimento dos objetivos (PEREIRA; NAKANO, 1996; PEREIRA, 1998; CASTRO, 2008).

Contudo, quando o Estado amplia o seu papel social e econômico em meados do século XX, verifica-se que o modelo burocrático é demasiado lento, ineficaz e antieconômico, com uma estrutura rígida e centralizada, privilegiando os procedimentos e formalidades, gerando entraves no agir administrativo (PEREIRA; NAKANO, 1996; PEREIRA, 1998; CASTRO, 2008).

Neste contexto, somando-se as crises do Estado na década de 1970, que interromperam o ritmo de crescimento no mundo, com a clara ineficiência na gestão dos recursos pela administração pública, o modelo de administração burocrática desagua em crise, culminando, assim, na sua falência.

Com efeito, “a importância da gestão de gastos do governo tem se tornado cada vez mais evidente, principalmente em razão da escassez de recurso e do aumento da demanda na prestação de serviços públicos, que exigem do gestor público instrumentos que o auxiliem a alocar recursos públicos” (DREHMER; RAUPP, 2016, p. 120).

A necessidade por redução de custos e aumento da eficiência nas atividades dos governos, em diversos níveis, como uma forma de resposta à crise do Estado, trazendo melhoria na performance do setor público, culminou em uma nova forma de gerir a coisa pública, a Nova Gestão Pública (*New Public Management* – NPM) (LIMA et al., 2013b; KAMBANEI, 2014; PEREIRA; ROMÃO, 2015; BLONSKI et al, 2017).

Baseada em princípios da administração gerencial oriundos da iniciativa privada, a NPM traz para administração pública conceitos e ferramentas de um controle gerencial efetivo (BLONSKI et al., 2017). Neste sentido, Balbe (2010, p. 27) assevera que “cunhar a expressão New Public Management - NPM foi intencionalmente uma maneira concisa de representar a mistura do campo gerencial com o campo do governo”.

No Brasil, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, é considerado um marco na Administração Pública Gerencial (PEREIRA; NAKANO, 1996; CASTRO, 2008). Editado pelo governo militar, o citado Decreto visava a descentralização e desconcentração das atividades administrativas, preconizando maior racionalidade na utilização dos escassos recursos públicos, alçando a função controle como princípio fundamental na atuação da administração pública.

Contudo, a função controle, apesar de receber maior relevância nos movimentos de reformas administrativas que moldam a administração pública gerencial, está presente, como marco inicial, no texto legal da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

No citado diploma legal, consoante artigo 75, o controle está centrado, principalmente, na execução orçamentária, na proteção do patrimônio público, frente a escassez dos recursos públicos disponíveis, bem como na legalidade e legitimidade da atuação administrativa na arrecadação de receitas e execução de despesas. O Legislador também dá ênfase ao controle contábil, previsto nos artigos 87 e 93, reforçando o controle dos registros e operações que resultem em direitos e obrigações pelo Estado.

Acrescenta-se ainda que o legislador concede a atuação do controle da execução orçamentária ao Poder Executivo, mediante controle interno, a despeito da atuação do Tribunal de Contas, conforme consta do artigo 76 da Lei, e que, o controle da legalidade dos atos de execução orçamentária, conforme previsão do artigo 77, passa a ser prévio, concomitante e subsequente, estendendo assim as ações do controle na administração pública.

Em aderência ao movimento das reformas administrativas, em 1988, o Poder Constituinte, deu à Função Controle um maior protagonismo e relevância, sendo alçado, consoante Peter e Machado (2014), a princípio constitucional, ao estabelecer, no artigo 70 da Constituição da República Federativa do Brasil que:

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).

Verifica-se, portanto, a relevância dada pela Constituição Federal à função Controle, sobretudo ao analisar o artigo 74 da Constituição Federal de 1988, in verbis,

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, **quanto à eficácia e eficiência**, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Uma das inovações da CRFB, conforme entende Di Pietro (2019), é a previsão de que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, em cada Poder, será exercida pelo sistema de controle interno que atuará de forma integrada entre os poderes.

O sistema de controle de interno pode ser definido como “o conjunto de órgãos, funções e atividades, articulados por de um órgão central de coordenação, orientados para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição e normatizadas em cada Poder e esfera de governo” (CONACI, 2010). Nesta perspectiva, Castro (2008) e Glock (2015) reforçam a necessidade de que o sistema de controle interno seja coordenado e orientado por meio de uma estrutura central orientadora do sistema.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, percebe-se um movimento ainda tímido, iniciado nos anos de 1990, de criação ou reformulação dos órgãos de centrais do sistema de controle interno sob a roupagem de controladoria-geral, o que se torna mais evidente com a promulgação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que enfatiza o controle e a responsabilidade na gestão fiscal, o equilíbrio das contas públicas, a transparência, a *accountability* (prestação de contas e responsabilização) e o controle social, assim como edição dos demais normativos legais que regulamentam o acesso à informação e reforçam as ações de integridade, *compliance* e combate à corrupção na gestão pública.

Contudo, verifica-se que não há um modelo uniforme para a implementação da controladoria no setor público, tendo em vista que a legislação não prevê ou dispõe a respeito de um modelo para a estruturação deste órgão (CASTRO, 2008; SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011; CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016).

Isto posto, conclui-se que a estruturação de uma instituição de controladoria no setor público, como órgão central do sistema de controle interno nos Poderes, surge como elemento imprescindível para contribuir com a boa governança pública, buscando a eficiência, eficácia, economicidade e, sobretudo, a efetividade na condução das políticas públicas, frente à escassez de recursos, desvios, fraudes e escândalos de corrupção que dilapidam o erário público, mitigando, inclusive a assimetria da informação entre a administração pública e a sociedade.

Desta forma, surge o problema da pesquisa que reside em investigar quais os parâmetros que se constituem em uma matriz para a formatação de um modelo padrão de instituição de controladoria com atuação no poder executivo estadual?

Por se tratar de um tema importante, apesar de relativamente novo, diversos autores entendem que a controladoria como tema de pesquisa ainda é pouco explorada em investigações científicas, carecendo de atenção especial por parte dos pesquisadores (BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007; DURIGON; DIEHL, 2013; LIMA et al., 2013a; MAROSTEGA et al., 2014; BEUREN; ZONATTO, 2014; RIBEIRO, 2019; CAVICHIOLI et al., 2020).

O interesse na pesquisa, além de acadêmico, revela-se pessoal, pois, sob o prisma de um cidadão brasileiro, intenciona-se contribuir para o aperfeiçoamento estrutural das instituições de controladoria no setor público nacional. Por conseguinte, o resultado da pesquisa pode contribuir para o aprimoramento do sistema de controle interno, preconizado na Carta Magna, colaborando diretamente para que a Administração Pública possa atuar com eficiência, eficácia, efetividade e economicidade em suas ações, entregando valor para a sociedade.

Assim, apresenta-se a seguir os objetivos gerais e específicos que norteiam esta pesquisa.

OBJETIVO GERAL

- Propor um modelo básico de organização, estrutura, atividades e funções na implementação e/ou aperfeiçoamento da controladoria no setor público, com ênfase no Poder executivo estadual.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Apresentado o Objetivo Geral, conduz-se à caracterização dos objetivos específicos que visam:

- Investigar na literatura as atividades, funções, estrutura e os elementos básicos contemplados para a estruturação de instituições de controladoria;
- Identificar, sob a perspectiva das instituições públicas de controladoria do Poder Executivo dos Estados da região sudeste e sul do País, a organização, estrutura, funções e atividades de controladoria por elas exercidas;
- Apresentar um diagnóstico atual do perfil das instituições públicas de controladoria do Poder Executivo dos Estados da região sudeste e sul.

Portanto, este trabalho se justifica ao contribuir para construção do arcabouço teórico e acadêmico a respeito do tema controladoria no setor público, ao colaborar com a validação das instituições de controladoria como órgão central do sistema de controle interno no poder executivo, servindo como base teórica para potenciais instituições de controladoria nos demais Entes da Federação, ao propor um modelo de estrutura básica para a controladoria no setor público.

O presente estudo, com o intuito de atingir os objetivos propostos e evidenciar a investigação, após a introdução supramencionada, apresenta-se estruturado em cinco seções: Na primeira seção disserta-se sobre o referencial teórico elaborado através da pesquisa bibliográfica e documental, suportada por estudos científicos, bem como pela legislação em vigor sobre o tema, apresentando a evolução da Administração Pública, do Controle no Setor Público e do tema Controladoria. Em seguida, na segunda seção é abordada a metodologia utilizada na pesquisa, apresentando o método para a coleta de dados e tratamento dos dados, bem como a delimitação da pesquisa. Na terceira seção é apresentada a análise dos dados e a discussão dos resultados auferidos. Na quarta seção é apresentado um modelo de estrutura básica para a implementação e/ou aperfeiçoamento da controladoria na administração pública. A quinta e última seção servirá de base para apresentação das conclusões e considerações finais.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Consoante Vergara (2000, p. 35) o referencial teórico “tem por objetivo apresentar os estudos sobre o tema, ou especificamente sobre o problema, já realizado por outros autores”. Neste sentido, buscou-se realizar um levantamento bibliográfico e documental do acervo existente sobre o tema, com a finalidade de traçar uma estrutura teórica sobre o assunto proposto.

1.1 Administração Pública e seus modelos

No ensinamento de Meirelles (2008, p. 65) “governo e administração são termos que andam juntos e muitas vezes confundidos, embora expressem conceitos diversos nos vários aspectos em que se apresentam”. Corroborando esta afirmação, Medauar (2018) assevera que os termos “governo” e “Administração” vêm sendo associados ao Poder Executivo, por haver uma convecção de suas atividades naquele Poder, cabendo ao “governo” traçar diretrizes e tomar decisões em prol da coletividade e a “administração” executar esses mandamentos e diretrizes.

Nesta linha, Carvalho Filho (2014) adiciona que há consenso no sentido de que a expressão Administração Pública guarda dúvidas, manifestando mais de um sentido. A esse respeito, Meirelles (2018, p. 65) define com riqueza a Administração Pública:

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

Desta forma, extrai-se que a Administração Pública tem por finalidade entregar valor para a sociedade, visando a atender aos anseios da população com o intuito de sempre atingir o interesse público, por meio de ações planejadas que permitam a execução de políticas públicas com eficiência, economicidade, transparência e efetividade. Contudo, a história demonstra que nem sempre as ações do Estado foram pautadas no interesse coletivo. Impactada por fatores internos e externos, a Administração Pública está em constante

mudança, tendo em vista as alterações no cenário político, econômico e social. Balbe (2010, p. 20) assevera que “há indícios da existência de administração e de burocracia no Egito, na China, na Grécia, em Roma e em outras civilizações antigas, contudo, os primórdios da administração como ciência datam do século XVIII com o Estado Absolutista que rompeu com a tradição medieval.” Assim, no transcurso da história identifica-se a existência de três modelos clássicos de gestão na atuação administrativa estatal: o patrimonialismo, o burocrático e o gerencial.

Pereira (1998) ensina que:

a característica que definia o governo nas sociedades pré-capitalistas e pré-democráticas era a privatização do Estado, ou a impermeabilidade dos patrimônios público e privado. ‘Patrimonialismo’ significa a incapacidade ou a relutância de o príncipe distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados. A Administração do Estado pré-capitalista era uma administração patrimonialista.

O modelo patrimonialista, típico de regimes autoritários, é oriundo das monarquias absolutistas onde o Estado era confundido com o patrimônio do Monarca, funcionando como uma extensão do poder soberano, tendo como traços inerentes ao modelo o nepotismo, o clientelismo e a corrupção. Castro (2008, p. 65) assevera que no regime patrimonialista “o que prevalecia era a vontade do príncipe, utilizando-se da coisa pública em seu interesse egoístico.”

Balbe (2010) cita que a partir de meados do século XIX, durante a vigência do Estado Liberal, se desenvolvem teorias e abordagens à administração que fomentam as mudanças estruturais necessárias na administração pública. Abordagens quanto a diferenciação entre a propriedade do Estado e o patrimônio do monarca, bem como a separação das funções estatais das potestades do monarca iniciaram um processo de moralização da atuação administrativa, subsidiando a formatação da ideia de uma administração burocrática (CASTRO, 2008).

Neste sentido, a partir da segunda metade do século XIX, surge o modelo da administração burocrática clássica, idealizado por Max Weber. O modelo de administração burocrática teve como intuito romper com o modelo patrimonialista, afastando o nepotismo e o clientelismo, protegendo o patrimônio público e combatendo a corrupção, por meio de rigorosas formas de seleção para o ingresso no serviço público, aplicação de métodos na definição de processos e procedimentos, aplicando a racionalidade no atingimento dos objetivos.

Pereira (1996) ensina que a partir do ano de 1936, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), a administração burocrática clássica, idealizada por Max Weber, passou a ser adotada no Brasil com o intento de substituir a administração

patrimonialista. Segundo o autor, “a criação do DASP representou não apenas a primeira reforma administrativa do país, com a implantação da administração pública burocrática, mas também a afirmação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica” (PEREIRA; NAKANO, 1996, p. 6).

Castro (2013, p. 68) ressalta que a burocracia busca “fundar seus princípios em um atuar regado do agente público para o povo, ou seja, dotar a estrutura do Estado de instrumentos capazes de fiscalizar o íterim procedimental da ação administrativa”. Neste sentido, Pereira (1998, p. 26) define a Burocracia como sendo “a instituição administrativa que usa, como instrumento para combater o nepotismo e a corrupção - dois traços inerentes à administração patrimonialista -, os princípios de um serviço público profissional, e de um sistema administrativo impessoal, formal e racional”.

Desta feita, verifica-se que na administração burocrática, a ênfase da função controle, ainda que meramente fiscalizatório, reside instituída nos procedimentos e nos processos (meio), no agir administrativo, buscando, então, uma racionalidade para consecução dos objetivos do Estado, com enfoque no afastamento das práticas clientelistas e nepotista, por meio de um aprimoramento do serviço público.

Contudo, quando o Estado amplia o seu papel social e econômico em meados do século XX, verifica-se que o modelo burocrático é demasiado lento, inadequado, autorreferido, ineficaz e antieconômico, tendo em vista os inúmeros regulamentos procedimentais e demasiado número de formalidades e entraves estabelecidos no atuar administrativo, gerando, então, o início do declínio ou da falência da administração burocrática (PEREIRA; NAKANO, 1996; PEREIRA, 1998; CASTRO, 2008).

No entendimento de Castro (2008, p. 72) “é próprio do modelo burocrático um agigantamento da máquina estatal e a confusão entre o interesse público com interesse do Estado”. De fato, o modelo burocrático atendia as demandas de um Estado Liberal, como Estado mínimo, mas não ao Estado de bem estar social que tinha ampliado as funções para prover o mínimo existencial para o indivíduo, promovendo ações em educação, saúde, cultura, seguridade social, investimentos em infraestrutura e proteção ao meio-ambiente (PEREIRA, 1998; CASTRO, 2008). Na concepção de Castro (2008), este gigantismo do estado, com uma estrutura rígida e centralizada, avessa às demandas sociais, tornou o modelo burocrático custoso e ineficaz.

Neste contexto de Estado lento, ineficiente e antieconômico, somam-se as crises do Estado na década de 1970, que interromperam o ritmo de crescimento no mundo, desaguando na crise do modelo burocrático, culminando, assim, no seu esgotamento.

Este cenário trouxe à tona discussões sobre reformas administrativas focalizando a qualidade do gasto, além de mudanças institucionais e de gestão (PEREIRA, 1998), “propondo uma orientação complementar à noção burocrática [...], com vistas à eficiência e flexibilidade na gestão administrativa” (CASTRO, 2008, p.73).

Peter e Machado (2015, p. 24) entendem que com o esgotamento do modelo de administração burocrática, “um novo modelo de gestão que contemplasse o aumento da eficiência, a melhoria da qualidade com foco nas atividades fins [...] tornou-se a nova ordem do dia”.

Assim, o modelo de administração pública gerencial, consoante Pereira (1998) surge como resposta à crise fiscal, pensando num Estado mais eficiente na gestão da coisa pública, pautado na descentralização político-administrativa. Com efeito, a necessidade por redução de custos, aumento da eficiência nas atividades dos governos e efetividade do controle, em diversos níveis, como uma forma de resposta à crise do Estado, trazendo melhoria na performance do setor público culminou como uma nova forma de gerir a coisa pública, a Nova Gestão Pública (*New Public Management – NPM*) (BLONSKI et al., 2017; PEREIRA; ROMÃO, 2015; KAMBANEI, 2014; LIMA et al., 2013).

1.1.1 Administração Pública Gerencial

A Administração Pública Gerencial emerge da lacuna de incapacidade do modelo burocrático, diante da necessidade de tornar a máquina pública mais eficiente e econômica, com a intenção de trazer melhorias na qualidade, celeridade e redução dos custos na prestação dos serviços públicos à sociedade. Consoante entendimento de Pereira (1996) e Balbe (2010) a administração pública gerencial inspirou-se nas avançadas práticas de gerenciamento e administração do setor privado, introduzindo no setor público os ideais empresariais, “sem, contudo, perder a característica específica que a faz ser administração pública: uma administração que não visa ao lucro, mas à satisfação do interesse público” (PEREIRA, 1998, p. 27).

Balbe (2010, p. 27) adiciona que “cunhar a expressão *New Public Management - NPM* foi intencionalmente uma maneira concisa de representar a mistura do campo gerencial com o campo do governo”. Com efeito, o Estado ao implementar ações já consolidadas pelo setor privado, atuando de forma descentralizada, concedendo maior espaço para atuação do agente

público, possibilita, a princípio, maior efetividade na execução dos serviços públicos, redução de custos e maior escala no controle gerencial da atuação da administração pública. (BEUREN; ZONATTO, 2012; BLONSKI et al., 2017)

O modelo de Administração Pública Gerencial, segundo Matias (2010), tem como características a definição precisa dos objetivos que deverão ser atingidos, a garantia da autonomia e independência do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros; e a tendência do controle a posteriori.

Pereira (1996, p. 6) apresenta os seguintes contornos da nova administração pública:

- (1) descentralização do ponto de vista político, transferindo recursos e atribuições para os níveis políticos regionais e locais;
- (2) descentralização administrativa, através da delegação de autoridade para os administradores públicos transformados em gerentes crescentemente autônomos;
- (3) organizações com poucos níveis hierárquicos ao invés de piramidal;
- (4) pressuposto da confiança limitada e não da desconfiança total;
- (5) controle por resultados, a posteriori, ao invés do controle rígido, passa a passo, dos processos administrativos; e
- (6) administração voltada para o atendimento do cidadão, ao invés de auto-referida.

Assim, Matias (2010) infere que a diferença fundamental entre o modelo Burocrático e o Gerencial está na efetivação do controle, que deixa de ser nos processos e procedimentos (meios) para se concentrar nos resultados (fins). Neste sentido, Castro (2013, p. 76) afirma que,

ponto relevante de toda discussão da administração gerencial, reside no fato de dotar a Administração de mecanismos para que a busca da justiça material, por meio da eficiência, seja alcançada, mormente na metodologia de controle utilizada para que a descentralização não propicie a corrupção nas atividades da Administração Pública.

Em adição, Pereira (2008, p. 102) apresenta as seguintes premissas da nova gestão pública:

- Redução do tamanho do setor público;
- Maior autonomia e responsabilidade dos gestores (agência);
- *Empowerment* (delegação e descentralização);
- *Reinverting government* (reengenharia);
- Ênfase nos resultados e na necessidade de serem medidos;
- Equilíbrio Financeiro;
- Orientação para os clientes;
- Formas de contratação de pessoal mais flexível;
- Qualidade na prestação dos serviços públicos; e
- Transparência na informação (*accountability*)

Desta forma, percebe-se que a Administração Pública Gerencial busca a eficiência e eficácia (buscando atingir o interesse público diante da escassez de recursos disponíveis), por meio da descentralização administrativa da atividade do Estado, economicidade (mantendo o equilíbrio financeiro mesmo com a redução da máquina pública) e efetividade na execução das políticas públicas, promovendo, inclusive, a devida transparência, fomentando o controle

social e mitigando os riscos de corrupção, reduzindo assim a assimetria da informação entre a Administração Pública e a Sociedade.

No Brasil, conforme entende Pereira (1996; 1998), já em 1938, ainda no ápice da administração burocrática, surge o primeiro movimento de administração pública gerencial por meio da descentralização administrativa, com a criação do Conselho Federal do Serviço Público (Autarquia), mas é a partir da década de 1960 que é dado início ao processo de Reforma Administrativa para uma Administração Pública Gerencial.

No Brasil, o governo militar, ciente do esgotamento do modelo de administração burocrática, com intuito de sobrepor a rigidez, a ineficácia e corrupção presentes no modelo de administração vigente, editou o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, sendo considerado como o primeiro marco da Administração Pública Gerencial no Brasil (PEREIRA; NAKANO, 1996; CASTRO, 2008).

O Decreto-Lei 200/1967 tinha o enfoque na descentralização e desconcentração administrativa, preconizando maior racionalidade, tempestividade e qualidade na utilização dos escassos recursos públicos por meio dos princípios fundamentais: planejamento; coordenação; descentralização; delegação de competência; e controle.

Contudo, conforme entende Pereira (1996) e Castro (2008), a reforma administrativa pretendida não foi eficaz em afastar as práticas patrimonialistas, ainda vigentes na administração pública, e não prosperou ao não prever o desenvolvimento de carreiras estratégicas na gestão pública, permitindo um corrompimento nas atividades das entidades da administração indireta. Assim, “a reforma administrativa embutida no Decreto-Lei nº 200 ficou pela metade e fracassou” (PEREIRA; NAKANO, 1996).

Após o período de regime militar, em aderência ao movimento das reformas administrativas, em 1988, o Poder Constituinte, ciente da crescente demanda da sociedade por serviços públicos de qualidade, frente a crise fiscal e a um panorama clientelista, promulga a Constituição da República Federativa do Brasil trazendo algumas regras e princípios racional-burocratas do modelo anterior, apesar de buscar a promoção políticas públicas eficazes, eficientes e, sobretudo, efetivas, frente à escassez de recursos (Castro, 2008).

As reformas administrativas nos anos de 1990 tiveram o condão de recuperar o país das graves crises fiscais e do modo de intervenção do Estado, por meio de reformas na economia e do ajuste estrutural da administração pública, como a Reforma do Aparelhamento do Estado. Pereira (1998, p. 21) cita que “nos anos 90, embora o ajuste estrutural permaneça entre os objetivos, a ênfase deslocou-se para a reforma do Estado, particularmente a reforma administrativa”.

Nos anos 2000, diante de um cenário de desvios de bens e recursos públicos, corrupção, fraudes em licitação, superfaturamento de obras públicas, elevados gastos com pessoal e aumento da dívida, entre outros, é publicada a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) que visa à responsabilização dos gestores públicos em incorrência de desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Assim, com enfoque na ação planejada e transparente, a LRF amplia a função de controle na gestão fiscal, fomentando a accountability (prestação de contas e responsabilização), a redução de gastos públicos (economicidade), consolidando o princípio da eficiência na administração pública.

Após um panorama dos modelos de administração pública e seu desenvolvimento no Brasil, prossegue-se à busca pelo entendimento da atividade de controle na administração pública.

1.1.2 Controle na Administração Pública

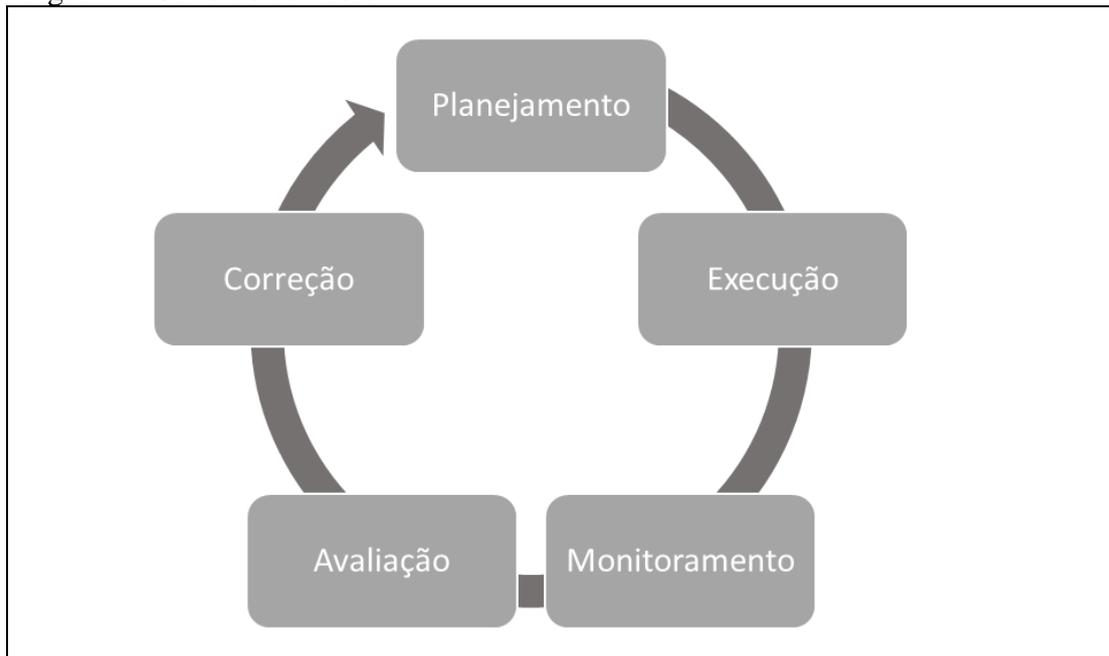
A administração pública evoluiu sobremaneira no decorrer dos últimos anos e o controle dos recursos públicos, como não poderia ser diferente, também se modificou, não somente modernizando suas técnicas, mas adotando novos métodos para acompanhamento e avaliação das políticas públicas, promovendo uma cultura integridade e responsabilização.

Antes de tratarmos dos aspectos do controle na administração pública, vejamos sua definição, que num sentido mais amplo, apresenta-se como sendo “o ato ou efeito de controlar; monitoração, fiscalização; poder, domínio, ou autoridade sobre alguém ou algo; instituição, órgão, setor ao qual compete monitorar” (HOUAISS; VILLAR, 2019, p. 541).

Wanderley (2011, p. 157) contribui ao concluir que o controle é “uma ação que procura diagnosticar e corrigir a performance avaliada de determinado processo, atividade ou sistema, mediante a comparação com padrões já estipulados”.

Interessante observar que Peter e Machado (2014, p. 22) entendem que o controle, seja no setor privado, seja no setor público, além da atribuição de verificação dos atos e fatos da administração, possui a “finalidade de observar se os objetivos propostos foram alcançados, fiscalizar as ações realizadas por outros e comparar os resultados, além de ser uma importante ferramenta para a elaboração do planejamento”. No entendimento dos autores, o controle corresponde a um ciclo de retroalimentação no processo de gestão, consumindo e gerando informações consistentes e tempestivas, conforme apresentado na Figura 1.

Figura 1– Ciclo do controle



Fonte: PETER; MACHADO, 2014, p. 23.

Para Glock (2015, p. 24, grifo do autor) o controle é

qualquer atividade de **verificação sistemática** de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe **conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado**, ou ainda, **com o que determinam a legislação e as normas**.

Castro (2008, p. 95) adiciona que, em um sentido amplo, a finalidade do controle na Administração Pública é a de “verificar se o gestor aplica os recursos que lhe são repassados de maneira responsável, eficiente e moral”. Neste sentido, Balbe (2010, p.63) traz um importante entendimento de que “a correlação entre a administração pública e o controle governamental não somente existe, como trafega em via de mão dupla”.

Desta forma, percebe-se que o controle tem função importantíssima na manutenção da ética e moralidade na gestão da coisa pública, contribuindo, por conseguinte, na consecução dos objetivos da Administração Pública.

Para Carvalho Filho (2010, p. 1021) o controle da Administração Pública pode ser definido como “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa”. Em alinhamento com a definição anterior, Castro (2008) entende que na administração pública, a ação de controlar requer a imposição de limites ao Poder (governantes), fiscalizando e orientando suas ações de maneira organizada, planejada e ponderada.

Neste sentido Di Pietro (2019, p. 1626), adiciona que a finalidade do controle é a de “assegurar que a administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade”.

Desta forma, é possível extrair que o controle na administração pública, baseado nos princípios constitucionais e legais, deve ter sua atuação integrada a todas as áreas da administração com vistas a monitorar, avaliar e revisar a execução das atividades administrativas, possibilitando a geração de informações que possam evitar erros e desvios, aprimorando assim, o processo de gestão.

Na administração pública, analisando a evolução do papel do controle no Brasil, percebe-se que a importância do controle na gestão dos recursos públicos surge com maior vigor no texto legal da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Ao se referir sobre a execução orçamentária, a referida Lei determina que:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II – a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários de realização de obras e prestação de serviços (BRASIL, 1964).

O citado diploma legal se descortina com a preocupação do legislador no sentido de evitar o descalabro na gestão dos recursos públicos, determinando que o controle na execução orçamentária incida na legalidade da atuação administrativa, ao arrecadar receitas e executar as despesas com o intento de fazer cumprir os programas de trabalho, bem como na conformação da atuação dos agentes que tenham a responsabilidade de gerir os recursos públicos, sejam bens ou valores.

A lei também organiza as atividades das instâncias de controle interno e externo, bem como a tempestividade de suas ações, ao determinar que o controle da execução orçamentária, descrito no artigo 75, será exercido pelo Controle Interno, sem prejuízo das atribuições do controle externo e que a “verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será **prévia, concomitante e subsequente**” (BRASIL, 1964, grifo nosso).

O controle contábil também é objeto de preocupação do legislador que determina que “art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte” (BRASIL, 1964) e que “art. 93. Todas as operações

de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil” (BRASIL, 1964). Percebe-se então, o cuidado que o legislador teve com a proteção do patrimônio público, sejam eles bens, direitos ou obrigações.

Em 1967, com a publicação do Decreto-Lei nº 200/1967, a função controle passa a ter status de princípio fundamental a ser seguido nas atividades de toda a Administração Federal. Na Constituição Federal de 1988, o Poder Constituinte concede ao controle maior protagonismo, sendo considerado, consoante Peter e Machado (2014) como princípio constitucional.

Conforme se identifica no artigo 70 da CRFB,

“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, grifo nosso).

Assim, na Constituição Federal, a atividade de controle se expande, incidindo também nas atividades operacionais, sendo imprescindível a estruturação de um Sistema de Controle Interno que, em cada Poder, atuando de forma integrada, terá finalidade de:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II – comprovar a **legalidade** e **avaliar** os resultados, **quanto à eficácia e eficiência**, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III – exercer o **controle** das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Do texto constitucional identifica-se a ênfase que o Poder Constituinte reafirma os preceitos da legalidade, eficiência, eficácia, economicidade e efetividade na execução, avaliação e controle da gestão pública sobre coisa pública. A CRFB também estabelece como finalidade do Sistema de Controle Interno, “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional” (BRASIL, 1988), reforçando assim a atuação conjunta, mas sem subordinação hierárquica entre as instâncias do controle.

A CRFB inova ao instituir os instrumentos de planejamento: Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que são objetos do sistema de controle interno na avaliação do cumprimento das metas e da execução dos

programas de governo e orçamentos. Neste contexto, a CRFB enfatizou as ações de controle com enfoque no orçamento-programa, de médio e longo prazos (SILVA; BEZERRA, 2014).

Conforme se extrai do texto constitucional: o PPA representa o programa de governo de médio e longo prazo e estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal; a LDO visa orientar a elaboração da LOA, traçando metas e prioridades anuais, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente para o atingimento das ações orçamentária aderentes ao PPA; a LOA reflete as ações previstas nos instrumentos PPA e LDO, por meio dos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos das empresas estatais, discriminando as receitas previstas e despesas fixadas, em consonância com o programa de governo.

Com a Promulgação de Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a preocupação com controle das metas fiscais e financeiras torna-se mais evidente, assim como com a transparência, o controle e a fiscalização. Assim, ao regulamentar o Capítulo II da CFRB que trata de finanças públicas, a LRF estabelece um marco na responsabilidade na gestão fiscal, trazendo como eixo motriz o planejamento, controle, transparência, prestação de contas (*accountability*) e responsabilização.

Conforme caput do artigo 1º da LRF,

a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2001).

Beuren e Zonatto (2012) asseveram que com a publicação da LRF, diante do cenário de reforma administrativa, o Estado passa a explorar conceitos da iniciativa privada para uma cultura gerencial no setor público. Neste sentido, a LRF surge como uma importante diretriz para que o gestor público, em todas as esferas dos governos, geste os escassos recursos públicos com probidade, equilíbrio e qualidade, apontando parâmetros para o devido reequilíbrio e indicando sanções para responsabilização do mau gestor, permitindo inclusive a participação popular na fiscalização, dando especial atenção à transparência ativa.

Ao tratar da transparência como mecanismo de controle, a LRF define, em seu artigo 48, que os instrumentos orçamentários (PPA, LDO e LOA), as Prestações de Contas e seus Pareceres Prévios, os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) e os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO), bem como suas versões simplificadas são “instrumentos de

transparência na gestão fiscal” (BRASIL, 2001). Consoante a referida Lei, estes instrumentos devem ter ampla divulgação à sociedade e estar disponíveis em meios eletrônicos, facilitando o controle social.

Balbe (2010, p. 56) discorre sobre a dupla função que o controle exerce sobre a gestão financeira como: “a reorganização da burocracia em prol da modernização e elevação da eficiência, flexibilização e descentralização; e maior transparência da informação sobre o orçamento público, o que potencializa a participação da sociedade na gestão pública”.

A LRF teve seu texto complementado pela Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, conhecida como a Lei da Transparência, no sentido de que as informações sobre a execução orçamentária e financeira devem ter sua transparência assegurada, de maneira pormenorizada, em tempo real, para consulta e acompanhamento da sociedade.

Outro importante instrumento de controle na administração, quanto ao controle social, é a Lei 12.427, de 18 de novembro de 2011, conhecida como a Lei de Acesso a Informação (LAI), que tem repercussão para todos os entes da federação e destina-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação previsto na CRFB.

Assim, percebe-se a preocupação com o fortalecimento do controle social frente ao exercício das atividades político-administrativas, uma vez que, consoante a CRFB, “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988) e que, consoante entendimento de Castro (2008, p. 93) “controlar o poder é impor limites aos governantes, é orientar a melhor utilização dos recursos disponíveis de forma organizada e planejada”.

Após a explanação sobre os principais aspectos e legislação aplicável ao controle na administração pública, passa-se a tratar dos tipos e formas de controle consoante a literatura.

1.1.3 Espécies de Controle na Administração Pública

O controle, conforme entendimento de Di Pietro (2019) e Alexandrino e Paulo (2015) constitui-se do poder-dever executado pelos Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público, alcançando todos os agentes administrativos, bem como toda atividade administrativa dos órgãos e entidades administrativos de todo os Poderes. Por esse motivo, o ordenamento jurídico do Estado Democrático de Direito possui diversas modalidades para classificar as espécies de controle (OLIVEIRA, 2018; DI PIETRO, 2019). A respeito do

assunto, Castro (2008, p. 112) assevera que “da Doutrina sobre controle na Administração, podemos destacar de forma uníssona que o controle é gênero do qual se verificam as mais variadas espécies”.

Assim, diante de inúmeros entendimentos, este trabalho utiliza-se da ordenação de espécies de controle mais usual representada, de forma resumida, quanto a classificação do controle e suas espécies no Quadro 1.

Quadro 1 - Espécies de controle na Literatura

Quanto ao órgão que o exerce (CASTRO, 2008; DI PIETRO, 2019)	Administrativo	Possui caráter fiscalizatório e corretivo que a própria Administração Pública (lato senso) pratica nos seus próprios atos (CASTRO, 2008; OLIVEIRA, 2018; DI PIETRO, 2019).
	Legislativo	Controle que Poder Legislativo exerce sobre o Poder Executivo, desdobra-se em Controle Político e Controle Financeiro (DI PIETRO, 2019)
	Judicial	Oriundo da jurisdição uma, pelo qual o Poder Judiciário tem o monopólio da função jurisdicional. (CASTRO, 2008; DI PIETRO, 2019).
Quanto ao momento (ALEXANDRINO; PAULO, 2015; CASTRO, 2008; DI PIETRO, 2019)	Prévio	É um controle realizado antes do ato, tem caráter de prevenção porque visa impedir a prática ato notadamente ilegal e/ou em desacordo com o interesse público (CASTRO, 2008; DI PIETRO, 2019).
	Concomitante	Controle exercido enquanto se pratica o ato, possuindo caráter orientador (CASTRO, 2008; DI PIETRO, 2019).
	Posterior	Tem por objetivo rever os atos já praticados, tanto para sua correção, quanto para sua conformação ou desfazimento do ato, (Castro, 2008; DI PIETRO, 2019).
Quanto a origem ou localização do controle	Interno	“É o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes” (DI PIETRO, 2019, p. 1629).
	Externo	É o controle exercido por um ator sobre o outro, é realizado por quem não pertence à Administração que emanou o ato controlado; (CASTRO, 2008; ALEXANDRINO; PAULO, 2015).
	Social	Exercido por quem detém o Poder (o povo), representando a participação da sociedade no controle da atuação da Administração Pública (CASTRO, 2008; (ALEXANDRINO; PAULO, 2015; DI PIETRO, 2019).
Quanto ao Aspecto da Atividade	Legalidade	Exercido pelos três Poderes, indistintamente, quando do exercício da atividade administrativa. É o corolário do princípio da Legalidade (ALEXANDRINO; PAULO, 2015; CASTRO, 2008; DI PIETRO, 2019).
	Mérito	Exercido pela própria Administração, podendo ser exercido pelo Legislativo, com algumas restrições, neste controle cabe a avaliação da oportunidade e da conveniência do Ato. (OLIVEIRA, 2018; DI PIETRO, 2019).

Fonte: O autor com base em CASTRO, 2008; ALEXANDRINO; PAULO, 2015; OLIVEIRA, 2018; DI PIETRO, 2019.

Com o intuito de atingir os objetivos propostos, esta pesquisa abordará de forma mais detida às espécies de controle quanto a origem ou localização do controle, com ênfase no exercício do controle interno no âmbito do poder executivo, enquanto sistema de controle

interno. Contudo, cabe ressaltar algumas características do controle que são pertinentes para esta pesquisa.

Ao ensinar sobre o Controle Legislativo, Di Pietro (2019, p. 1648) salienta que este deve limitar-se às situações previstas na Constituição Federal, “uma vez que implica interferência de um poder nas atribuições dos outros dois”. Um dos desdobramentos do Controle Legislativo é o Controle Financeiro, recepcionado pela Constituição Federal, por meio de Seção IX - Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária (DI PIETRO, 2019; OLIVEIRA, 2014).

Assim, da análise do texto constitucional, pode-se destacar que o Controle Financeiro é de competência e exercido pelo Congresso Nacional, enquanto controle externo, utilizando-se do auxílio do Tribunal de Contas da União e possui ampla importância no sentido de se fazer cumprir o regramento constitucional, por meio dos controles de legalidade, legitimidade, economicidade, fidelidade funcional e de resultados do cumprimento de programas de governo.

Neste sentido, Alexandrino e Paulo (2015, p. 930) entendem que o controle financeiro externo visa “auferir a probidade da atuação da administração pública e a regularidade na utilização de recursos públicos (em acepção abrangente), sendo um controle [...] de legalidade e legitimidade, revestido, todavia, de marcada índole política”.

Por outro lado, consoante o ensinamento de Di Pietro (2019, p. 1768), o controle administrativo “é o poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre a própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação”.

Neste sentido, relacionando-se com o controle externo no sentido de cooperação, o controle interno no poder executivo, exercendo o controle administrativo, se configura como importante suporte na missão institucional do controle externo. A respeito desta relação entre os controles, Silva (2013, p. 4) esclarece que o controle interno “não possui subordinação hierárquica com o controle externo”. Neste alinhamento, Castro (2008) adiciona que “pode-se dizer, pois, que é ele [controle interno] um braço do controle externo no seio da administração pública”.

Quanto ao momento da execução do controle, Silva (2013) esclarece que o controle prévio, ao evitar vícios e erros de execução, dá celeridade às atividades, tornando a administração mais eficiente. Este controle prévio tem características autorizadoras e orientadoras, relacionando-se com a padronização das atividades, por meio da normatização de instruções, normas e manuais (CASTRO, 2008; SILVA, 2013).

O Controle Concomitante tem como função avaliar os atos enquanto os mesmos são executados, possibilitando a correção imediata nos casos em que haja distorção. Para Castro (2008) este controle tem caráter orientador e, consoante Silva (2013) proporciona a continuidade dos atos, livres de erros e desvios.

O Controle Posterior possui características avaliativas, corretivas e punitivas (CASTRO, 2008; SILVA, 2013), objetivando a avaliação da execução dos atos sob os preceitos constitucionais; a correção dos atos, se constituídos com vícios; e a punição, responsabilizando os agentes e/ou terceiros quando da utilização de recursos públicos.

Do todo exposto, verifica-se que o controle deve ser exercido em toda a extensão dos atos da administração pública. Assim, na sequência, apresenta-se o controle na administração pública quanto a origem ou localização do controle, desdobrando-se em controle interno, controle externo e controle social.

1.1.3.1 Controle Interno

Diversos autores como Borinelli (2006), Castro (2008), Glock (2015) e Attie (2018), ao tratarem sobre o conceito de controle interno em suas obras, concedem destaque à definição do American Institute of Certified Public Accountants – AICPA (Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), que apesar de amplo, tornou-se referência no contexto internacional:

O controle interno compreende o plano da organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão política traçada pela administração (AICPA, 1999).

As diversas definições de controle interno encontradas na literatura parecem derivar da concepção da AICPA ao apresentar o controle interno como um complexo de atividades voltadas para o atingimento dos objetivos com eficiência e exatidão, e atuar com prevenção contra erros e desvios, corrigindo os rumos da organização.

Ao estudar as definições de controle interno em sua vasta pesquisa que teve como objetivo definir uma Estrutura Conceitual Básica para Controladoria, Borinelli (2006, p. 175) define que a função de controle interno “compreende um conjunto de atividades, métodos, medidas, diretrizes, procedimentos e instrumentos adotados para dirigir, restringir, vigiar, fiscalizar, governar e conferir as atividades organizacionais [...]”.

Attie (2018, p. 241) explica que 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 os seus objetivos”.

Consoante a International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI (2007, p. 21), o controle interno consiste em “um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e, é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade os objetivos gerais serão alcançados”.

Castro (2008, p. 155) entende que o controle interno é “um conjunto de métodos, processos e recursos empregados pela própria estrutura interna de produção do ato, com vistas a impedir o erro, a fraude, a ineficiência para realizar com plenitude a legalidade almejada da atuação administrativa”.

Na concepção de Wanderley (2011) o controle interno é o conjunto de atividades que visa mitigar a ocorrência de desvios e não conformidades no processo de gestão, contribuindo para a eficiência, eficácia e economicidade da organização, gerando para a organização, informações consistentes para a tomada de decisão.

Glock (2015) adiciona que o controle interno deve estar focado na correção de possíveis desvios em relação aos objetivos preestabelecidos, atuando assim, de maneira preventiva. Esta ideia é compartilhada por Peter e Machado (2014, p. 36) quando estes entendem que o controle interno na organização deve, “prioritariamente, ter caráter preventivo e suas atividades devem estar voltadas, permanentemente, para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos”.

Percebe-se uma aderência das definições também no setor público, neste mesmo sentido, o TCU, por meio da Instrução Normativa nº 63/2010, define controle interno como o “conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados” (BRASIL, 2010).

Glock (2015, p. 27) ao instruir sobre as atividades do controle interno na Administração Pública, cita que este é exercido “através da conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração[...]”.

Prosseguindo, Peter e Machado (2014) entendem o controle interno sob duas perspectivas: num sentido amplo, seriam os mecanismos que visam evitar erros e desvios na administração pública, com o foco na prevenção; num sentido restrito, como um conjunto de mecanismos e procedimentos conectados entre si, com a função de assegurar a eficácia e eficiência da administração pública na consecução dos seus objetivos.

Conforme explicitado anteriormente, o controle interno na Administração Pública decorre de previsão constitucional, como uma forma de assegurar que o Estado haja em consonância com os princípios constitucionais, salvaguardando os bens e os recursos públicos, fiscalizando e corrigindo sua própria atuação. Trata-se de controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes (DI PIETRO, 2019; OLIVEIRA, 2014).

Cabe também ao controle interno, além de certificar o cumprimento dos ditames legais, “promover a eficiência operacional, ou seja: garantir que os recursos empregados eficientemente nas operações cotidianas, como forma de se obter a economicidade invocada pelo art. 70 da Constituição Federal” (GLOCK, 2015, p. 28).

O Controle Interno, no exercício de suas atividades, é regido por princípios baseados num determinado conjunto de regras, que demonstram os alicerces de um controle independente e sobretudo efetivo.

Castro (2008) entende que para uma atividade de controle séria e independente, o controle interno baseia-se nos princípios: das relações intersetoriais (Princípio da segregação de funções); da independência técnico-funcional; da relação custo/benefício; da qualificação adequada; e da aderência a diretrizes e normas. Em adição, os autores Silva (2013) e Peter e Machado (2014) complementam o rol de princípios de controle interno com os princípios: da delegação de poderes e determinação de responsabilidade; da formalização de instruções; e dos controles sobre as transações.

Conforme identifica-se do Quadro 2, o controle interno atua baseado nos preceitos constitucionais e se aprimora com os princípios e as definições apresentadas a seguir:

Quadro 2 – Princípios inerentes ao controle interno (continua)

Princípio	Definição
da relação custo/benefício	“Consiste na avaliação de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar” (SILVA, 2013, p.7). “Consiste na minimização da probabilidade de falhas ou desvios quanto ao alcance de objetivos e metas. O custo do controle não deve exceder os benefícios que possa proporcionar” (PETER; MACHADO, 2014, p.40)
da qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários	A eficácia dos controles relaciona-se diretamente com a qualificação, competência e a integridade dos servidores, sendo atingido por meio de uma política sustentável de seleção, capacitação e rodízio de pessoal (SILVA, 2013; PETER; MACHADO; 2014). A eficiência do controle depende de uma estrutura de recursos humanos dotada de equipe técnica qualificada e multidisciplinar (CASTRO, 2008).

Quadro 2 – Princípios inerentes ao controle interno (conclusão)

da delegação de poderes e determinação de responsabilidade	Objetiva assegurar maior celeridade e objetividade às decisões, por meio da descentralização administrativa. O ato de delegação deve indicar a autoridade delegante, o objeto da delegação e o agente delegado (SILVA, 2013; PETER; MACHADO; 2014).
da segregação de funções	A estrutura de controle interno deve prever que as funções sejam executadas por atores distintos, cada qual com sua competência e atribuições (SILVA, 2013; PETER; MACHADO; 2014). Decorre da ideia de pesos e contrapesos, no sentido de que não haja uma concentração no controle dos passos-chave em um mesmo setor ou servidor. (CASTRO, 2008).
da formalização das instruções	Para atingir um grau de segurança razoável, é imprescindível a normatização e/ou regulamentação das atividades, ações, procedimentos, formalizados de forma clara e objetiva pelos setores competentes. (SILVA, 2013; PETER; MACHADO; 2014).
dos controles sobre as transações	Compreende o estabelecimento do acompanhamento dos atos e fatos contábeis e administrativos, com o fito de assegurar que os atos sejam executados por órgãos legítimos para tanto (SILVA, 2013; PETER; MACHADO; 2014).
da aderência às diretrizes e normas legais	Busca assegurar que os atos sejam executados consoante os ditames legais, sem, jamais, se afastar das normas. (SILVA, 2013; PETER; MACHADO, 2014).
da independência técnico-funcional	Pressupõe que o órgão de controle seja independente, frente aos outros órgãos para a realização do mister do controle. Para tanto, é imperioso que que os órgãos de controle detenham capital intelectual e recursos financeiros suficiente para exercer uma atividade efetiva e técnica (CASTRO, 2008).

Fonte: O autor com base nas obras de CASTRO, 2008; SILVA, 2013; PETER; MACHADO, 2014.

Assim, do todo exposto, conclui-se que o cerne do controle interno está em mitigar os riscos de fraude, de erros e desvios na execução dos atos de gestão e permitir a execução das atividades da organização em alinhamento com o planejado, com vistas ao atingimento das metas e objetivos da administração.

Portanto, conclui-se que o controle interno deve ser exercido por toda a organização, seja pelos diversos órgãos e entidades da administração pública, seja pelos seus agentes públicos, tendo como objetivo permitir o atingimento do interesse público, por meio de ações previamente planejadas, que possibilitem: a redução dos riscos de desvios, fraudes e erros; a eficiência, eficácia e economicidade na execução das políticas públicas, frente a escassez dos recursos públicos; e o pleno atendimento aos princípios constitucionais, legitimando e conformando a ação da administração pública.

1.1.3.2 Controle Externo

O controle externo, conforme apontado previamente, tem previsão legal e constitucional. Consoante a Lei 4.320/1964, o controle externo está a cargo do Poder Legislativo, e tem como objetivo “verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento” (BRASIL, 1964). Ainda de acordo com o diploma legal, em seu artigo 82 “o Poder Executivo, anualmente prestará contas ao poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou Leis Orgânicas do Municípios” e “as contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer Prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente” (BRASIL, 1964).

Assim, verifica-se que o controle externo, exercido pelo Poder Legislativo, representado pelo Congresso Nacional, no âmbito da administração pública federal, tem auxílio do Tribunal de Contas da União, como órgão técnico, que deverá apresentar parecer prévio sobre as contas do Poder Executivo.

A Constituição Federal de 1988, ao dispor sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, conforme os artigos 70 e 71, reafirma a competência do Poder Legislativo, representado pelo Congresso Nacional, em exercer a fiscalização, mediante controle externo, com auxílio do Tribunal de Contas da União, que dentre outras competências, deverá apreciar as contas do Presidente da República, apresentando parecer prévio.

Castro (2008) assevera que a Constituição é clara ao dispor que, quanto as contas de governo, a atuação do TCU se restringe a emissão de parecer prévio, sem, no entanto, vincular a aprovação das contas, uma vez que cabe ao Poder Legislativo a aprovação das contas de governo.

Na União, o TCU é o órgão de controle externo do governo federal e auxilia o Congresso Nacional na missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país e contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade. Para isso, tem como meta ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável (BRASIL, 2020).

O Tribunal de Contas da União tem sua estrutura básica disciplinadas no artigo 73 da Constituição Federal e possui como principais competências, entre outras, elencadas no artigo 71 da CFRB (BRASIL, 1988): apreciar as contas do Presidente da República; julgar as contas dos administradores de recursos públicos ou quem der causa a prejuízo ao erário; apreciar os

atos de admissão de pessoal; realizar inspeções e auditorias; fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais; fiscalizar a aplicação dos recursos repassados pela União para os demais Entes da Federação; prestar informações ao Congresso Nacional; e aplicar aos responsáveis sanções em caso de ilegalidade.

Peter e Machado (2014) entendem que cabe ao TCU, no exercício de suas competências, um rol de funções que podem ser agrupadas conforme o Quadro 3, apresentado a seguir:

Quadro 3 – Funções do TCU

Função	Fiscalizadora	Compreende a realização de auditorias e/ou inspeções, com o objetivo de se obter dados, analisá-los e produzir relatórios, utilizando-se dos instrumentos de levantamento, auditoria, inspeção, acompanhamento e monitoramento.
	Consultiva	Compreende as ações de apresentação de pareceres prévios, puramente técnicos, sobre as contas de governo.
	Informativa	Exercida quando presta informações acerca dos resultados das fiscalizações realizadas.
	Judicante	Decorre do ato de julgar as contas dos responsáveis por administrar os recursos públicos.
	Sancionadora	Decorre da aplicação de sanções aos responsáveis nos casos de ilegalidade dos atos ou irregularidades das contas.
	Normativa	Decorre do Poder Regulamentar ao expedir normas e instruções técnicas de cumprimento obrigatório
	Educativa	Compreende as ações de orientação quanto as melhores práticas a serem exercidas na gestão.

Fonte: O autor com base em PETER; MACHADO, 2014, p. 55-58.

Castro (2008, p. 140) destaca que o TCU não deve ser entendido como órgão vinculado ao Poder Legislativo, mas sim “independente e desvinculado da estrutura dos três poderes, conforme se depreende [...] do texto constitucional, mormente da conjugação das normas do artigo 71 e 44 da Constituição da República”.

Pelo princípio da simetria, o exercício do controle externo, na esfera estadual, é de competência das Assembleias Legislativas, com o auxílio dos Tribunais de Contas do Estado (TCE). Nos Municípios, conforme o artigo 31 da CRFB, o controle externo é exercido pelas Câmaras de Vereadores, com o auxílio do TCE ou do Tribunal de Contas do Município (TCM) que, atualmente, existem nos Municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo ou ainda do Tribunal de Contas dos Municípios, previstos somente nos Estado de Goiás, Pará e Bahia.

Diante do exposto, verifica-se que o controle interno se relaciona diretamente com o controle externo, principalmente ao deter-se sobre a previsão constitucional de que cabe ao

controle interno: “apoiar o controle externo em sua missão institucional” (BRASIL, 1988); e dar conhecimento de práticas irregulares ou ilegais que tomarem conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária.

No entendimento de Peter e Machado (2014) a vinculação entre os controles reside na comunicação de irregularidades verificadas no decorrer de suas atividades, na divulgação de informações aos Tribunais de Contas e no processo de *accountability* sob o enfoque da prestação de contas.

1.1.3.3 Controle Social

Consoante a Constituição Federal de 1988, “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente [...]” (BRASIL, 1988). Assim, o povo, a sociedade, age por meio de um controle fiscalizador das ações dos seus representantes, mediante o controle social.

Di Pietro (2019, p. 1626) assevera que “embora o controle seja atribuição estatal, o administrado participa dele à medida que pode e deve procurar o procedimento de controle, não apenas de seus interesses individuais, mas também na proteção do interesse coletivo”.

A efetivação do controle social ou popular, consoante Carvalho Filho (2010) decorre do controle natural, que é exercido diretamente pela sociedade civil por meio da participação popular ou por entidades representativas do terceiro setor em consultas públicas ou audiências públicas, e do controle institucional, por meio do exercício de asseguaração dos direitos gerais da sociedade, realizado por órgãos e entidades do Poder Público, como o Ministério Público, órgãos de defensoria, de ouvidoria e afins. Neste sentido pontua-se que cabe à controladoria a função de fomentar o controle social (SILVA, 2013), atuando assim, na efetivação controle popular.

A respeito do Controle Social, Carvalho Filho (2010, p. 1031) afirma que “cuida-se, sem dúvida, de poderoso instrumento democrático, permitindo a efetiva participação dos cidadãos em geral no processo de exercício do poder”. Neste alinhamento, Di Pietro (2019, p. 1626) afirma que “é esse, provavelmente, o mais eficaz meio de controle da Administração Pública [...]”.

Peter e Machado (2014) asseveram que a participação popular, por meio do controle social, representa pressuposto básico para o aprimoramento do Estado Democrático de Direito

ao contribuir nas decisões da gestão pública quanto a elaboração, planejamento, avaliação, monitoramento e execução dos planos de governo.

Contudo, apesar da relevância que possui o controle social, Carvalho Filho (2010) e Peter e Machado (2014) verificam algumas barreiras para a institucionalização deste controle, como o reduzido conhecimento educacional de grande parte da população, a falta de mecanismos e de incentivo à participação popular, a complexidade da legislação e a reduzida vontade de participação da sociedade na apresentação de suas demandas.

Neste sentido, a legislação nacional vem aprimorando os mecanismos e instrumentos de controle social de forma a propiciar a divulgação de informações relevantes quanto à execução orçamentária das políticas, aprimorar os canais de comunicação, denúncia e reclamação e permitir a efetivação do direito de controle nas decisões políticas. Apresenta-se o Quadro 4 com a legislação nacional referente à temática controle social:

Quadro 4 – Legislação Nacional sobre o controle social

Legislação	Assunto
Constituição Federal de 1988	Institui o poder popular; determina a exposição das contas dos gestores públicos, abrindo a perspectiva de comunicação de irregularidades por parte do cidadão;
Lei Complementar nº 101/2000	Reforça o princípio da transparência da gestão como imprescindível ao controle social.
Lei Federal nº 10.257/2001 – Estatuto da Cidade	Refere-se à participação popular na elaboração dos instrumentos de planejamentos preconizados pela Constituição Federal (PPA, LDO e LOA) por meio da realização de debates, audiências e consultas públicas.
Lei Complementar nº 131/2009	Estabelece instrumentos de transparência, como facilitadores do controle social.
Lei Federal nº 12.527/2011 - LAI	Regulamenta o direito ao acesso à informação no âmbito da Administração Pública de todos os Entes.

Fonte: Adaptado de PETER; MACHADO, 2014, p.63.

O Controle Social, apesar de ser assegurado constitucionalmente, é alçado a um grau de maior importância apenas em 1998, uma década após a promulgação da CF, por meio da Emenda Constitucional nº 19/2008, quando esta insere no texto constitucional, o § 3º no artigo 37 estabelecendo que

a Lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: I – as reclamações relativas à prestações à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços; II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII; III - a disciplina da

representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública (BRASIL, 1998).

A Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez, reveste-se como importante instrumento legal de fomento ao controle social ao definir os instrumentos de transparência da gestão fiscal, conforme seu artigo 48, *in verbis*:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000).

Isto posto, verifica-se que a LRF trata a transparência na gestão fiscal como um princípio de gestão, que possibilita à sociedade acesso as informações relativas à execução orçamentária e financeira do Estado de maneira clara e menos complexa, permitindo um controle mais próximo do povo, fomentando assim, o controle social (CRUZ et al., 2001).

A LRF instrumentaliza o controle social quanto à avaliação das políticas públicas executadas quando determina que, em todas as esferas de governo, “Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade” (BRASI, 2000).

A sociedade é ávida por informações associadas à efetividade e eficiência das políticas públicas, assim, não basta apenas informar o quanto se gastou e arrecadou (SLOMSKI, 2011). Desta forma, para atender a demanda informacional da sociedade, é necessário que a informação seja disponibilizada com tempestividade, de modo a permitir o efetivo controle social, bem como é necessário aprimorar a participação popular nos processos de planejamento e elaboração das políticas públicas.

Neste contexto, a Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, conhecida como a Lei da Transparência, acrescenta importantíssimos dispositivos à LRF assegurando a transparência ativa mediante: o estímulo à participação popular por meio de audiências nos processos de elaboração da LDO e LOA; a plena divulgação, em tempo real, em meios eletrônicos de acesso livre, de informações detalhadas da execução orçamentária e financeira, quanto a despesa e receita; e a utilização de sistema integrado da administração financeira, contábil, orçamentária e de controle, que possibilite a plena divulgação dos dados da execução orçamentária, atendendo a um mínimo de qualidade da informação estabelecido pelo Poder Executivo da União.

Reside no texto constitucional a célula embrionária de um importante marco legal no controle social, a Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como a Lei de Acesso à

Informação (LAI). A LAI regulamenta o texto constitucional que trata do acesso à informação, determinando que a publicidade dos atos é a regra e o sigilo é a exceção, sustentada pelos princípios da transparência e publicidade.

Subordinam-se à LAI todos os entes da federação, bem como todos os órgãos da sua administração direta e indireta, devendo a todos, observar os princípios básicos da administração pública e as normas e diretrizes previstas na LAI, com o intento de assegurar, consoante o artigo 6º:

I - gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação; II - proteção da informação, garantindo-se sua disponibilidade, autenticidade e integridade; e III - proteção da informação sigilosa e da informação pessoal, observada a sua disponibilidade, autenticidade, integridade e eventual restrição de acesso (BRASIL, 2011).

Isto posto, compreende-se o controle social como “um conjunto de ações arquitetadas pela sociedade civil organizada, de modo a fortalecer os demais mecanismos institucionais do controle exercido pelos órgãos fiscalizadores e pelas instâncias de controle preconizadas pela Constituição Federal” (PETER; MACHADO, 2014, p. 59).

Neste contexto, Silva (2013) conclui que cabe a instituição de controladoria, atuando sob os preceitos constitucionais e legais, a responsabilidade de contribuir com o fomento ao controle social. Desta forma, em cada esfera e em cada poder, a administração pública, por meio da atuação da controladoria, deve fomentar a participação popular como forma de fortalecimento da democracia, contribuindo, por conseguinte, com o combate à corrupção.

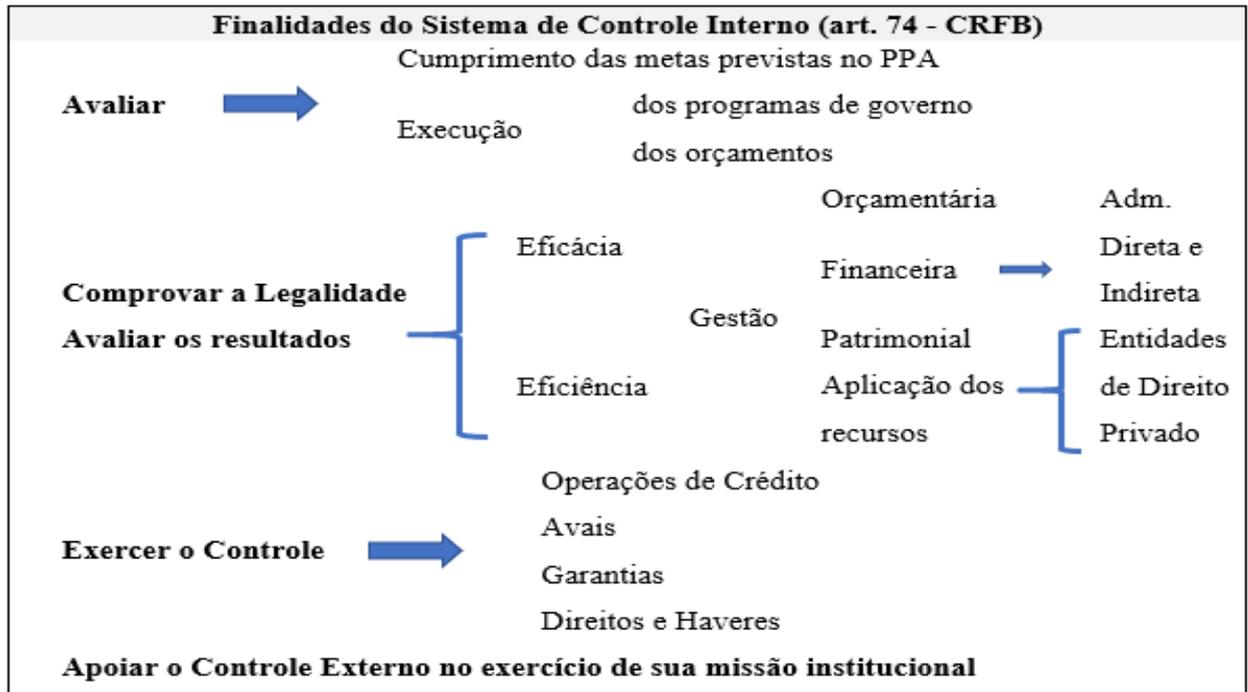
1.1.4 O Sistema de Controle Interno

O Controle Interno, consoante Castro (2008), é parte integrante de um sistema de controle interno, suportado por uma estrutura, um órgão central que orienta e gerencia o complexo de controle de cada Poder. Conforme depreende-se das subseções anteriores, a implantação e manutenção de um sistema de controle interno, em cada Poder, decorre de previsão Constitucional. A Constituição Federal de 1988 previu em seu art. 70 que,

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, grifo nosso).

Do texto constitucional, verifica-se que a finalidade do sistema de controle interno está explícita na norma com previsão no artigo da 74 da CRFB, conforme apresentado na Figura 2.

Figura 2 – Finalidades do SCI



Fonte: O autor com base no artigo 74 da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.

Consoante Di Pietro (2019), a Constituição Federal de 1988 inovou ao dispor que cada Poder deverá constituir e manter um sistema de controle interno que deverá atuar de forma integrada com o SCI dos demais Poderes e ao estabelecer que os responsáveis pelo controle interno darão ciência ao TCU ao identificarem quaisquer irregularidades ou ilegalidades, incorrendo em responsabilidade solidária caso não o façam.

Ressalta-se que o Poder Executivo é o principal executor das funções de controle interno no Estado. Contudo, os demais poderes também possuem tais atribuições, para exercer o controle sobre seus atos (CASTELO NETO, 2009; OLIVEIRA, 2014; DI PIETRO, 2019), sendo então responsáveis pela manutenção de um SCI em suas estruturas organizacionais.

Depreende-se do texto constitucional que o Sistema de Controle Interno, ao exercer suas atividades por meio de uma estrutura central de controle interno, em cada Poder, visa direcionar a administração no sentido de se fazer cumprir com os objetivos, metas e prioridades previamente planejadas, assegurar a legalidade nos atos de gestão, proteger o patrimônio público contra ilegalidades e mau uso dos recursos, conformando a atuação da

administração, e dotar o controle externo de informações úteis que possam auxiliar suas atividades.

Assim, no exercício de suas atividades o controle interno tem o condão de, não apenas prestar auxílio ao controle externo, mas de agregar valor para a sociedade ao efetivamente avaliar e controlar a aplicação de recursos em políticas públicas efetivas, bem como controlar o fluxo de recursos públicos na Administração, certificando assim, o alcance dos resultados desejados e previstos nos instrumentos de planejamento da gestão.

A extensão da atuação do sistema de controle interno foi ampliada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, passando a exigir que o sistema de controle interno atue na fiscalização da gestão fiscal, voltado para a legalidade, o equilíbrio fiscal e a transparência, devendo fiscalizar, conforme o artigo 59:

- I – atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III – medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV – providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI – cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000).

Castro (2008) chama a atenção de que os pressupostos legais para a implementação do sistema de controle interno são essenciais para a sua adoção, em todas as esferas de governo. Contudo, percebe-se que a legislação, apesar de solidificar as atividades do SCI, não define uma matriz, um modelo padrão para sua organização.

Assim, apresenta-se em seguida algumas definições do Sistema de Controle Interno.

Para Glock (2015, p. 29), o Sistema de Controle Interno pode ser conceituado como,

o conjunto de procedimentos de controle estruturados por sistemas administrativos e especificados em instrumentos normativos, executados no dia a dia ao longo da estrutura organizacional, visando a salvaguarda dos ativos, a busca da eficiência operacional, o cumprimento das normas legais e regulamentares e a exatidão e fidedignidade dos dados e informações.

Verifica-se que Glock (2015) entende, sob uma visão sistêmica, que o SCI é composto por um conjunto de sistemas administrativos, regidos sob a batuta do órgão central do SCI, sendo o controle exercido, no entanto, por estruturas administrativas diversas. Corroborando a afirmação anterior, Castro (2008, p. 151) define o sistema de controle interno como:

o conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle [Controladoria, para esta pesquisa], com vistas à fiscalização e a avaliação da

execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos.

Assim, verifica-se o entendimento de que unidades descentralizadas exercem o controle, sendo vinculados a um órgão central.

O Conselho Nacional de Controle Interno (2010) conceitua o sistema de controle interno pode ser definido como

o conjunto de órgãos, funções e atividades, articulados por meio de um órgão central de coordenação, orientados para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição e normatizadas em cada Poder e esfera de governo.

O CONACI (2010) assevera que a Administração Pública deve buscar o alcance dos princípios da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade quando da gestão e execução do sistema de controle interno, considerando que

a **economicidade** relaciona-se à aquisição de insumos ao menor custo, sem comprometer os padrões de qualidade; **eficiência** é a otimização dos meios de e insumos utilizados na produção de bens, produtos e serviços, por um órgão ou entidade, de acordo com os critérios e padrões de desempenho estabelecidos; (...) **eficácia** é o alcance dos objetivos de uma ação no prazo estabelecido; **efetividade** é o impacto positivo entre os resultados alcançados pela ação governamental sobre os beneficiários em relação aos objetivos sociais que motivaram a intervenção institucional (CONACI, 2010, p. 6, grifo do autor).

Castro (2008) esclarece que o controle interno integra o SCI em cada Poder, pois limita-se ao poder-dever, refletindo um aprimoramento do controle administrativo que deve ser exercido por toda estrutura governamental, e assevera que o SCI é composto por um complexo de estruturas, além do controle interno.

Desta forma, Glock (2015) conclui que cabe ao órgão central do sistema de controle interno gerir o funcionamento do SCI, avaliando a eficiência e eficácia dos demais controles e apoiar o controle externo.

Diante das competências e incumbências que cabem ao SCI, Castro (2008) conclui que para que o sistema de controle interno atue de maneira efetiva, é necessário que cada Poder estabeleça e mantenha uma estrutura central, com um qualificado quadro multidisciplinar de recursos humanos e que possua regras bem estabelecidas para a execução efetiva do controle. Sobretudo, Glock (2015) reforça que as atribuições do órgão central tenham ampla divulgação na Administração Pública, no sentido de dar reconhecimento e aceitação ao órgão central como instituição relevante.

Portanto, o Sistema de Controle Interno atua com efetividade quando auxilia a Administração a atingir seus objetivos, perseguindo os princípios de controle na administração (PEIXE, 1996; CONACI, 2010).

Neste cenário, a Controladoria se consolida na organização por meio de um adequado sistema de controle interno, com objetivo de auxiliar a gestão na tomada de decisão e produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores do erário e a sociedade (SUZART et al., 2011; DURIGON; DIEHL, 2013).

1.2 Controladoria

A origem da controladoria é recente, ainda em desenvolvimento, mas com grande relevância, tanto no cenário corporativo, quanto no setor público, bem como no meio acadêmico.

Na literatura, não há um consenso sobre a origem da controladoria, há autores que entendem que a controladoria deriva do conceito de controle, surgindo ainda no século XVIII (DURIGON; DIEHL, 2013), outros relacionam sua aparição às atividades industriais nos Estados Unidos, no final do século XIX (MARTIN, 2002), outros no século XX na Europa (LUNKES et al., 2009). Contudo, diversos autores, como Siqueira e Soltelinho (2001), Martin (2002), Borinelli (2006), Oliveira et al. (2009), Durigon e Diehl (2013) e Silveira et al. (2018) são uníssonos ao afirmarem que a origem e evolução da controladoria está interligada à expansão das organizações, com o incremento na complexidade de suas atividades, e ao crescimento econômico.

Neste contexto, Lunkes et al. (2009) afirmam que as pressões competitivas e a complexidade do ambiente empresarial forçaram as organizações contemporâneas a criar mecanismos para incrementar seus níveis de competitividade, dando origem à controladoria nas organizações privadas.

No Brasil, a origem da controladoria tem forte relação com a evolução da indústria como a matriz produtiva do Brasil na década de 1960 (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001; LUNKES et al., 2009). De fato, consoante segundo Pereira (1996), o Brasil registrou um aumento na cadeia produtiva industrial, baseado no Estado Desenvolvimentista que se instalou nos países em desenvolvimento no século XX.

Para Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) a chegada das empresas norte-americanas em solo nacional foi o movimento precursor da controladoria no Brasil. Mesmo entendimento dos autores Siqueira e Soltelinho (2001, p. 69) que identificaram que a chegada

de empresas multinacionais, sobretudo norte-americanas, “trouxe ou arraigou a cultura da utilização da área de controladoria para o solo brasileiro”.

Neste cenário competitivo e de célere desenvolvimento econômico, Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) concluem que a controladoria surge da prática, atuando, originalmente, amparada fortemente no controle, tendo sua base na contabilidade.

Pereira e Farias (2017) ratificam o entendimento anterior e adicionam que a controladoria evoluiu da contabilidade gerencial, impulsionada pela necessidade informacional para o apoio à tomada de decisão pelos gestores, frente ao cenário de intenso desenvolvimento de novas tecnologias, influenciada, principalmente, pela abertura no comércio internacional. Beuren, Schindwein e Pasqual (2007, p. 23) adicionam que a “controladoria representa a evolução da contabilidade na condição de organizar a demanda de informações dos tomadores de decisão na organização”.

Neste sentido, Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010) concluem que o desenvolvimento da controladoria decorre de preceitos básicos de contabilidade, deixando de ser apenas um compilador de dados e passando a gerir informação responsável pelo alinhamento estratégico das organizações. Desta forma, verifica-se o delineamento do apoio à tomada decisão como uma importante função que a controladoria passa a exercer, mas o que de fato é a controladoria?

Para Pereira e Farias (2017) a controladoria pode ser entendida como um órgão ou unidade administrativa de determinada organização. Por sua vez, Padoveze (2016) entende que a Controladoria como ciência, como um ramo do conhecimento, decorre do processo evolutivo da contabilidade, sob o aspecto de controle, oriunda da escola italiana, e sob o aspecto gerencial, oriunda da escola americana.

Nascimento e Reginato (2015) entendem a controladoria sob dois aspectos, como ramo do conhecimento (apropriando-se do conhecimento de diversas áreas do conhecimento humano para execução de suas funções, atendo-se ao estudo de teorias voltadas ao entendimento do complexo processo decisório) e como órgão administrativo (atuando na organização, aplicando as funções atinentes à área para dar apoio ao processo decisório promovendo a eficácia organizacional).

Assim, verifica-se que os estudos e pesquisas em torno do tema desaguam no entendimento de que a controladoria pode ser entendida ou definida sob dois aspectos: como área do conhecimento humano e como órgão ou unidade administrativa.

Nesta acepção, Borinelli (2006, p. 102) afirma “que não são muitos os autores que empreendem a tarefa de definir o ramo do conhecimento da Controladoria comparativamente com o número de autores que a definem unidade organizacional [...]”. As definições de controladoria como área de conhecimento, segundo a literatura, corroborando com as afirmações supraditas, foram consolidadas por Borinelli (2006), a partir de um levantamento da literatura ao longo do tempo, conforme o Quadro 5 a seguir:

Quadro 5 – Definições de controladoria enquanto ramo do conhecimento

AUTORES	DEFINIÇÃO
Almeida <i>et al.</i> (in CATELLI, 2001, p. 344)	Apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informação e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.
Garcia (2003, p. 67-68)	Apoia-se na teoria da contabilidade, sendo suportada por várias disciplinas, com o objetivo de estabelecer toda base conceitual de sua atuação, contribuindo para o processo de gestão da organização. É responsável pela base conceitual que permite a sua aplicabilidade nas organizações.
Mosimann e Fisch (1998, p. 88)	Corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica.
Mosimann e Fisch (1998, p. 99)	Conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de 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.
Pereira (1991, p.51)	Conjunto organizado de conhecimentos que possibilita o exercício do controle de uma entidade, a identificação de suas metas e dos caminhos econômicos a serem seguidos para atingi-los.

Fonte: BORINELLI, 2006, p. 102.

Adicionalmente, Durigon e Diehl (2013, p. 93) entendem a controladoria “como campo do conhecimento que auxilia na interpretação de fenômenos sociais que ocorrem na gestão organizacional proporcionado melhor compreendê-los, observando formas de preveni-los e contribuindo cientificamente para esta área”.

Assim, Borinelli (2006, p. 105) define a controladoria como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Conclui-se, portanto, que a controladoria, enquanto ramo do conhecimento humano, se origina e se apropria da teoria contábil, e se utiliza dos conceitos e princípios de disciplinas multivariadas para reunir e construir sua base conceitual, direcionando-se para a gestão da organização.

Borinelli (2006), com objetivo de sistematizar o conhecimento teórico sobre Controladoria numa estrutura denominada Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), sintetizou seu entendimento conforme se apresenta no Quadro 6.

Quadro 6 – Controladoria enquanto área do conhecimento humano

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE		
Definição	Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.		
Objetos de Estudo	1	As organizações	
	2	O processo (e o modelo) de gestão como um todo, incluindo as gestões operacional, econômica, financeira e patrimonial.	
	3	As necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação.	
	4	O processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo os modelos de mensuração e de identificação e acumulação.	
Enquadramento Científico	Ciências Factuais Sociais.		
Ciências Afins	Contabilidade	Direito	Psicologia
	Administração	Estatística	Sociologia
	Economia	Matemática	Outras
Subdivisões	1	Quanto à natureza da organização em que se aplica:	Controladoria Pública
			Controladoria Empresarial
			Controladoria em Entidades do Terceiro Setor
	2	Quanto à área de eficácia dentro da organização em que se aplica:	Controladoria Corporativa
Controladoria de Unidade			

Fonte: BORINELLI, 2006, p. 224.

A respeito da abordagem da controladoria enquanto órgão ou unidade organizacional, Pereira e Farias (2017) citam que a controladoria pode ser entendida como um órgão ou unidade administrativa de determinada organização, dotada de missão, função e princípios que, dentro de suas atividades, utiliza-se de técnicas gerenciais e dos sistemas de informação para o suporte à tomada de decisão pela Administração.

Já sob o enfoque da Gestão Econômica (GECON) Padoveze (2016, p. 31) adiciona que a controladoria “é uma unidade administrativa dentro da empresa que [...] é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa”.

Borinelli (2006), ao buscar entender a ECBC, reuniu as definições da literatura para a controladoria como órgão ou unidade, conforme apresentado a seguir no Quadro 7.

Quadro 7 – Definições de controladoria enquanto órgão

AUTORES	DEFINIÇÃO
Fiske (1940, p. 232)	É uma função informativa e analítica que acumula, analisa e informa à administração, investidores-proprietários e outros acionistas essenciais, dados financeiros e estatísticos.
Anderson (1944, p. 63)	Função que compreende o registro e utilização de todos os fatos pertinentes a um negócio.
Brink (1950, p. 63)	Atividade que torna possível a utilização ótima da contabilidade e suas técnicas relacionadas para propósitos de gerenciamento.
Yoshitake (1982, p. 247)	Sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho.
Peixe (1996, p. 67)	Serve com órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre a mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa.
Fernandes (200, p. 169)	A atividade de controladoria é um serviço de informação econômica voltado para a gestão da empresa.
Almeida et al. (in CATELLI, 2001, p. 344)	Responde pela disseminação de conhecimento, modelagem e implementação de sistema de informações.
Oliveira et al. (2002, p. 13)	É o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinadas entidade, com ou sem finalidades lucrativas.
Peleias (2002, p. 13)	É uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão.
Teixeira (2003, p. 17)	Sob a ótica do modelo de gestão econômica [...] é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão econômica, quanto ao conjunto de teoria, conceitos, sistemas de informações, atuando também como órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores, de forma a conduzir à otimização do resultado global da organização.
Padoveze (2004, p. 31)	É a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa.
Padoveze (2004, p. IX)	É o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la à maior eficácia.

Fonte: BORINELLI, 2006, p. 194.

Assim, após análise da conceituação na literatura, Borinelli (2006, p. 198) define que, sob o aspecto de órgão ou unidade organizacional, a Controladoria

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

Para Pereira e Farias (2017, p. 19) a controladoria tem como missão “buscar e trazer informações reais, zelando para a continuidade da empresa; e otimizar os resultados econômicos da empresa visando garantir sua continuidade por meio da integração de esforços das diversas áreas”. Neste sentido, Padoveze (2016, p. 34) corrobora ao afirmar que “a

Controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão”.

Desta forma, a controladoria atinge sua missão ao promover a eficácia na organização, mediante o controle efetivo das operações (NASCIMENTO; REGINATO, 2015; PADOVEZE, 2016).

A seguir, apresenta-se no Quadro 8, a sumarização proposta por Borinelli (2006) para a controladoria enquanto órgão ou unidade organizacional.

Quadro 8 – Controladoria enquanto órgão ou unidade organizacional

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE			
Definição	Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.			
Missão	Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.			
Finalidades e/ou objetivos	1	Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases.		
	2	Garantir informações adequadas ao processo decisório.		
	3	Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores.		
	4	Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área.		
	5	Administrar as sinergias existentes entre as áreas.		
	6	Zelar pelo bom desempenho da organização.		
	7	Viabilizar a gestão econômica.		
	8	Criar condições para se exercer o controle.		
	9	Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos.		
	10	Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.		
Posição Hierárquica	SUBORDINAÇÃO		AUTORIDADE	
	Presidência		Órgão de Linha	
Organização interna	1	Contabilidade Geral ou Financeira	6	Contabilidade Fiscal ou Tributária
	2	Contabilidade Societária	7	Seguros e Controle Patrimonial
	3	Contabilidade Gerencial	8	Controles Internos
	4	Planejamento, Orçamento e Controle	9	Riscos
	5	Contabilidade de Custos	10	Sistemas de Informações

Fonte: BORINELLI, 2006, p. 226.

Ainda a respeito da abordagem da controladoria enquanto órgão ou unidade organizacional, Borinelli (2006) reafirma que também não há consenso na literatura quanto a classificação hierárquica, podendo haver quatro possibilidades de subordinação: Presidência, Vice-Presidência de Finanças, Vice-Presidência Administrativa e Financeira e Conselho de Administração.

Na concepção de Padoveze (2016, p. 33) a controladoria “é um órgão que pode ser mais bem caracterizado como de linha, apesar de, em suas funções em relação às demais atividades internas da companhia, as características serem mais de um órgão de apoio”. Diante deste entendimento, verifica-se que a controladoria, devido sua importância, deve estar estruturada como órgão de linha, mas podendo atuar como suporte, prestando assessoramento aos demais órgãos em suas missões, agindo então como uma atividade de *staff*.

Sobre esta questão, Mosimann e Fisch (1999, p. 89), ao discorrer sobre o posicionamento da controladoria como órgão administrativo, em linha ou de *Staff*, afirmam que:

Vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas presta assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados nas áreas. Contrapondo a esse ponto de vista, Catelli ensina que o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

Nesta acepção, Borinelli (2006) defende que a controladoria deve atuar como órgão de linha, dirigida pelo *controller*, que essencialmente deve ser um executivo da alta administração, subordinando-se diretamente à presidência da organização, gerenciando os processos de gestão e participando ativamente da tomada de decisão, em conjunto com as demais áreas da organização.

A posição e importância da controladoria como órgão ou unidade administrava na organização pode ser percebida mediante a análise das definições, objetivos, missão e finalidade e funções da controladoria e, complementarmente, ao dirigente máximo da controladoria, denominado de *Controller*.

Siqueira e Soltelinho (2001) relacionam o surgimento da profissão de *Controller* com a vinda de empresas multinacionais, sobretudo norte-americanas, no solo nacional nos anos de 1960 e alçam-na a uma posição estratégica nas organizações, denotando a importância que o *Controller*, bem como a controladoria, no exercício de suas funções.

Martin (2002) adiciona que, diante dos desafios enfrentados pelas organizações, o *controller* torna-se a função mais adequada para partir para uma transformação produtiva, atuando em uma posição estratégica na organização para permitir a produção de valor. Lunkes et al., (2009, p. 73) ressaltam que o *controller* deve ter uma “postura proativa em relação à organização e não apenas informativa”, para tanto, deve possuir alta qualificação.

Os autores Martin (2002), Lunkes et al. (2009), Reginato e Nascimento (2015) e Pereira e Farias (2017) ressaltam que a função do *controller* abarca uma gama de responsabilidades que fazem com que este profissional deva ser qualificado e possuir conhecimento multidisciplinar em diversas áreas do conhecimento que permitam prever, controlar, mensurar e direcionar a organização para o futuro.

Neste sentido, Pereira e Farias (2017) resumem as atividades e responsabilidades básicas inerentes ao *controller* em planejamento, controle, informação e contabilidade, podendo variar em cada organização.

Assim, para que seja possível cumprir a missão da controladoria de assegurar a eficácia e dar continuidade, de forma perene, às atividades da organização, o *Controller* deve ser um profissional com uma visão holística da organização, dotado de amplo conhecimento nas diversas áreas de conhecimento que interagem com a controladoria, antevendo e se antecipando aos problemas e desafios que surgem na atividade organizacional.

Isto posto, verifica-se que a literatura concede à Controladoria um grau de extrema importância e relevância no contexto organizacional para, no exercício de suas funções, permitir que a organização atinja seus objetivos. Para tanto, conclui-se que a controladoria deve ser dotada de equipe multidisciplinar com amplo conhecimento nas diversas áreas de conhecimento, deve possuir independência para exercer as atividades, subordinando-se diretamente à Presidência, atuando como órgão de linha na organização.

1.2.1 Funções da Controladoria

A controladoria como área do conhecimento ou como unidade organizacional, tem sido objeto de alguns estudos que buscam, principalmente, analisar e definir as funções básicas de controladoria. Lunkes, Schonorrenberger e Rosa (2013) entendem que a definição de funções básicas na controladoria é fundamental para consolidá-la como área do conhecimento. Contudo, verifica-se na literatura que não há, ainda, consenso quanto a uma

definição clara quanto às suas funções, atividades e estrutura (BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007; LUNKES; SCHNORRENBERGER; ROSA, 2013; LUNKES; SCHNORRENBERGER; GASPARETTO, 2010). Este é o mesmo entendimento de Borinelli (2006) que afirma não haver consenso nas definições das funções de controladoria, fazendo com que os conteúdos dos textos, em muitos casos, sejam tão diferenciados, a ponto de parecerem não fazer parte da mesma teoria.

Assim, neste sentido, Borinelli (2006), ao propor uma Estrutura Conceitual Básica de Controladoria, analisou as funções e atividades que a controladoria se consolida como área do conhecimento humano, quando verificada em estudos no contexto das organizações. Desta forma, Borinelli (2006) entende as funções de controladoria como uma dimensão dos aspectos procedimentais da ECBC e apresenta um rol com 8 (oito) funções relacionadas à controladoria, baseado nos estudos de diversos autores, conforme é apresentado no Quadro 9.

Quadro 9 – Aspectos procedimentais da controladoria para a dimensão funções

Funções	Contábil	compreende as atividades de gerenciar as atividades contábeis como registros contábeis, elaboração de demonstrações, atender os <i>stakeholders</i> com informação, efetuar análises e interpretação das demonstrações e desenvolver políticas e procedimentos de controle.
	Gerencial-Estratégica	compreende as atividades relativas a prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão, subsidiando os gestores com informações úteis para suas tomadas de decisão gerencial e estratégica; e coordenar esforços para obtenção de sinergia no alcance dos objetivos
	Custos	compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.
	Tributária	Compreende as atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal), ou seja, atender às demandas oriundas de obrigações legais, fiscais e acessórias, previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o planejamento tributário da organização
	Proteção e Controle dos Ativos	compreende as atividades referentes a prover a proteção aos ativos, como, por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.
	Controle Interno	compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade
	Controle de Riscos	compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos, sendo a função mais recente da Controladoria
	Gestão da Informação	compreende as atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.

Fonte: Adaptado de BORINELLI, 2006, p. 225.

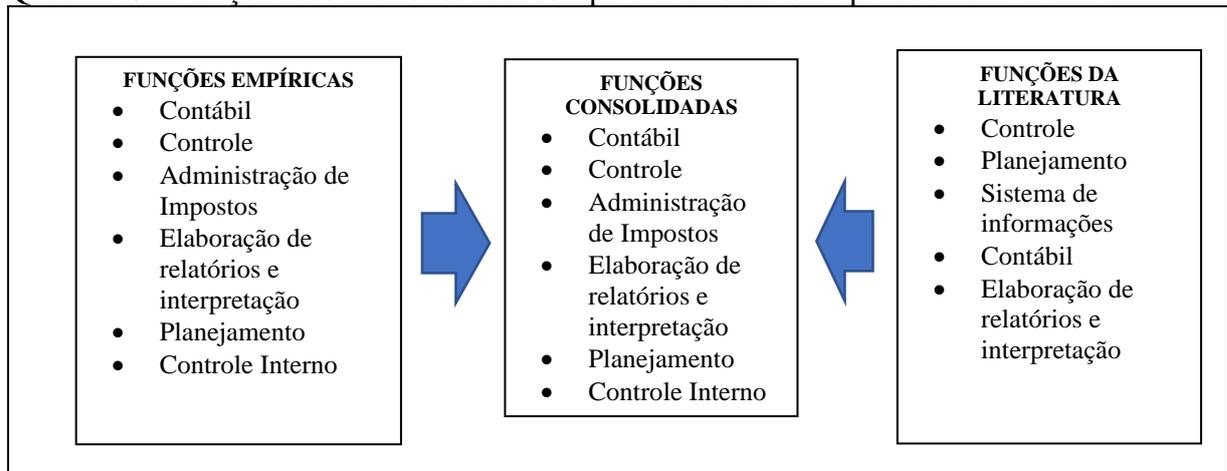
Lunkes et al. (2009) realizaram um estudo objetivando identificar, nos manuais e obras de referência nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, as funções de controladoria. Para tanto, os autores realizaram uma pesquisa bibliográfica em 10 (dez) principais obras em cada País e identificaram que as funções de controladoria mais observadas nas obras foram as de planejamento (87%), Controle (83%), Elaboração de Relatórios e Interpretações (47%), Sistema de Informação (43%), Contábil (37%), Análise e Avaliação Econômica (27%), Proteção de Ativos (27%). Os autores destacaram a frequência das funções de planejamento e controle, denotando que a controladoria deve estar mais focada no futuro da organização.

No mesmo alinhamento, Lunkes, Schonorrenberger e Gasparetto (2010) se propuseram a identificar, em estudos empíricos realizados junto a empresas nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, as funções de controladoria exercidas na prática organizacional, obtendo os mesmos resultados da pesquisa de Lunkes et al. (2009), ao identificarem que as funções de Planejamento e Controle representam, nos estudos empíricos analisados, funções fundamentais de controladoria. As funções de controladoria mais observadas foram a Elaboração de Relatórios e Interpretações (85%), planejamento (77%), Controle (62%), Contábil (62%), Controle Interno (31%) e Sistema da Informação (31%), Administração de Impostos (23%) e Relatórios Governamentais (23%) (LUNKES; SCHONORRENBARGER; GASPARETTO, 2010).

Ao mesmo tempo em que há a definição de funções de controladoria em comum entre os autores de obras, manuais e estudos empíricos nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, coexistem inúmeros entendimentos a respeito da amplitude de funções de controladoria, havendo, inclusive, um modismo ao relacionar às funções de controladoria, todas as atividades de uma organização (LUNKES et al., 2009; LUNKES; SCHONORRENBARGER; GASPARETTO, 2010).

No cenário nacional, no intento de dirimir a falta de consenso na definição das funções, Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) elaboraram uma pesquisa explorando a dinâmica entre as funções da controladoria descritas na literatura e o contexto organizacional em que elas são aplicadas. Os autores identificaram as funções de destaque listadas em obras e manuais de referência e em trabalhos empíricos no Brasil, representadas no Quadro 10.

Quadro 10 – Funções básicas consolidadas a partir de estudos empíricos e da literatura



Fonte: LUNKES; SCHNORRENBERGER; ROSA, 2013, p. 292.

Percebe-se um desbalanceamento dos achados relacionados às funções de controladoria oriundos das pesquisas empíricas daquelas oriundas da literatura. Contudo, Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) concluem que as funções consolidadas representam um *core*, um núcleo de funções em que há certo consenso.

Suzart, Marcelino e Rocha (2011) realizaram um levantamento em 14 (catorze) instituições de controladoria governamental, com dados do ano de 2008, e identificaram a ocorrência de 18 atividades que se relacionam com as funções típicas de controladoria listadas por Borinelli (2006), dispostas no Quadro 9, com exceção da função de custos, conforme verifica-se no Quadro 11 a seguir:

Quadro 11 – Atividades agrupadas de acordo com a função típica de controladoria (continua)

FUNÇÃO	ATIVIDADES
Contábil	<ul style="list-style-type: none"> • Acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira, patrimonial e orçamentária; • Elaborar demonstrações contábeis; • Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado; • Gerenciar a contabilidade do ente federado.
Gerencial-estratégica	<ul style="list-style-type: none"> • Acompanhar/fiscalizar a gestão administrativa/operacional; • Avaliar os resultados de planos, de orçamentos e de programas públicos; • Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos.
Tributária	<ul style="list-style-type: none"> • Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado.
Proteção e controle dos ativos	<ul style="list-style-type: none"> • Acompanhar/fiscalizar a gestão patrimonial

Quadro 11 – Atividades agrupadas de acordo com a função típica de controladoria (conclusão)

Controle Interno	<ul style="list-style-type: none"> • Apoiar os órgãos de controle externo; • Planejar, coordenar e executar funções de controle interno; • Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria; • Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria; • Zelar pela observância dos princípios de administração pública.
Controle de Riscos	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliar a execução dos contratos de gestão; • Prevenir e combater a corrupção.
Gestão da Informação	<ul style="list-style-type: none"> • Criar condições para o exercício do controle social; • Promover a transparência das ações do setor público.

Fonte: SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011, p. 53-54.

Do exposto, verifica-se que apesar de não haver um consenso sobre as funções de controladoria, algumas funções parecem compor o núcleo da controladoria como a função controle (num sentido amplo), planejamento, gerencial, proteção e salvaguarda dos ativos, contábil e gestão dos sistemas de informação.

1.2.2 Controladoria no Setor Público

A controladoria, conforme apontado nas seções anteriores, tem sua origem relacionada ao acelerado crescimento econômico e robustecimento das organizações privadas, inseridas num ambiente complexo e de elevada competitividade e, neste contexto, consoante Borinelli (2006), a controladoria objetiva subsidiar o processo de gestão, colaborando com as diversas áreas no sentido de buscar a eficiência e a eficácia da organização, criando condição para a efetivação do controle.

Verifica-se que no setor público a tônica do controle não se difere do setor privado. Reportando-se à questão, Slomski (2011, p. 15) se refere à controladoria como “a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade”.

No setor público, “o Estado é incentivado a implementar ações já desenvolvidas em organizações privadas, visando maximizar os benefícios que podem ser obtidos mediante a aplicação dos recursos públicos” (BEUREN, ZONATTO, 2014. p. 3). Contudo, enquanto no setor privado a organização visa a obtenção de lucro e retorno aos acionistas, no setor público,

a administração busca, e deve buscar, sob pena de romper com os pressupostos constitucionais, o atingimento do interesse público. Todavia, independente do contexto em que se insere a organização, seja no meio público ou privado, a controladoria atua como um elo, uma ponte para o alcance dos objetivos da organização.

Slomski (2011), de forma poética, comparando a controladoria a uma orquestra, entende que cabe a este órgão a concertação no serviço público para que haja uma sinfonia, ou seja, a controladoria, agindo como unidade central, atua permitindo que a administração pública potencialize o resultado, atingindo o interesse público.

No Brasil, as transformações decorrentes das reformas administrativas implementadas a partir de meados do século XX, trouxeram um aprimoramento na atuação dos gestores públicos, sobretudo com o advento da Constituição Federal de 1988 e da LRF.

Na administração pública, tanto a Lei nº 4.320/1964, quanto o Decreto-lei nº 200/1967, dispunha sobre o controle com maior ênfase na execução do orçamento público, visando avaliar a legalidade e legitimar as ações de arrecadação de receita e execução de despesas, além de dispor sobre o controle contábil, concernente ao controle dos bens, direitos e obrigações da administração.

Com a promulgação da Constituição de Federal de 1988 e o aprimoramento do controle na gestão fiscal pela LRF, a atividade de controle passa ser exercida, em cada Poder, por meio do SCI que deve avaliar a gestão quanto a eficácia, eficiência, efetividade e economicidade na execução das políticas, promovendo a transparência e o controle social.

A respeito destas competências, Carvalho e Ceccato (2011, p. 887) citam que “a avaliação sistêmica dos princípios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade representa uma contribuição dos órgãos de controle para um país mais idôneo, justo e melhor administrado”. Nesta linha de raciocínio, Beuren e Zonatto (2014) reafirmam a importância do papel social das organizações públicas e, principalmente, o impacto dos resultados alcançados mediante um controle efetivo das ações dos gestores na administração pública.

Este é o cenário em que se desenvolve a controladoria no setor público onde, consoante Silva (2013), atuando como órgão central do sistema de controle interno, a controladoria avalia a atuação da administração pública mediante análise da eficiência, eficácia, economicidade e transparência de suas ações, assegurando a probidade administrativa, dando suporte informacional para a tomada de decisão para o direcionamento das políticas públicas em prol da sociedade.

A controladoria no setor público assume, portanto, importante protagonismo no cenário nacional, zelando pela efetividade e pela perenidade das políticas públicas,

assegurando o bom uso dos recursos, afastando a corrupção, além de subsidiar os gestores públicos com informações capazes de direcionar os rumos da administração pública para o atingimento dos resultados (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011; CASTELO, 2013).

É importante ressaltar que “para a controladoria atingir seu objetivo na organização, faz se necessária uma adequada estrutura de controles internos respaldados por um sistema adequado de controle” (NASCIMENTO; REGINATO, 2009, p. 102).

Com efeito, a função de controle é considerada uma dimensão interna de um sistema de governança, consoante a *International Federations of Accountants* (IFAC, 2001), que afirmam que “o controle, para atuar como uma das dimensões de governança no setor público, deve adotar práticas que envolvam as áreas de Gestão de Risco, Auditoria Interna, Comitê de Auditoria, Controles Internos, Orçamento, Administração Financeira e Treinamento”.

Slomski (2011) ensina que o gestor público, no exercício de suas funções deve atuar alinhado com os princípios de governança no setor público, sendo responsabilidade do *Controller* a implementação dos pressupostos de governança pública.

Diretamente relacionada com a atuação do controle na administração pública, a governança pública é definida pelo Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, como o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2017). Para a referida norma, são princípios de governança pública: “capacidade de resposta; integridade; confiabilidade; melhoria regulatória; prestação de contas e responsabilidade; e transparência” (BRASIL, 2017).

A controladoria ao fomentar o controle social e promover a transparência na administração pública age em consonância com os princípios de governança no setor público, principalmente ao mitigar o conflito de agência, gerado pela assimetria informacional entre os gestores públicos (o agente) e a sociedade (o principal), real detentora do Poder, consoante a Constituição Federal de 1988.

Posto isto, percebe-se que a controladoria no setor público possui dimensões multivariadas e diversificadas e tem importante relevância no atingimento do interesse público. Desta forma, Glock (2015) ensina que a função do dirigente do órgão central do sistema de controle interno deve recair sobre servidor do quadro efetivo, com conhecimentos técnicos sobre a temática e reputação ilibada. Denota-se a preocupação de que o Controlador-Geral deva ter independência e segurança, na forma de estabilidade, conhecimento multidisciplinar e, sobretudo, possuir uma postura ética e moral diferenciada.

A criação de órgãos denominados de controladoria no Brasil é recente, tendo como movimento pioneiro a criação da Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro (CGM-RJ) em 1993. Em nível Federal, uma década depois é criada a Controladoria-Geral da União (CGU) em, 1º de janeiro de 2003, com a edição da Medida Provisória nº 103. Frisa-se que existe uma forte tendência na denominação do órgão central do sistema de controle interno do executivo nos entes nacionais como controladoria-geral, apesar de não existir um modelo padrão definido em lei (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011; CRUZ; SILVA; SPINELLI, 2016).

Cruz, Silva e Spinelli (2016) ressaltam que devido ao fato de as controladorias estarem inseridas como órgãos da própria administração, elas dependem de uma vontade e conjuntura política favorável para que lhes seja concedida as condições básicas, como orçamento e pessoal capacitados, para o efetivo exercício de suas atividades.

Neste sentido tem-se a CGU, que é o órgão central de controle interno do Governo Federal, responsável por realizar “atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de ações de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria” (CGU, 2020). Consoante a Lei nº 13.844, 18 de junho de 2019, cabe à CGU coordenar e gerir o SCI do Poder Executivo federal, dentre outras atribuições (BRASIL, 2019).

Na visão de Cruz, Silva e Spinelli (2016), com a criação e institucionalização da CGU, o Governo Federal passa a expandir as atividades do SCI relacionando-as às atividades de promoção da transparência e do controle social voltadas à prevenção e combate à corrupção. Assim é possível perceber um aprimoramento e aprofundamento nas funções da controladoria.

Apesar da Legislação não prever ou dispor sobre um modelo para a estruturação do órgão central do sistema de controle interno (CASTRO, 2008), tão pouco de um modelo de estruturação de controladoria no setor público, verifica-se que as atividades da CGU se relacionam com as diretrizes para controle interno no setor público elaboradas pelo Conselho Nacional do Controle Interno.

O CONACI foi criado diante do cenário político pós-promulgação da LRF, por meio da integração dos órgãos que militavam no controle interno no setor público em âmbito nacional, denominando-se como Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios das Capitais (CONACI), tendo como finalidade “fomentar a integração e o desenvolvimento dos órgãos governamentais de controle interno

com o objetivo de fortalecer e aprimorar o desempenho das funções do controle em prol da eficiência e transparência da gestão pública brasileira” (CONACI, 2020).

O CONACI congrega os Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios-Sede das capitais e da União, assim, tendo como membro a CGU na União e as CGE’s (ou equivalentes), nos Estados e Distrito Federal e as CGM’s (ou equivalentes) nos Municípios.

Cumprindo seu papel, o CONACI instituiu em 2010, as Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público que têm por objetivo padronizar e direcionar as ações das controladorias no setor público do País. O documento traz as diretrizes para Controle Interno, dispostas em 5 grupos de funções do Controle Interno, quais sejam: Gestão do Sistema de Controle Interno, Auditoria Governamental, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria. Conceitualmente o CONACI traz as definições apresentadas no Quadro 12:

Quadro 12 – Conceitos do CONACI para a gestão do Sistema de Controle Interno

Conceitos segundo as Diretrizes CONACI para a Gestão do Sistema de Controle Interno	
Sistema de Controle Interno	Conjunto de órgãos, funções e atividades, articulado por um órgão central de coordenação, orientados para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição e normatizadas em cada Poder e esfera de governo.
Auditoria Governamental	Função do controle interno que tem por finalidade avaliar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionados , examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas ou jurídicas.
Controladoria	Função do controle interno que tem por finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental, para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua da qualidade do gasto público.
Corregedoria	Função do controle interno que tem por finalidade apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da Administração Pública, e promover responsabilização dos envolvidos, por meio da instauração de processos e adoção de procedimentos, visando inclusive ao ressarcimento nos casos em que houver danos ao erário.
Ouvidoria	Função do controle interno, que tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação de recursos públicos, visando à melhoria da sua qualidade, eficiência, resolubilidade, tempestividade e equidade.

Fonte: CONACI, 2010.

As principais diretrizes para as atividades de cada macrofunção de controle interno nas instituições de controladoria no setor público podem ser desdobradas em atividades típicas da controladoria conforme o Quadro 13.

Quadro 13 – Atividades típicas da controladoria no setor público (continua)

MACROFUNÇÃO	PRINCIPAIS ATIVIDADES
<p style="text-align: center;">GESTÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Criar condições para que a gestão governamental atue em consonância com os princípios da administração pública; • Fomentar o controle social e a transparência da gestão governamental assim como a prevenção e o combate à corrupção; • Gerenciar as ações institucionais mediante a elaboração de matrizes de risco; • Gerir os sistemas de informações para subsidiar a tomada de decisão; • Estabelecer planejamento estratégico, tático, operacional, especificando a missão, visão, valores, diretrizes e objetivos; • Estruturar-se em carreira própria de servidores de controle interno com equipe multidisciplinar pautados na ética e moralidade administrativa; • Propor normas para responsabilização dos servidores; • Viabilizar a criação de conselho de controle interno em cada ente, visando a integração do SCI entre os Poderes.
<p style="text-align: center;">AUDITORIA GOVERNAMENTAL</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Atuar de forma independente, baseada no pressuposto da conformidade, realizando auditorias de forma prévia, concomitante e a posteriori, priorizando a auditoria de forma concomitante; • Contemplar em suas ações de auditoria o: plano, planejamento, execução, informação e comunicação e monitoramento; • Elaborar matrizes de riscos e planos de auditoria mediante metodologias adequadas de acordo com critérios predefinidos; • Monitorar o atendimento das recomendações emitidas pelos órgãos de controle; • Dar suporte informacional à corregedoria de infração disciplinar ou indícios de sua ocorrência, detectados na execução das auditorias;

Quadro 13 – Atividades típicas da controladoria no setor público (conclusão)

<p style="text-align: center;">CONTROLADORIA</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Orientar os sistemas de informações contábeis para assegurar a integridade, tempestividade e fidedignidade das informações; • Produzir informações gerenciais utilizando-se das bases de dados, orientando o gestor de forma proativa ou provocada, por meio de instruções normativas, cartilhas, manuais e outros. • Implantar ferramentas para avaliar riscos e atuar na prevenção e combate à corrupção; • Acompanhar a execução dos programas de governo por meio de indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, subsidiando as demais macrofunções com informações relevantes; • Monitorar o cumprimento dos preceitos constitucionais e legais; • Monitorar o equilíbrio das contas públicas, identificando os riscos e propor ações preventivas e corretivas; • Propor ações para racionalização de recursos. • Coordenar ações para assegurar a transparência, fomentar o controle social e prevenir e combater a corrupção.
<p style="text-align: center;">CORREGEDORIA</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Instaurar procedimentos disciplinares com base em denúncias e nos relatórios de auditoria e ouvidoria; • Estruturar comissões processantes dos ilícitos funcionais; • Garantir a independência e segurança pessoal adequadas para os servidores que atuam nas atividades de correição; • Produzir informações para sustentar a análise de riscos, instrumentalização as ações de capacitação e educação continuada; • Atuar preventiva e proativamente no sentido de aprimorar a gestão e mitigar a ocorrência de ilícitos.
<p style="text-align: center;">OUVIDORIA</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer estrutura para identificar os interesses da sociedade, recepcionando as insatisfações, desejos e opiniões sobre os produtos e serviços públicos, e intermediar a solução do problema por meio da gestão de conflitos; • Disponibilizar canal aberto, e de fácil acesso, entre o cidadão e a administração pública, capaz de minimizar os fatores das insatisfações, a partir da validação das demandas e suas consequentes mudanças pela gestão pública; • Subsidiar o Estado na elaboração de planejamento estratégico e na formulação de políticas públicas, com base nas demandas apontadas pela sociedade; • Reduzir o distanciamento entre a sociedade e a administração pública agindo como articuladora e intermediadora na gestão de conflitos entre os interesses dos cidadãos e da administração pública, diminuindo a frequência das contendas e otimizando a gestão pública; • Zelar pela qualidade da informação na comunicação entre a ouvidoria e administração pública.

Fonte: O autor com base em CONACI, 2010, p. 6-16.

Suzart, Marcelino e Rocha (2011) identificaram em sua pesquisa – utilizando-se da taxonomia de funções propostas por Borinelli (2006), conforme o Quadro 11 – que as funções de controladoria prevista na literatura também são exercidas nas instituições de controladoria no setor público, umas com maior grau e outras com menor grau de ocorrências.

Diante do exposto, verifica-se que as funções típicas de controladoria no setor público tendem a se relacionar com as funções elencadas na literatura, observando-se, em adição, a função normativa, que pode ser entendida sob o prisma das atividades de elaboração e divulgação de orientações técnico-normativas inseridas sob o escopo de manuais e instruções que tratem sobre as atividades inerentes às funções de controladoria.

Assim, após a apresentação do referencial teórico com os conceitos de controle na administração pública e controladoria e suas funções, apresenta-se na próxima seção, os aspectos metodológicos e seus instrumentos utilizados na construção desta pesquisa.

2 METODOLOGIA

Nesta seção é apresentada a metodologia adotada nesta pesquisa para o atingimento dos seus objetivos propostos, assim como os métodos de coleta e análise de dados.

2.1 Tipologia da Pesquisa

A pesquisa científica pode ser entendida como “um processo de investigação que implica identificar o conhecimento científico que se deseja buscar e suas implicações em termo absolutos” (SILVA, 2010, p. 25). Malhotra (2011, p.4) acrescenta à definição de pesquisa como sendo “[...] a identificação, a coleta, a análise, a disseminação sistemática e objetiva das informações para melhorar a tomada de decisão relacionada à identificação e à solução de problemas [...]”.

No sentido de atingir os objetivos da pesquisa científica, Gil (2010) e Silva (2010) identificam que a metodologia, ao se utilizar de um conjunto de métodos científicos, atinge os objetivos científicos propostos na pesquisa.

Assim, esta pesquisa tem como objetivo geral, que deve ser alcançado ao final deste trabalho, propor um modelo básico de estrutura, organização, atividades e funções na implementação e/ou aperfeiçoamento da Controladoria no Setor Público. Para tanto, esta pesquisa objetiva, subsidiariamente, investigar na literatura as atividades, funções, estrutura e os elementos básicos que devem ser contemplados para a estruturação de Instituições de Controladoria; identificar, sob a perspectiva de cada Instituição Pública de Controladoria do Poder Executivo dos Estados da Região Sudeste e Sul do País, a organização, estrutura, funções e atividades de controladoria por elas exercidas; e apresentar um diagnóstico atual do perfil das Instituições Públicas de Controladoria do Poder Executivo dos Estados da Região Sudeste e Sul do País.

Corroborando o entendimento de Gil (2010, p.25) de que “a tendência à classificação é uma característica da racionalidade humana, possibilitando melhor organização dos fatos e conseqüentemente o seu entendimento”, esta pesquisa se desenvolveu utilizando-se da taxonomia de Beuren e Raupp (2006) quanto à tipologia de pesquisa aplicada à contabilidade que se divide, conforme demonstrado no Quadro 14.

Quadro 14 –Tipologia de pesquisa aplicável à contabilidade

Objetivos	Procedimentos	Abordagem do problema
Pesquisa Exploratória	Estudo de Caso	Pesquisa Qualitativa
Pesquisa Descritiva	Levantamento	Pesquisa Quantitativa
Pesquisa Explicativa	Pesquisa Bibliográfica	
	Pesquisa Documental	
	Pesquisa Participante	
	Pesquisa Experimental	

Fonte: O autor com base em BEUREN; RAUPP, 2006.

Desta forma, quanto aos objetivos, esta pesquisa se caracteriza como: descritiva, uma vez que busca investigar a estrutura, organização, funções e atividades exercidas pelas Instituições Públicas de Controladoria do Poder Executivo dos Estados da Região Sudeste e Sul, descrevendo, por conseguinte, um diagnóstico atual do perfil das Instituições de Controladoria.

Quanto aos procedimentos esta pesquisa se caracteriza como bibliográfica, por ter recorrido à literatura especializada encontrada em livros, revistas, periódicos, banco de teses e dissertações, anais de congressos, artigos científicos e redes eletrônicas, detendo-se ao levantamento sobre as temáticas: Controladoria; Controladoria Governamental; Controle na Administração Pública; Sistema de Controle Interno, Controle Interno; Governança pública, entre outros temas aderentes à área de controladoria, com o intuito de colher materiais de qualidade para a construção do referencial teórico.

A pesquisa bibliográfica, consoante Vergara (2000, p. 48), é “o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais redes eletrônicas, isto é, material acessivo ao público em geral”. Neste sentido, Beuren e Raupp (2006) ensinam que a pesquisa bibliográfica permite ao pesquisador tomar conhecimento sobre o conteúdo já produzido sobre determinado tema.

Ainda quanto aos procedimentos, esta pesquisa também se caracteriza como pesquisa documental. Beuren e Raupp (2006) ensinam que na pesquisa documental utiliza-se material que ainda não passou por um tratamento analítico, sendo, segundo Silva (2010), uma fonte de rico conteúdo a respeito do tema que se propõe pesquisar.

Vergara (2000, p.48) afirma que “a investigação documental é realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza”.

Consoante Silva (2010) a pesquisa documental apresenta um grau de objetividade na análise dos documentos colhidos, que se desenvolve com imparcialidade.

Isto posto, a pesquisa documental foi estruturada por meio da coleta dos instrumentos legais como a norma fundamental positivada na Constituição da República Federativa do Brasil, bem como nas Constituições Estaduais, nas normas supralegais como Lei Complementar e Lei Ordinária e nos atos normativos secundários que decorrem do Poder Normativo da Administração, como Decretos Regulamentadores, Resoluções, Portarias, Instruções Normativas, Regulamentos, relatórios, organogramas e demais documentos que trazem matéria afeta a criação, implantação, estruturação das instituições públicas de controladoria do Poder Executivo dos Estados da Região Sudeste e Sul do País.

Quanto a abordagem do problema, a pesquisa se caracteriza como qualitativa, por não empregar dados estatísticos como centro do processo da análise do problema. Conforme entendimento de Silva (2010, p. 30), investigação qualitativa “é aquela que trabalha predominantemente com dados qualitativos, isto é, os dados coletados pelo investigador que não necessariamente expressos por números”. Um dos traços marcantes da abordagem qualitativa é a sua ênfase, tendo como preocupação central, descrições, compreensões, visão, interpretações e entendimento dos fatos, ao invés de medições (LINCOLN; DENZIN, 1994; MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Desta feita, classifica-se esta pesquisa como: qualitativa quanto a forma de abordagem do problema; descritiva quanto aos procedimentos; e bibliográfica e documental quanto aos objetivos.

2.2 Delimitação da pesquisa

Delimitar a pesquisa, consoante Lakatos e Marconi (2003, p. 162), “é estabelecer limites para a investigação”, podendo a pesquisa abordar o todo (a população) ou sua parcela estratificada (a amostra), consoante SILVA (2010).

A população ou o universo da pesquisa é o conjunto de elementos, indivíduos, seres animados ou inanimados que possuem determinadas características em comum (LAKATOS; MARCONI, 2003; GIL, 2010; SILVA, 2010), já a amostra da pesquisa é uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo (LAKATOS; MARCONI, 2003; SILVA, 2010). Na pesquisa social são utilizados

diversos tipos de amostragem, como a probabilística e a não-probabilística, esta última, não apresentando fundamentação estatística, mas sim dependendo unicamente de critérios do pesquisador (GIL, 2010; SILVA, 2010). A restrição para utilização do método de amostragem não probabilístico reside na premência do tempo para o estudo aliado a gama de instrumentos objetos da análise.

Assim, como delimitação da pesquisa, buscou-se investigar, como amostra:

- As instituições, membros do CONACI, que atuam como órgãos centrais do sistema de controle interno, sob a roupagem ou não de controladoria-geral;
- Integrantes do Poder Executivo Estadual;
- Integrantes dos Estados das Regiões Sudeste e Sul do Brasil.

Para a identificação e seleção da amostra, no primeiro momento, acessou-se a página na internet do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), consultando, em seguida, a aba ‘membros’, com o intuito de identificar os órgãos centrais do sistema de controle interno dos Estados da Federação que atuam como membros do CONACI, conforme o Quadro 15:

Quadro 15 – Instituições públicas de controladoria nos Estados (continua)

Instituições Públicas de Controladoria		
Ord.	NOMENCLATURA	Sigla
1	Controladoria-Geral do Estado do Acre	CGE-AC
2	Controladoria-Geral do Estado de Alagoas	CGE-AL
3	Controladoria-Geral do Estado do Amapá	CGE-AP
4	Controladoria-Geral do Estado do Amazonas	CGE-AM
5	Auditoria-Geral do Estado da Bahia	AGE-BA
6	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	CGE-CE
7	Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo	SECONT-ES
8	Controladoria-Geral do Estado de Goiás	CGE-GO
9	Secretaria de Transparência e Controle do Estado do Maranhão	STC-MA
10	Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso	CGE-MT
11	Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul	CGE-MS
12	Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais	CGE-MG
13	Auditoria-Geral do Estado do Pará	AGE-PA
14	Controladoria-Geral do Estado da Paraíba	CGE-PB
15	Controladoria-Geral do Estado do Paraná	CGE-PR
16	Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco	SCGE-PE
17	Controladoria-Geral do Estado do Piauí	CGE-PI
18	Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro	CGE-RJ
19	Controladoria-Geral do Estado do Rio Grande do Norte	CGE-RN
20	Contadoria e Auditora-Geral do Estado do RS	CAGE-RS
21	Controladoria-Geral do Estado de Rondônia	CGE-RO
22	Controladoria-Geral do Estado de Roraima	CGE-RR

Quadro 15 – Instituições públicas de controladoria nos Estados (conclusão)

23	Controladoria-Geral do Estado	CGE-SC
24	Ouvidoria Geral do Estado	OGE-SP
25	Secretaria de Estado da Transparência e Controle	SETC-SE
26	Controladoria-Geral do Estado de Tocantins	CGE-TO
27	Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF)	CGDF

Fonte: O autor com base em CONACI, 2020.

Não obstante todos os Estados da Federação e o Distrito Federal participarem do CONACI por meio dos órgãos centrais do seu respectivo sistema de controle interno no poder executivo, este estudo buscou investigar aquelas instituições de controladoria do Poder Executivo dos Estados da Região Sudeste e Sul do País, conforme delimitado anteriormente. Quanto ao Estado de São Paulo, verificou-se que a OGE-SP é membro do CONACI, contudo, não é o órgão central do sistema de controle interno naquele Estado, sendo então excluído do universo da amostra por não atender aos critérios.

Assim, após aplicação dos critérios listados, esta pesquisa se restringiu a investigar as Instituições de Controladoria, assim denominadas para esta pesquisa, contidas no Poder Executivo dos Estados do Espírito Santo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, na Região Sudeste, e os Estado do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, na Região Sul, conforme apresentado no Quadro 16.

Quadro 16 – Amostra da pesquisa

Ord.	Instituições de Controladoria	UNIDADE DA FEDERAÇÃO	
	NOMENCLATURA	NOMENCLATURA	SIGLA
1	Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo	Espírito Santo	ES
2	Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais	Minas Gerais	MG
3	Controladoria-Geral do Estado do Paraná	Paraná	PR
4	Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	RJ
5	Contadoria e Auditora-Geral do Estado do RS	Rio Grande do Sul	RS
6	Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina	Santa Catarina	SC

Fonte: O autor com base em CONACI, 2020.

A seguir apresenta-se os mecanismos utilizados na coleta de dados para a pesquisa.

2.3 Coleta de Dados

Consoante entendimento de Malhotra (2011, p. 4) “a gama de métodos de coleta de dados e as fontes utilizadas para obter os dados variam em sofisticação e complexidade. Os métodos utilizados dependem de requisitos específicos do projeto, incluindo orçamento e restrições de tempo”.

Neste sentido, após a definição da amostra da pesquisa, deu-se início à coleta de dados por meio da identificação dos *websites* das instituições de controladoria que compõem a amostra da pesquisa, conforme apontado no Quadro 17:

Quadro 17 – *Websites* das Instituições de controladoria

Região	Estado	Sigla do Órgão	Website
Sudeste	Espírito Santo	SECONT-ES	https://secont.es.gov.br/
	Minas Gerais	CGE-MG	http://www.cge.mg.gov.br/
	Rio de Janeiro	CGE-RJ	http://www.cge.rj.gov.br/
Sul	Paraná	CGE-PR	http://www.cge.pr.gov.br/
	Santa Catarina	CGE-SC	http://cge.sc.gov.br/
	Rio Grande do Sul	CAGE-RS	https://cage.fazenda.rs.gov.br/inicial

Fonte: O autor, 2020.

Desta forma, após a identificação dos *websites* oficiais, a coleta de dados foi construída a partir do acesso aos sítios eletrônicos oficiais das instituições, pinçando os documentos e informações que pudessem fornecer subsídios ao atingimento dos objetivos desta pesquisa, como as Constituições Estaduais, as normas supralegais e atos normativos secundários que apresentem matérias a respeito da criação, implantação, estruturação, hierarquia, orçamento, funções, atividades, atribuições e competências das instituições públicas de controladoria do Poder Executivo dos Estados da Região Sudeste e Sul do País.

Subsidiariamente, esta pesquisa utilizou-se do acesso aos *websites* oficiais dos governos estaduais e dos poderes, principalmente no que tange à coleta de dados juntos às Constituições Estaduais e Leis de Orçamento Anual, acessando os websites das Assembleias Legislativas de cada Estado, bem como do acesso às redes sociais oficiais das instituições, buscando identificar as atividades e conteúdo utilizado na interação com a sociedade por meio destas ferramentas.

A coleta dos dados desta pesquisa se deu entre o período de 31 de agosto de 2020 a 17 de novembro de 2020, considerando critérios de relevância dos dados para se ater aos objetivos propostos nesta pesquisa.

2.4 Tratamento dos dados

Consoante Gil (2010), o tratamento e a análise objetiva organizar as informações com o intuito de se obter respostas para buscar soluções para o problema proposto na pesquisa.

Quanto ao tratamento e a análise dos dados coletados para a pesquisa foi estruturada por meio da pesquisa bibliográfica e investigação documental, utilizando-se de uma abordagem qualitativa para o tratamento dos dados. A abordagem qualitativa permite uma análise subjetiva da estrutura de cada instituição com a produção de referencial que demonstrem os resultados alcançados e as divergências e convergências entre eles, subsidiando este estudo de informações consistentes para a propositura de uma estrutura básica de controladoria no setor público.

Assim, executou-se a pré-análise, providenciando-se a coleta, realizando uma leitura flutuante da documentação e relacionando a documentação que expressa a estrutura, organização, funções e competências da controladoria, baseado tanto na literatura, quanto na legislação e demais documentos que suscitem a estrutura, organização, funções e atividades da instituição de controladoria no poder executivo dos Estados da região sudeste e sul do país; exploração do material, executando uma análise detida das informações quanto as questões contidas no Quadro 18, apresentado a seguir:

Quadro 18 – Bloco de análise de dados (continua)

I - Quanto a estrutura e organização	
I.a	Denominação das instituições
I.b	Legislação de criação das instituições
I.c	Estrutura organizacional no governo do Estado
I.d	Regulamentação normativa das atividades
I.e	Estrutura interna do órgão
I.f	Qual a finalidade e competência das instituições?
I.g	Qual a missão, a visão e os valores institucionais?

Quadro 18 – Bloco de análise de dados (conclusão)

I.h	Orçamento de despesa fixado para as instituições em 2020?
II - Quanto ao dirigente máximo (Controller)	
II.a	Denominação do dirigente máximo
II.b	Gênero do dirigente máximo
II.c	Nível de escolaridade do dirigente máximo
II.d	Formação acadêmica do dirigente máximo
II.e	Quais os requisitos para nomeação do dirigente máximo?
II.f	Existe mandato para o exercício do dirigente máximo?
II.g	O dirigente máximo é servidor efetivo?
III - Quanto a carreira	
III.a	O quadro de servidores é composto por carreira específica?
III.b	Qual a formação acadêmica exigida?
III.c	Qual a forma de seleção exigida?
III.d	Há exclusividade do servidor da carreira nas atividades finalísticas?
III.e	Possui política de capacitação para os servidores?
IV - Quanto as Atividades e Funções	
IV.a	Relação das macros funções exercidas
IV.b	Relação das funções exercidas
IV.c	Utiliza-se de Redes Sociais? Quais?
IV.d	Qual o Conteúdo das Redes Sociais?

Fonte: O autor, 2020.

Posteriormente prosseguiu-se ao tratamento dos dados coletados, considerando-se as definições da literatura em contraponto às evidências colhidas nas Constituições Estaduais, Leis, Decretos, sítios eletrônicos e redes sociais oficiais das instituições que tratam da estrutura, organização, funções, atividades e diretrizes que pudessem ser passíveis de verificação por meio de consulta aos citados portais eletrônicos na internet. Nesta etapa, as informações foram mapeadas em instrumento próprio de coleta, que, primeiramente, registrou os relatórios utilizando-se da ferramenta excel®. Ato contínuo, foi realizado o tratamento dos dados por meio da análise das informações coletadas, relativamente aos aspectos inerentes à pesquisa, desaguando nas informações constantes da próxima seção. A análise dos dados possibilitou a identificação de pontos convergentes e divergentes entre as instituições, possibilitando a construção de um diagnóstico sobre as instituições que compõem a amostra da pesquisa.

Os dados coletados foram organizados em blocos, embasados pelo referencial teórico e pelas questões apresentadas no Quadro 18, como etapas para análise. A próxima seção apresenta os resultados obtidos por meio da análise das informações obtidas.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção apresenta-se a análise e discussão dos resultados, descrevendo e interpretando os dados coletados nesta pesquisa. Os dados analisados em blocos foram filtrados e apresentados como informação que permita atingir os objetivos propostos na pesquisa.

3.1 Resultados da pesquisa quanto a estrutura e organização das Instituições

O bloco I da pesquisa tem como objetivo investigar a estrutura e organização das instituições de controladoria com base nos critérios apresentados na metodologia, quais sejam: a denominação das instituições; a legislação de criação das instituições; a estrutura organizacional das instituições no governo do Estado; a legislação que regulamenta as atividades; a estrutura interna do órgão; o regimento interno; a finalidade e competências das instituições; o planejamento estratégico, assim como a missão, a visão e os valores das instituições; e o orçamento fixado para o exercício financeiro de 2020.

Quadro 19 – Denominação das instituições consoante a região do País

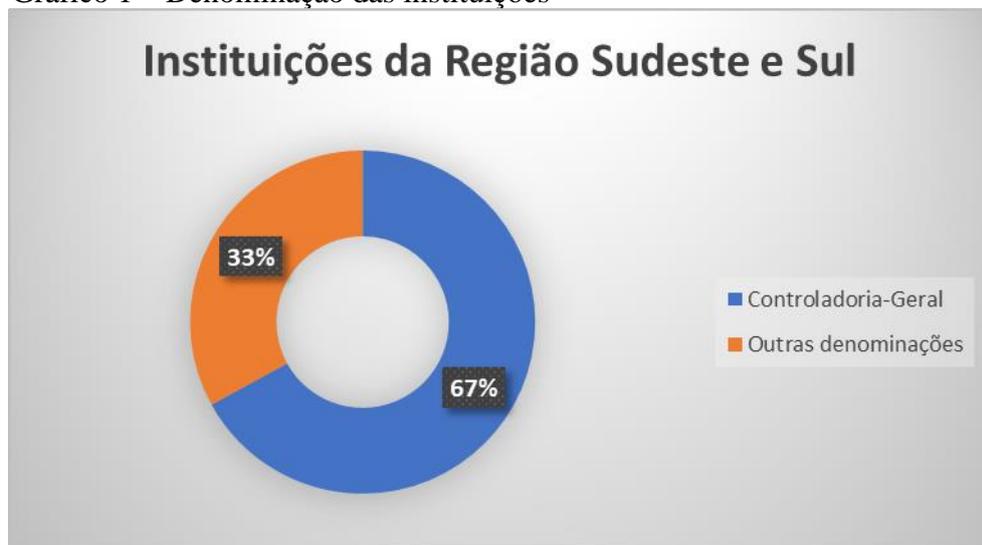
Região	Estado	Sigla do Órgão	Denominação da Instituição
Sudeste	Espírito Santo	SECONT-ES	Secretaria de Estado de Controle e Transparência
	Minas Gerais	CGE-MG	Controladoria-Geral do Estado
	Rio de Janeiro	CGE-RJ	Controladoria-Geral do Estado
Sul	Paraná	CGE-PR	Controladoria-Geral do Estado
	Santa Catarina	CGE-SC	Controladoria-Geral do Estado
	Rio Grande do Sul	CAGE-RS	Contadoria e Auditoria Geral do Estado

Fonte: O autor, 2020.

Analisando o Quadro 19 verifica-se que as instituições possuem denominação variada, tendendo à classificação das instituições como “Controladoria-Geral”, o mesmo ocorre com as siglas, por conseguinte, sendo a mais usual a sigla “CGE”. A denominação das instituições pode levar a algumas conclusões a respeito das funções exercidas pelos órgãos, uma vez que são funções do sistema de controle interno, consoante o CONACI (2010) a auditoria governamental, controladoria, corregedoria e ouvidoria.

Verifica-se no Gráfico 1 que 67% das instituições da região sudeste e sul são denominadas Controladorias-Gerais. Esses dados corroboram o entendimento de Ribeiro, Bliacheriene e Santana (2019) que explicam que o movimento de criação e denominação das instituições de controle nos Estados relaciona-se com a institucionalização da Controladoria-Geral da União caracterizando um processo de isomorfismo baseado na CGU. Assim, apenas os Estados do Espírito Santo e Rio Grande do Sul possuem estruturas com diferente denominação.

Gráfico 1 – Denominação das instituições



Fonte: O autor, 2020.

Imperioso reforçar que a Constituição Federal e as Constituições Estaduais, bem como a legislação infraconstitucional, não determina a utilização de nomenclatura específica. Neste sentido, ainda que tenham surgido instituições denominadas “Controladoria-Geral” não significa dizer que há um modelo ou um conceito padronizado de controladoria no setor público (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

Uma vez que a previsão do Sistema de Controle Interno nos Poderes decorre do texto da Constituição Federal, bem como do texto das Constituições Estaduais, foi analisado o texto

das Constituições Estaduais para identificar de que forma se deu a implementação do SCI no Poder Executivo dos Estados da amostra, assim como a instituição dos órgãos centrais do SCI.

As Constituições dos Estados da amostra buscaram reproduzir o texto da CRFB que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, notadamente prevista nos artigos 70 e 74 da Carta Magna. Assim, cumpre ressaltar que as finalidades das instituições guardam relação com a finalidade do SCI na União, conforme disposição do artigo 74 da CRFB. Contudo, é possível identificar algumas particularidades a respeito do Sistema de Controle Interno a ser instituído, conforme apresentado no Quadro 20.

Quadro 20 – Particularidades do texto constitucional estadual sobre o SCI (continua)

ESTADO	CONSTITUIÇÃO ESTADUAL
Espírito Santo	Os dispositivos da Constituição do Estado que tratam do sistema de controle interno reproduziram o texto do Artigo 70 e § único; e artigo 74 e § único da CRFB. Ou seja, não trouxe quaisquer novidades, espelhando as disposições da CRFB.
Minas Gerais	A Constituição do Estado traz o enfoque orçamentário ao controle, conforme o texto legal da Lei 4.320/1964, ao prever que o SCI abrange: (1) a legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade de ato gerador de receita ou determinante de despesa e do de que resulte nascimento ou extinção de direito ou obrigação; (2) a fidelidade funcional do agente responsável por bem ou valor públicos; e (3) o cumprimento de programa de trabalho expresso em termos monetários, a realização de obra, a prestação de serviço e a execução orçamentária de propostas priorizadas em audiências públicas regionais (MINAS GERAIS, 1989).
Rio de Janeiro	A Constituição do Estado complementa o SCI ao prever que (1) as atividades do SCI contemplarão as funções de ouvidoria, controladoria e auditoria governamental, e serão desempenhadas por órgão de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreira específica, na forma da lei; (2) os cargos de natureza técnica só poderão ser ocupados pelos profissionais legalmente habilitados e de comprovada atuação na área; e (3) que os responsáveis pelo sistema de controle interno, na área contábil, serão, necessariamente, contabilistas inscritos no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro (RIO DE JANEIRO, 1989).
Paraná	Os dispositivos da Constituição do Estado que tratam do sistema de controle interno reproduziram o texto do Artigo 70 e § único; e artigo 74 e § único da CRFB. Ou seja, não trouxe quaisquer novidades, espelhando as disposições da CRFB.
Santa Catarina	Os dispositivos da Constituição do Estado que tratam do sistema de controle interno reproduziram o texto do Artigo 70 e § único; e artigo 74 e § único da CRFB. Ou seja, não trouxe quaisquer novidades, espelhando as disposições da CRFB.

Quadro 20 – Particularidades do texto constitucional estadual sobre o SCI (conclusão)

Rio Grande do Sul	A Constituição do Estado dispõe que o SCI terá, no Estado, organização una e integrada , compondo órgão de contabilidade e auditoria-geral do Estado, com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes, tendo sua competência e quadro de pessoal definidos em lei (RIO GRANDE DO SUL, 1989).
-------------------	---

Fonte: O autor, 2020

Assim, verifica-se que os Estados do Espírito Santo, Paraná e Santa Catarina reproduziram o texto da CRFB que dispõe sobre a controle na fiscalização contábil, financeira e orçamentária. A grande inovação reside no texto constitucional dos Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul, ao determinar que o SCI: será regido por órgão, definido por lei; ao dispor que o órgão exercerá as funções de auditoria governamental, controladoria e ouvidoria no Estado do Rio de Janeiro; e Contadoria e Auditoria no Estado do Rio Grande do Sul; e que as atividades de natureza técnica, como no SCI, serão exercidas por servidores de carreira específica.

Ressalta-se que no Estado do Rio Grande do Sul, o SCI, diferentemente dos demais Estados da amostra e da Federação, é exercido pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE) atuando por delegação nos três poderes, o que denota a necessidade de um consistente relacionamento interinstitucional nas esferas de poder no Estado.

Verificou-se ainda que a Constituição do Estado do Rio de Janeiro é a única a vincular as atividades dos responsáveis pelo SCI com habilitação em conselho profissional, notadamente o Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro.

O Quadro 21 apresenta a legislação de criação das instituições do SCI nos Estados na forma que estão dispostas na atualidade, bem como sua legislação em vigor.

Verifica-se que no Rio Grande do Sul, a CAGE foi instituída antes da CRFB, mantendo a denominação até os dias atuais. Nos demais Estados, verifica-se que as instituições foram criadas ou aprimoradas após a criação da Controladoria-Geral da União (CGU), datada de 1º de janeiro de 2003.

Quadro 21 – Legislação de criação das Instituições (continua)

Órgão	Criação		Legislação em vigor	Denominação anterior do órgão central do SCI
	Documento	Data	Documento	
SECONT-ES	Lei Compl. 856/2017	16/05/2017	LC nº 856/2017	Auditoria Geral do Estado
CGE-MG	Lei Delegada 179/2011	01/01/2011	Lei nº 23.340/2019	Auditoria Geral do Estado
CGE-RJ	Lei Ordinária 7.989/2018	14/06/2018	Lei 7.989/2018	Auditoria Geral do Estado

Quadro 21 – Legislação de criação das Instituições (conclusão)

CGE-PR	Lei Ordinária 19.848/2019	03/05/2019	Lei 19.848/2019	Coordenação de Controle Interno
CGE-SC	Lei Compl. 741/2019	12/06/2019	LC 741/2019	Secretaria de Estado de Fazenda
CAGE-RS	Lei 521/1948	28/12/1948	LC 13.451/2010	Manteve a denominação

Fonte: O autor, 2020.

A criação das instituições na forma de Lei denota a preocupação que os Poderes Executivo e Legislativo tiveram ao discutir a temática controle em cada Estado, trazendo maior segurança e um caráter permanente às instituições. Contudo, é importante ressaltar que a criação das instituições de controladoria, na formatação atual, data a partir do início da década de 2010 em 83% dos Estados da amostra. Cabe ressaltar que algumas estruturas atuais são oriundas de outros órgãos, anteriormente denominados de Auditoria-Geral do Estado ou equivalentes, sendo o caso das instituições dos Estados do Espírito Santo, Minas Gerais e Rio de Janeiro cuja criação das estruturas datam dos anos de 1987, 1969 e 1975, respectivamente.

Este movimento reflete o aprimoramento do SCI nos Estados da amostra, podendo inferir que se relaciona diretamente com a evolução da legislação federal que trata da transparência na gestão fiscal (LC 131/2009), o acesso à informação, que aprimora o controle social (LAI) e as disposições sobre o combate à corrupção, dado pela Lei anticorrupção, Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, refletindo os programas de integridade e acordos de leniência.

Conforme identificado no referencial teórico, a controladoria deve ser organizada como órgão de linha, subordinado diretamente ao Governador, no caso dos Estados da Federação. Desta forma, o Quadro 22 apresenta a posição hierárquica das instituições no governo dos respectivos Estados, demonstrando que as instituições denominadas de ‘Controladoria-Geral’, assim como a SECONT-ES, ocupam o primeiro escalão dos Governos Estaduais, possuem status de Secretaria, sendo órgãos autônomos subordinados diretamente ao governador do Estado. Por outro lado, a CAGE-RS, é a única instituição da amostra que possui status de subsecretaria, estando subordinada diretamente ao Secretário de Estado de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.

Quadro 22 – Posição hierárquica as instituições nos Estados

INSTITUIÇÕES	Região Sudeste			Região Sul		
	SECONT-ES	CGE-MG	CGE-RJ	CGE-PR	CGE-SC	CAGE-RS
Estrutura no Governo						
Posição Estatal						
1º Escalão						
2º Escalão						
Status na estrutura do Governo						
Secretaria						
Subsecretaria						
Departamento / Divisão / Coordenadoria						
Subordinação Direta						
Governador do Estado						
Secretário de Estado						
Subsecretário de Estado						

Fonte: O autor, 2020.

Assim, verifica-se que 83% das instituições ocupam o primeiro escalão no respectivo Estado, possuindo status de Secretaria, subordinando-se, por conseguinte ao governador do Estado. Essa subordinação ao governador permite às instituições o exercício das suas atividades com maior independência e autonomia, principalmente no exercício da auditoria governamental, correição e transparência. Imperioso ressaltar que todas as instituições da amostra que estão contidas na região sudeste subordinam-se diretamente ao Governo do Estado.

Conforme é apresentado no Quadro 23, verifica-se que a posição hierárquica das instituições guarda relação com as suas competências, principalmente, no sentido de assistir diretamente ao governador sobre providências nas ações de controle no respectivo Poder Executivo Estadual.

Quadro 23 – Competências institucionais

INSTITUIÇÃO	COMPETÊNCIAS
SECONT-ES	Exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, prestando, como órgão central, a orientação normativa que julgar necessária; Auxiliar a implementação de procedimentos de prevenção e combate à corrupção, bem como a política de transparência da gestão no âmbito do Poder Executivo Estadual; Determinar a instauração de tomada de contas, no caso de omissão da autoridade competente em adotar essa medida, para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação pecuniária do dano; Gerir o Portal de Transparência do Poder Executivo Estadual (ESPÍRITO SANTO, 2017).
CGE-MG	Assistir diretamente o Governador no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências atinentes, no âmbito da Administração Pública direta e indireta do Poder Executivo, à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, ao incremento da transparência e do acesso à informação e ao fortalecimento da integridade e da democracia participativa (MINAS GERAIS, 2019).
CGE-RJ	Coordenar e supervisionar, no âmbito do SICIÉRJ, as macrofunções de Auditoria Governamental, Ouvidoria, Transparência e Corregedoria; criar condições para que a gestão governamental atue em consonância com os princípios e que suas ações sejam conduzidas sob os preceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade; estabelecer plano de capacitação; criar condições para o exercício do controle social; definir estratégias de transparência na administração pública; instaurar e conduzir processos de investigação preliminar; e estabelecer estratégias e diretrizes de prevenção e de combate à corrupção (RIO DE JANEIRO, 2018).
CGE-PR	Exercer a coordenação, o controle, a avaliação, a promoção, a formulação e a implementação de mecanismos e diretrizes de prevenção e combate à corrupção no Poder Executivo Estadual, bem como de regulamentação e normatização dos sistemas de controle do Poder Executivo Estadual (PARANÁ, 2019).
CGE-SC	Assessorar o Governador do Estado no que tange à defesa do patrimônio, ao controle interno, à auditoria pública, ao aperfeiçoamento dos mecanismos de prevenção e combate à corrupção e ao incremento da transparência da gestão na Administração Pública estadual (SANTA CATARINA, 2019).
CAGE-RS	Exercer, a título de controle interno, a fiscalização e auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado; apoiar e estimular o controle social; elaborar, supervisionar e revisar as demonstrações contábeis, demonstrativos fiscais, assim como a prestação de contas do governo do Estado; normatizar e padronizar os procedimentos de contabilidade, auditoria, fiscalização e avaliação de gestão; gerenciar sistemas de informações de uso do controle interno; auditar, instaurar, apurar e julgar processos administrativos de responsabilização de pessoas jurídicas no âmbito da lei anticorrupção (RIO GRANDE DO SUL, 2010).

Fonte: O autor, 2020.

Quadro 24 – Estrutura organizacional das instituições (conclusão)

Unidades Setoriais de Controle							3	50%
Conselho Superior de Controle Interno							4	67%
Conselho de Transparência e Combate à Corrupção							2	33%
Conselho de Ética							1	17%
Conselho de Correição							2	33%

Fonte: O autor, 2020.

Os setores que possuem maior presença na estrutura organizacional das instituições, representando 100% de frequência são: órgão superior de Auditoria-Geral ou equivalente (Exceto CAGE-RS que possui órgão com nível de gerência), Corregedoria-Geral ou equivalente e as Assessorias Técnicas / Estratégicas, presente em todas as instituições. Seguidos das estruturas de Gabinete, tendo em vista se tratar de órgãos autônomos com status de secretaria e Coordenadorias/Núcleos finalísticos, presentes em 83% das instituições. Percebe-se que a CGE-MG não possui em sua estrutura organizacional uma Ouvidoria Geral, como nas demais instituições, mas sim uma Subcontroladoria da Informação Institucional e Transparência que atua voltada à transparência Ativa.

Em relação as gerências e coordenadorias ou núcleos finalísticos, foi possível identificar a ocorrência dessas estruturas em 67% e 83%, respectivamente. Em geral, são essas estruturas que apresentam o produto da atuação da instituição de controladoria, refletindo a atuação técnica dessas instituições. Outro ponto de destaque é a existência de unidades setoriais que atuam de forma descentralizada, em apenas 50% das instituições.

Quanto a composição de Conselhos a CGE-MG é a instituição que possui maior número de Conselhos, totalizando 4 (quatro), seguida da SECONT-ES com 3 (três). A CGE-RJ e CAGE-RS possui apenas 1 (hum) Conselho e as demais não possuem Conselhos em suas estruturas. Conforme orientam as diretrizes do CONACI (2010) é atribuição do órgão gestor do SCI viabilizar a criação do Conselho Superior de Controle Interno, sendo este, nas instituições, o que tem a maior frequência (SECONT-ES, CGE-MG, CGE-RJ e CAGE-RS).

Conforme verifica-se no Quadro 24, as instituições de controladoria não possuem estrutura uniforme ou padrão em relação à organização, denominação de setores e distribuição de competências, corroborando com a literatura, influenciada pela inexistência de uma padronização legal. Contudo, é possível identificar um agrupamento básico em relação aos principais setores dessas instituições.

A pesquisa buscou investigar se as instituições de controladoria dispõem de planejamento estratégico instituído. Assim, verificou-se que apenas a SECONT-ES e CGE-

MG possuem planejamento estratégico formalmente instituído com os planos e ações para o quadriênio 2018/2021 na SCONT-ES e 2020/2023 da CGE-MG. Já a CGE-RJ e a CAGE-RS apresentam apenas um Mapa Estratégico, representando resumidamente o planejamento das instituições, sua missão, visão e valores. Por outro lado, a CGE-PR e a CGE-SC não disponibilizam planejamento estratégico, tão pouco um mapa estratégico.

A missão institucional de cada órgão é apresentada no Quadro 25 que foi construído extraindo-se as informações disponíveis nos websites das instituições. Verifica-se que a missão institucional, em geral, relaciona-se com as ações de aprimoramento da gestão pública, promoção da transparência e prevenção e combate à corrupção. Da amostra da pesquisa, apenas a CGE-PR não divulgada sua missão institucional.

Quadro 25 – Missão institucional

INSTITUIÇÃO	MISSÃO INSTITUCIONAL
SECONT-ES	Promover o aperfeiçoamento da gestão pública e contribuir para a evolução da qualidade na aplicação dos recursos em benefício da sociedade (ESPÍRITO SANTO, 2020).
CGE-MG	Promover a integridade e aperfeiçoar os mecanismos de transparência da gestão pública, participação social, da prevenção e do combate à corrupção, monitorando a qualidade dos gastos públicos, o equilíbrio fiscal e a efetividade das políticas públicas (MINAS GERAIS, 2020).
CGE-RJ	Promover o aperfeiçoamento do controle interno, a transparência e participação da sociedade na gestão dos gastos públicos (RIO DE JANEIRO, 2020).
CGE-PR	Não foi identificada a missão para CGE-PR
CGE-SC	Contribuir para a melhoria da gestão pública por meio do controle e da avaliação dos gastos e das políticas públicas, promover a correição, o combate à corrupção e fomentar a transparência e o controle social (SANTA CATARINA, 2020).
CAGE-RS	Promover a boa governança dos recursos públicos por meio de orientação, controle, combate à corrupção e estímulo ao controle social (RIO GRANDE DO SUL, 2020).

Fonte: O autor, 2020.

O Quadro 26 retrata a visão institucional sob o prisma das instituições, relacionando-se com a vontade de ser reconhecida pela sociedade com uma instituição que prima pela excelência, ética, integridade e transparência na condução de suas atividades. Assim como na missão institucional, apenas a CGE-PR não divulgada em seu website a sua visão institucional.

Quadro 26 – Visão institucional

INSTITUIÇÃO	VISÃO INSTITUCIONAL
SECONT-ES	Ser uma instituição reconhecida pela qualidade no controle interno da Administração Pública (ESPÍRITO SANTO, 2020).
CGE-MG	Ser referência nacional na área de controle e reconhecido pela sociedade como um órgão de excelência no fortalecimento da integridade pública (MINAS GERAIS, 2020).
CGE-RJ	Ser reconhecido pelo cidadão como órgão indutor de um programa de controle interno ético, transparente e de combate à corrupção (RIO DE JANEIRO, 2020)
CGE-PR	Não foi identificada a visão da CGE-PR
CGE-SC	Ser referência na defesa do patrimônio público, no controle interno, na auditoria interna governamental, na correição, na prevenção e no combate à corrupção, nas atividades de ouvidoria e transparência da gestão fiscal no âmbito da administração pública estadual, com vistas à promoção do bem-estar social (SANTA CATARINA, 2020).
CAGE-RS	Ser uma instituição de excelência reconhecida pela sociedade e pela Administração Pública como indutora da boa gestão e promotora de transparência e integridade (RIO GRANDE DO SUL, 2020).

Fonte: O autor, 2020.

Os valores institucionais divulgados pelas instituições estão dispostos no Quadro 27 e refletidos na Figura 3.

Quadro 27 – Valores institucionais

INSTITUIÇÃO	VALORES INSTITUCIONAIS
SECONT-ES	O respeito ao interesse público compreende o zelo na preservação dos bens e interesses da sociedade. A moralidade representa normas de conduta como a justiça, o respeito e a responsabilidade funcional a serem seguidas pelos servidores. A integridade representa a conduta coerente, leal, baseada, moralidade, na virtude e na ética. O Comprometimento Profissional é agir com responsabilidade funcional na salvaguarda do erário. A Competência consiste em desempenhar as atividades com a técnica necessária a um eficiente e efetivo resultado (ESPÍRITO SANTO, 2020).
CGE-MG	Foco no cidadão; Transparência; Valor e ética; Integridade; prestação de contas; conformidade (<i>compliance</i>); cooperação interinstitucional; Responsabilidade ambiental e social (MINAS GERAIS, 2020).
CGE-RJ	Ética, Integridade, Transparência, Compromisso com o Cidadão, Moralidade e Profissionalismo (RIO DE JANEIRO, 2020).
CGE-PR	Não foram identificados os valores da CGE-PR
CGE-SC	Autonomia; Ética; Comprometimento; Imparcialidade; Foco em resultados para o Cidadão; Competência; Transparência (SANTA CATARINA, 2020).
CAGE-RS	Ética; Transparência; Inovação; Engajamento; Cooperação; Efetividade; Valorização das Pessoas; Autonomia Técnica (RIO GRANDE DO SUL, 2020).

Fonte: O autor, 2020.

Conforme verifica-se na Figura 3, os valores institucionais guardam relação com a transparência, responsabilidade, ética, competência, integridade e moralidade na condução das atividades na gestão pública.

Figura 3 – Valores institucionais



Fonte: O autor, 2020.

Quanto aos aspectos orçamentários, a pesquisa investigou os valores fixados para a despesa orçamentária constantes da Lei Orçamentária Anual (LOA) do exercício financeiro de 2020 para cada instituição. Os dados estão representados na Tabela 1 indicando os valores em reais destinados ao custeio de despesas com pessoal, despesas correntes (exceto as de pessoal) e as despesas de capital. É imperioso frisar que a análise se deteve à fixação das despesas na LOA de 2020, sem adentrar na real execução dos gastos nos grupos de despesa elencados.

Tabela 1 – Orçamento de despesa destinado às instituições no exercício de 2020

Instituição	Pessoal	Correntes (exceto pessoal)	Capital	TOTAL
SECONT-ES	R\$ 21.250.460,00	R\$ 1.197.924,00	R\$ 259.300,00	R\$ 22.707.684,00
CGE-MG	R\$ 29.798.601,00	R\$ 3.974.882,00	R\$ 0,00	R\$ 33.773.483,00
CGE-RJ	R\$ 79.298.461,00	R\$ 3.063.525,00	R\$ 1.849.350,00	R\$ 84.211.336,00
CGE-PR	R\$ 4.123.953,00	R\$ 4.298.997,00	R\$ 0,00	R\$ 8.422.950,00
CGE-SC	R\$ 25.177.745,00	R\$ 6.861.648,00	R\$ 165.074,00	R\$ 32.204.467,00

Fonte: O autor, 2020.

Ressalta-se que a CAGE-RS é subordinada diretamente à Secretaria de Estado de Fazenda, não sendo possível extrair da LOA respectiva, os valores especificamente destinados

para os grupos de despesas relacionados na Tabela 1. Em valores absolutos, a CGE-RJ é, entre as instituições, aquela que recebe maior dotação para custear os gastos com o pessoal, já com relação aos gastos com as despesas correntes, a CGE-SC recebe a maior dotação. Quanto às despesas de capital, a CGE-MG e CGE-PR não tiveram fixados recursos orçamentários na LOA para o exercício de 2020.

Confrontando os valores destinados a atender as despesas de cada instituição em contrapartida do valor fixado para atendimento às despesas do Poder Executivo Estadual, verifica-se que a média do orçamento destinado às instituições representa 0,0867% do orçamento total fixado para o Poder Executivo Estadual, conforme apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 – Percentual do orçamento do Poder Executivo destinado às despesas das instituições no exercício de 2020

Instituição	Pessoal	Correntes (exceto pessoal)	Capital	TOTAL
SECONT-ES	0,2268%	0,0286%	0,0155%	0,1290%
CGE-MG	0,0671%	0,0085%	0,0000%	0,0344%
CGE-RJ	0,1909%	0,0135%	0,0199%	0,1146%
CGE-PR	0,0283%	0,0589%	0,0000%	0,0310%
CGE-SC	0,1762%	0,0826%	0,0058%	0,1245%
MÉDIA	0,1379%	0,0384%	0,0082%	0,0867%

Fonte: O autor, 2020.

O Estado do Espírito Santo é o que mais destina recursos para gastos com Pessoal, em termos percentuais, em relação ao orçamento disponível para o Poder Executivo, seguido do Rio de Janeiro e Santa Catarina. Conforme verificado no referencial teórico, o investimento em pessoal qualificado é necessário para que a instituição de controladoria atinja seus objetivos e finalidades. Neste sentido, a controladoria deve ser dotada de recursos humanos suficientes para a realização de suas atividades, sendo primordial o aprimoramento do quadro de pessoal neste sentido.

É importante ressaltar que, num ambiente competitivo e de escassa mão-de-obra qualificada, as instituições de controladoria devem criar mecanismos para possibilitar a geração e retenção de talentos, sendo um dos pontos nevrálgicos a remuneração, ao servidor, condizente com as atividades envolvidas no exercício da função.

Verifica-se que a destinação do orçamento para arcar com as despesas de capital nos Estados é o menor entre os grupos de gastos. Neste sentido, é importante frisar que para realizar um exercício efetivo de suas atividades, atingindo os resultados das políticas públicas propostas, é imperioso dotar as instituições de meios e recursos suficientemente necessários.

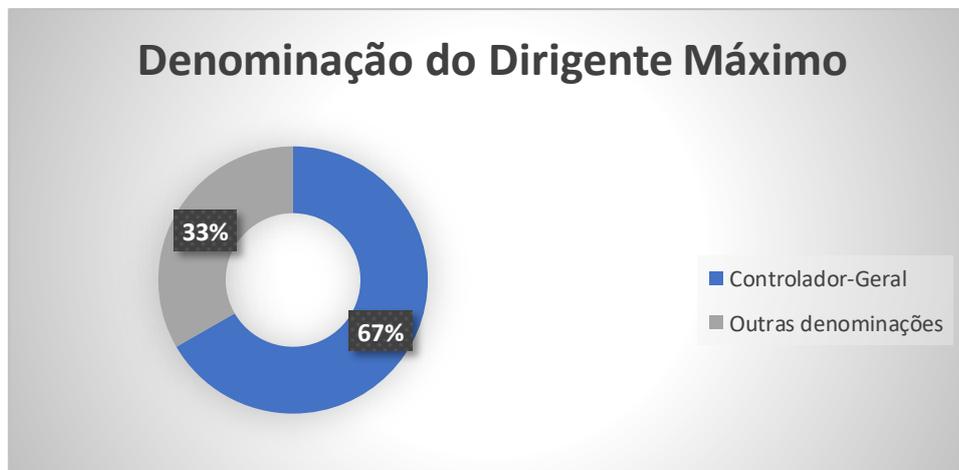
Ao analisar o percentual do orçamento de despesa destinado às instituições de controladoria, parece ser inadequado destinar uma parcela tão ínfima do orçamento ao órgão que atua na defesa do patrimônio público, que aprimora e incrementa a participação da sociedade e que, sobretudo, fortalece a ética e integridade na gestão pública.

3.2 Resultados da pesquisa quanto ao dirigente máximo da controladoria (*Controller*)

Esta categoria de análise objetiva investigar os aspectos inerentes ao dirigente máximo das instituições de controladoria, notadamente denominado de *controller* na literatura, investigando a denominação dada ao dirigente máximo nas instituições da amostra, o gênero dos atuais dirigentes, seu nível de escolaridade, área de formação acadêmica e se ocupam cargo efetivo na administração pública, assim como as disposições legais sobre os requisitos para a nomeação desses dirigentes.

A denominação mais usual para o cargo de dirigente máximo nas instituições, conforme o Gráfico 2, é a de controlador-geral, representando 67% das instituições. A denominação do dirigente máximo relaciona-se diretamente com a denominação das instituições, apresentando os mesmos resultados do Gráfico 1. Um dado importante é que em 100% das instituições, sejam elas controladorias-gerais ou não, os dirigentes máximos são do gênero masculino, conforme se identifica no Gráfico 3.

Gráfico 2 – Denominação do Dirigente Máximo



Fonte: O autor, 2020.

Verifica-se uma relação entre a nomenclatura utilizada para a denominação do órgão e a denominação dirigente máximo, com maior frequência para a denominação de controlador-geral, identificada na literatura como o dirigente maior da Controladoria. Assim, nas instituições denominadas de Controladoria-Geral, a denominação do dirigente máximo é Controlador-Geral. Na SECONT-ES a denominação é de Secretário de Controle e Transparência e na CAGE-RS é Contador e Auditor Geral.

Gráfico 3 – Gênero do Dirigente Máximo

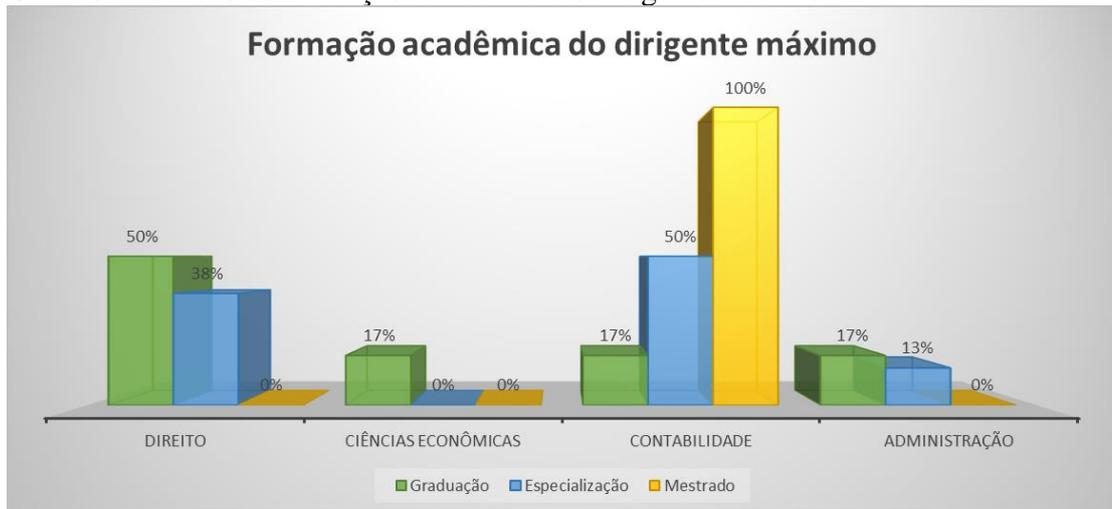


Fonte: O autor, 2020.

Conforme apontado no Gráfico 3, constatou-se que não há representatividade do gênero feminino na direção dessas instituições, sendo essas instituições dirigidas, em 100% dos casos, por servidores do sexo masculino.

Quanto ao nível de escolaridade, todos os dirigentes possuem formação acadêmica de nível superior, com maior ênfase nas ciências jurídicas, e pós-graduação, o que denota um maior nível de conhecimento, tendo em vista que os cursos de especialização são em áreas que convergem ou se relacionam com as funções de controladoria (Auditoria Financeira / Gestão de Negócios / Direito Público / Formação de Executivos / Contabilidade e Finanças / Direito Tributário / Direito Financeiro / Ética e Compliance / Direito Empresarial / Gestão e Direito Ambiental/ Contabilidade Pública / Controle interno). Quanto a formação em pós-graduação stricto sensu, apenas um dirigente possui a titulação de Mestre, sendo esta titulação em ciências contábeis. O Gráfico 4 apresenta a área de formação acadêmica dos dirigentes segregadas em graduação, especialização e mestrado.

Gráfico 4 – Áreas de formação acadêmica do dirigente máximo



Fonte: O autor, 2020.

Quanto a área de formação acadêmica dos atuais dirigentes máximos das instituições, verifica-se que elas guardam relação direta com aquelas definidas na literatura, corroborando a importância de um amplo nível de conhecimento em áreas do conhecimento que se relacionam com a controladoria. Contudo, ressalta-se que apenas um dirigente possui a titulação de Mestre, o que denota uma baixa procura em se especializar profundamente em determinada área do conhecimento.

Tendo em vista a importância e relevância das atividades do *controller*, essa pesquisou buscou investigar se existem requisitos mínimos para a nomeação de servidor ao cargo de dirigente máximo das instituições. Em todas as instituições verificou-se que o cargo do dirigente máximo é de livre nomeação e exoneração pelo governador do Estado. Contudo, conforme se identifica no Quadro 28, apenas nos Estados de Minas Gerais e Santa Catarina não foram identificados requisitos mínimos para a nomeação ao cargo de dirigente máximo.

Quadro 28 – Requisitos para a nomeação do dirigente máximo (continua)

Órgão	Requisitos para nomeação do dirigente máximo	
	Exige?	Quais requisitos?
SECONT-ES	Sim	<ul style="list-style-type: none"> • Cargo de livre nomeação e exoneração; • Será exercido por profissional com formação de nível superior nas áreas de competência da carreira de Auditor do Estado; • Profissional deve ter ilibada reputação (ESPÍRITO SANTO, 2017).
CGE-MG	Não	<ul style="list-style-type: none"> • Cargo de livre nomeação e exoneração (MINAS GERAIS, 2019).

Quadro 28 – Requisitos para a nomeação do dirigente máximo (conclusão)

CGE-RJ	Sim	<ul style="list-style-type: none"> • Cargo de livre nomeação e exoneração; • Deve ser, preferencialmente, da carreira de Auditor do Estado; • Deve possuir escolaridade universitária completa; • Deve ter idoneidade moral e reputação ilibada; • Deve possuir notórios conhecimentos nas áreas de controle interno, auditoria e administração pública; • Deve ter mais de 10 (dez) anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados e práticas de controle interno no setor público (RIO DE JANEIRO, 2018).
CGE-PR	Sim	<ul style="list-style-type: none"> • Cargo de livre nomeação e exoneração; • Deve ter notório saber e reputação ilibada (PARANÁ, 2019).
CGE-SC	Não	<ul style="list-style-type: none"> • Cargo de livre nomeação e exoneração (SANTA CATARINA, 2019).
CAGE-RS	Sim	<ul style="list-style-type: none"> • Cargo de livre nomeação e exoneração; • Cargo privativo de integrante da carreira de Auditor do Estado, ativo; • Deve possuir mais de 8 (oito) anos de exercício no órgão (RIO GRANDE DO SUL, 2010).

Fonte: O autor, 2020.

Os requisitos elencados para a nomeação ao cargo de dirigente máximo (*controller*) bem representa a importância das atividades da função, verifica-se que é preponderante que o *controller* possua reputação ilibada e notório saber nas áreas de conhecimento que se relacionam com as atividades de controladoria. O Estado do Rio de Janeiro possui a maior quantidade de requisitos, restringindo a nomeação ao cargo de dirigente máximo, preferencialmente aos servidores da carreira de Auditor do Estado, e que também atendam aos requisitos de mais de 10 (anos) de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos e práticas de controle interno no setor público, além de exigir, no ato de posse, a entrega de declaração de compromisso de cumprimento das normas éticas e profissionais do Estado, devendo apresentar, em envelope lacrado, a indicação das atividades anteriormente exercidas, todos os bens, direitos e passivos de sua responsabilidade e conflitos de interesse reais e potenciais com o interesse público, bem como a Declaração Anual do Imposto de Renda. O Estado do Rio Grande do Sul restringe a nomeação ao cargo de dirigente máximo aos servidores da carreira de Auditor do Estado, com comprovado exercício de mais de 8 (oito) anos no órgão.

Desta forma, verifica-se que o legislador nos Estados do Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul tiveram a preocupação de restringir a nomeação ao cargo de dirigente máximo, evitando que a escolha de maus gestores, justamente no órgão que tem como atribuição zelar pelo uso dos recursos públicos, fomentar o controle social e construir mecanismos voltados à prevenção e ao combater a corrupção, resulte em prejuízos ao erário.

Adiciona-se que não foi identificado a existência de mandato para o exercício do cargo de dirigente máximo em nenhuma instituição. O mandato permite o exercício do cargo com maior segurança na continuidade das ações, independência na tomada de decisões e autonomia na gestão, tornando o planejamento e execução dos planos mais atingível. Neste sentido, buscou-se identificar se os atuais dirigentes são servidores efetivos do órgão ou não, conforme descrito no Quadro 29.

Quadro 29 – Cargo efetivo dos dirigentes máximos

Órgão	O dirigente máximo é servidor efetivo	
	Sim/Não	Caso positivo, de qual carreira?
SECONT-ES	Sim	Agente da Polícia Rodoviária Federal
CGE-MG	Sim	Auditor Federal de Finanças e Controle da CGU
CGE-RJ	Sim	Funcionário do Banco do Brasil
CGE-PR	Não	Comissionado
CGE-SC	Sim	Auditor Interno do Poder Executivo do Estado de Santa Catarina
CAGE-RS	Sim	Auditor do Estado da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado

Fonte: O autor, 2020.

Verifica-se que apenas o dirigente máximo da CGE-PR não ocupa cargo efetivo. A pesquisa não objetivou identificar se os dirigentes máximos atendem aos requisitos para nomeação, contudo, é possível observar que o dirigente máximo da CGE-RJ é oriundo de uma sociedade de economia mista do setor bancário que não guarda identificação com as funções do Poder Executivo Estadual, assim como o dirigente da SECONT-ES que é oriundo de carreira da Polícia Rodoviária Federal.

Verifica-se que a CGE-MG tem como dirigente máximo um servidor da carreira de Auditor Federal de Finanças e Controle da Controladoria-Geral da União, que pode levar a experiência e boas práticas do seu órgão de origem. Verifica-se também que apenas o dirigente máximo da CAGE-RS é servidor da carreira de Auditor do Estado, carreira específica da instituição. Contudo, a nomeação de servidor da carreira é de caráter obrigatório por força de lei, conforme será apresentado na próxima subseção.

3.3 Resultados da pesquisa quanto à carreira dos servidores das controladorias

Nesta categoria de análise intentou-se investigar as instituições de controladoria quanto sua composição em carreiras específicas, os requisitos para ingresso na carreira e as áreas de conhecimento exigidas. Para tanto buscou-se identificar nas Constituições Estaduais e legislação de criação, regulamentação ou organização, as disposições sobre a composição de carreiras específicas para o exercício nas instituições de controladora.

Consoante apontamento do Quadro 30, apenas na CGE-PR não foi possível identificar a composição de carreira específica de servidores para a controladoria.

Quadro 30 – Carreira específica nas instituições

Órgão	O quadro de Servidores é composto por carreira específica?	
	Sim/Não	Denominação da carreira
SECONT-ES	Sim	Auditor do Estado
CGE-MG	Sim	Auditor Interno
CGE-RJ	Sim	Auditor do Estado
CGE-PR	Não	Não foi identificada carreira específica para a controladoria
CGE-SC	Sim	Auditor Interno
CAGE-RS	Sim	Auditor do Estado

Fonte: O autor, 2020.

Do exposto no Quadro 30, verifica-se que as instituições são organizadas em carreira específica, reconhecidas como carreira típica de Estado, em 83% das instituições da amostra, indicando um caráter permanente da carreira na estrutura do governo. A nomenclatura mais usual é a de Auditor de Estado, carreira da SECONT-ES, CGE-RJ e CAGE-RS.

Em todas as instituições de controladoria que são compostas pela carreira de Auditor (do Estado ou Interno) o ingresso na carreira é realizado mediante aprovação em concurso público, sendo exigido o nível de escolaridade superior em áreas do conhecimento que se relacionam com o ramo do conhecimento da controladoria, conforme observa-se no Quadro 31.

Quadro 31 – Requisitos mínimos para o ingresso na carreira de Auditor

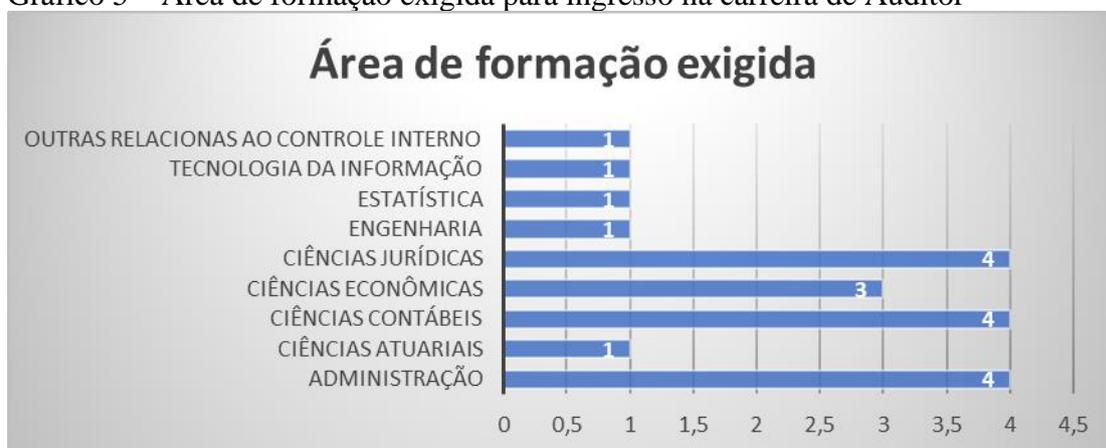
Órgão	Requisitos para ingresso na carreira
SECONT-ES	prévia aprovação em concurso público de provas e títulos, exigindo escolaridade de nível superior, com conhecimento em matéria orçamentária, financeira, contábil, jurídica ou de administração pública, além de dominar os conceitos relacionados ao controle interno e à atividade de auditoria (ESPÍRITO SANTO, 2017).
CGE-MG	prévia aprovação em concurso público de provas e títulos, exigindo escolaridade de nível superior (MINAS GERAIS, 2011).
CGE-RJ	prévia aprovação em concurso público, exigindo escolaridade de nível superior com formação em Administração, Ciências Atuariais, Ciências Contábeis, Ciências Jurídicas, Ciências Econômicas, Engenharia, Estatística e de Tecnologia da Informação (RIO DE JANEIRO, 2018).
CGE-PR	Não foi identificada carreira específica na controladoria.
CGE-SC	prévia aprovação em concurso público, exigindo escolaridade de nível superior com formação em Administração, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas, Direito (SANTA CATARINA, 2019).
CAGE-RS	prévia aprovação em concurso público, exigindo escolaridade de nível superior com formação em Ciências Jurídicas e Sociais, Ciências Econômicas, Ciências Contábeis, Administração, ou outras graduações correlatas com as atividades de controle interno (RIO GRANDE DO SUL, 2010).

Fonte: O autor, 2020.

Conforme apontado, apenas na CGE-PR não foi possível identificar os requisitos mínimos para o exercício das atividades no órgão.

A respeito da área do conhecimento e formação exigida, o Gráfico 5 demonstra que as instituições exigem dos Auditores o conhecimento em áreas do conhecimento humano que se relacionam com a controladoria, com maior busca por profissionais com formação de nível superior em ciências contábeis, direito e administração, seguidas de administração.

Gráfico 5 – Área de formação exigida para ingresso na carreira de Auditor



Fonte: O autor, 2020.

As exigências de formação em nível superior com conhecimento em áreas do conhecimento humano que se relacionam com a controladoria denotam a preocupação em dotar as instituições de controladoria com equipe multidisciplinar, possibilitando o exercício de suas funções e atividades, corroborando com os achados na literatura.

Tendo em vista que 83% das instituições de controladoria são compostas por carreira específica, típica de Estado, buscou-se identificar se existem disposições sobre o exercício privativo ou exclusivo nas atividades finalísticas dos órgãos. Neste sentido, conforme consta do Quadro 32, verificou-se que o exercício das atividades finalísticas é exclusivo para os servidores da carreira de Auditor do Estado da SECONT-ES, CGE-RJ e CAGE-RS, para as demais instituições (CGE-MG, CGE-PR e CGE-SC) não foi observada disposição sobre tal exclusividade.

Quadro 32 – Exclusividade do exercício das atividades finalísticas

Órgão	O exercício das atividades finalísticas é exclusivo dos Auditores?
SECONT-ES	Exclusivo dos Auditores
CGE-MG	Não há disposição neste sentido
CGE-RJ	Exclusivo dos Auditores
CGE-PR	Não há disposição neste sentido
CGE-SC	Não há disposição neste sentido
CAGE-RS	Exclusivo dos Auditores

Fonte: O autor, 2020.

Importante ressaltar que na CGE-RJ, o exercício das atividades inerentes aos cargos equivalentes a subsecretários de Estado (auditor-geral, subcontrolador-geral, corregedor-geral e ouvidor-geral), é exclusivo aos servidores que compõem a carreira de Auditor do Estado.

De acordo com a legislação de criação e organização das instituições nos Estados foi possível observar a concessão de prerrogativas e garantias para o exercício das atividades nas instituições de controladoria. Neste sentido, o Quadro 33 apresenta as principais prerrogativas e garantias concedidas aos servidores dessas instituições no exercício de suas funções ou atividades. Importante ressaltar que não foi identificada qualquer prerrogativa ou garantia para o exercício dos servidores da CGE-SC, já na CGE-MG e CAGE-RS, foi identificada apenas uma prerrogativa ou garantia.

Quadro 33 – Prerrogativas e garantias no exercício das atividades

INSTITUIÇÕES	Região Sudeste			Região Sul		
	SECONT-ES	CGE-MG	CGE-RJ	CGE-PR	CGE-SC	CAGE-RS
PRERROGATIVAS						
Independência intelectual e profissional						
Livre ingresso às dependências dos órgãos e entidades.						
Livre acesso a todos os documentos, processos, dados e sistemas de informações.						
Imunidade profissional em suas declarações e opiniões técnicas.						
Requisitar auxílio e colaboração de agentes e autoridades públicas, inclusive força policial.						

Fonte: O autor, 2020.

Verifica-se a preocupação que a SECONT-ES, CGE-RJ e CGE-PR têm em garantir que os servidores das instituições possam exercer suas atividades sem intercorrências e com segurança. Ressalta-se que nessas instituições, nenhuma restrição funcional poderá ser feita aos servidores no exercício de suas funções e não são passíveis de responsabilização por suas opiniões técnicas.

Observou-se que as instituições possuem política de capacitação para o seu quadro pessoal, fomentando a busca pelo conhecimento, que é um ponto importantíssimo na execução de suas políticas públicas, pois, consoante a literatura, a controladoria deve se constituir com pessoal qualificado e capacitado.

3.4 Resultados da pesquisa quanto as funções e atividades das controladorias

Esta subseção buscou investigar quais as macrofunções, atividades, funções de controladoria são exercidas pelas instituições de controladoria. Para tanto, buscou-se identificar na legislação de criação, regulamentação ou organização, as disposições sobre as funções exercidas pelas instituições, assim como investigou-se o uso de redes sociais com intento de conhecer as principais atividades realizadas no ambiente virtual.

Segundo Moura (2018) as redes sociais na internet estabelecem conexões não hierarquizadas entre os diversos atores, formatando comunidades e redes online que se configuram sob novos arranjos. Para Cordeiro (2012) a utilização das redes sociais digitais pelos governos, relacionam-se diretamente com a transparência ativa e com o fomento ao controle social. Assim, analisou-se o conteúdo das publicações nas principais redes para entender de que forma se dá a interação com a sociedade.

Quanto as atividades nas redes sociais, primeiramente buscou-se identificar no *website* oficial das instituições quais são os canais oficiais de comunicação em redes sociais utilizado pelas instituições, posteriormente buscou-se acessar os sites das redes sociais para colher as informações que foram compiladas e apresentadas a seguir. Frisa-se que apenas a CAGE-RS não faz uso de redes sociais.

Tabela 3 – Redes sociais utilizadas pelas instituições

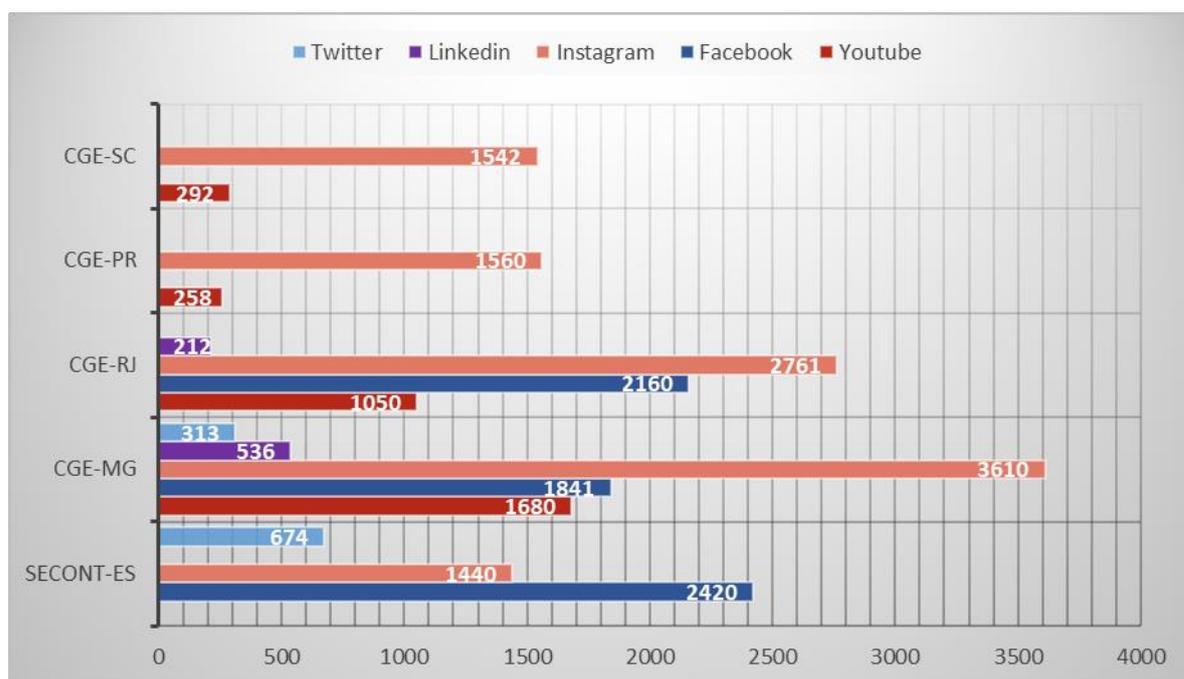
Rede Social	Quantidade	%
<i>Facebook</i>	4	67%
<i>Instagram</i>	5	83%
<i>Linkedin</i>	1	33%
<i>Spotify</i>	2	33%
<i>Twitter</i>	2	33%
<i>Youtube</i>	4	67%
<i>Whatsapp</i>	1	17%

Fonte: O autor, 2020.

Conforme apresentado na Tabela 3, nota-se que a rede social mais utilizada pelas instituições é o *Instagram*, sendo utilizada por 83% das instituições, seguida do *Facebook* e *Youtube*, utilizadas por 67% instituições. O Gráfico 7 representa a relação de usuários inscritos nas principais redes sociais, conforme a Tabela 3 (*Facebook*, *Instagram* e *Youtube*). Os dados foram colhidos no dia 16 de novembro de 2020 e podem apresentar variação uma vez que a relação no ambiente digital é dinâmica.

Verifica-se no Gráfico 6 que o *Instagram* é a rede social que permite maior alcance para as informações disponibilizadas pela CGE-MG, CGE-RJ, CGE-SC e CGE-PR, atingindo mais de 3600 (três mil e seiscentos) usuários inscritos só no *Instagram* da CGE-MG. Por outro lado, a SECONT-ES tem mais usuários inscritos em sua rede social no *Facebook*, cerca de 2420 usuários. A rede social *spotify* não disponibiliza o quantitativo de usuários inscritos, assim como não é possível identificar o quantitativo dos usuários do *whatsapp* junto à CGE-PR que é a única instituição que disponibiliza este canal de acesso aos usuários.

Gráfico 6 – Usuários inscritos por redes sociais



Fonte: O autor, 2020.

A Tabela 4 apresenta a quantidade de postagens nas redes sociais, bem como seus principais conteúdos disponibilizados.

Tabela 4 – Quantidade de Postagens nas principais Redes sociais

	<i>Facebook</i>	<i>Instagram</i>	<i>LinkedIn</i>	<i>Spotify</i>	<i>Twitter</i>	<i>Youtube</i>
SECONT-ES	1091	784	-	-	446	-
CGE-MG	1339	512	10	15	323	55
CGE-RJ	343	303	-	0	-	27
CGE-PR	-	455	-	5	-	9
CGE-SC	619	407	-	-	-	12

Fonte: O autor, 2020.

Como se observa na Tabela 4 as instituições são bastante ativas na publicação e divulgação de conteúdo nas redes sociais, com destaque para o *Facebook* e *Instagram*. A SECONT-ES é a instituição que mais se utiliza do *Instagram*, seguida da CGE-MG e CGE-PR. No *Facebook* a instituição mais ativa é a CGE-MG, seguida da SECONT-ES.

Na rede social *youtube*, utilizada pelas Controladorias-Gerais do Estado de Minas Gerais, Rio de Janeiro, Paraná e Santa Catarina, são divulgados conteúdos sobre reportagens sobre as instituições, mas, principalmente, têm a finalidade de realizar capacitações para o público interno e externo, sendo um excelente meio de compartilhamento do conhecimento. Assim como na rede social *Spotify*, onde são compartilhados podcasts sobre assuntos inerentes às funções de controle interno.

A CGE-PR é a única que divulga uma conta específica no *Whatsapp* que objetiva estar mais próxima da população atuando como mais um mecanismo de ouvidoria voltado para o fomento do controle social, sendo esta uma ação inovadora entre as instituições.

Em todas as plataformas, as instituições buscam disponibilizar informações para três principais grupos: a sociedade, os servidores das controladorias e os servidores do Estado. O conteúdo das postagens nas redes sociais relaciona-se com o fomento ao controle social, por meio da conscientização da importância do controle que a sociedade exerce na administração pública; divulgação das ações realizadas pelas instituições, como as fiscalizações, seminários, eventos, capacitações; divulgação de serviços do governo, portais de transparência ativa e passiva; divulgação sobre conhecimentos relacionados à temática do controle na administração pública e funções da controladoria; divulgação de boletins e ações dos Estados no combate à pandemia, assim como na prevenção e combate à corrupção.

Apesar do controle social ainda se encontrar em um estágio incipiente e necessitar de aprimoramento para alcançar seu objetivo, conforme concluíram Alves, Duque e Medeiros (2016), verifica-se que as atividades realizadas, no âmbito das redes sociais, pelas instituições de controladoria têm buscado o aprimoramento e a efetividade do controle social.

Para identificar as funções exercidas pelas instituições de controladoria foi realizada uma investigação nos seus websites oficiais, assim como na legislação de criação e regulamentação das mesmas utilizando como parâmetro as macrofunções segundo o CONACI (2010) e as funções típicas de controladoria elencadas por Borinelli (2006). Ao realizar a análise do conteúdo dos websites e legislação, foi possível identificar a ocorrência de atividades relacionadas às macrofunções e funções típicas de controladoria apresentadas a seguir.

Quadro 34 – Macrofunções exercidas pelas instituições

INSTITUIÇÕES \ MACROFUNÇÕES	Região Sudeste			Região Sul		
	SECONT-ES	CGE-MG	CGE-RJ	CGE-PR	CGE-SC	CAGE-RS
Auditoria Governamental						
Controladoria						
Correição						
Ouvidoria						

Fonte: O autor, 2020.

Especificamente com relação às macrofunções de controladoria, verifica-se que no Estado de Minas Gerais, a macrofunção de ouvidoria é exercida pela Ouvidoria Geral do Estado (OGE-MG), órgão autônomo, subordinado diretamente ao governador do Estado. Assim, cabe à CGE-MG o exercício das atividades inerentes à Transparência Governamental, exercida pela Subcontroladoria da Informação Institucional e Transparência que atua sob o prisma da transparência ativa e integridade. Por outro lado, a CAGE-RS exerce apenas a função de Auditoria Governamental e de Correição, essa no âmbito interno da organização, sendo também o órgão central de contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul.

Foi possível identificar que a SECONT-ES, CGE-RJ, CGE-PR, CGE-SC exercem as macrofunções de controladoria, apesar de se utilizarem de estruturas em certo ponto distintas, atuando consoante a literatura na gestão do sistema de controle interno dos respectivos Estados.

O Quadro 35 apresenta as funções típicas de controladoria e objetivou identificar as funções exercidas pelas instituições de controladoria da amostra desta pesquisa.

Quadro 35 – Funções típicas de controladoria nas instituições

INSTITUIÇÕES FUNÇÃO	REGIÃO SUDESTE			REGIÃO SUL		
	SECONT-ES	CGE-MG	CGE-RJ	CGE-PR	CGE-SC	CAGE-RS
CONTÁBIL						
CONTROLE DE RISCOS						
CONTROLE INTERNO						
CUSTOS						
GERENCIAL-ESTRATÉGICA						
GESTÃO DA INFORMAÇÃO						
NORMATIVA						
PROTEÇÃO E CONTROLE DOS ATIVOS						
TRIBUTÁRIA						

Fonte: O autor, 2020.

Os achados desta pesquisa se contrapõem com a pesquisa realizada por Suzart, Marcelino e Rocha (2011) ao identificar ao menos uma ocorrência de atividades que se relacionam com a funções custos nas SECONT-ES e CAGE-RS, especificamente inerentes as atividades de modelar sistemas, analisar e avaliar os custos na execução dos programas de governo, assim como ao não ter sido identificado atividades relacionadas à função tributária, como pode ser observado na Tabela 5.

Tabela 5 – Funções nas instituições

	Presença nas Instituições	
Contábil	6	100%
Controle de Riscos	6	100%
Custos	2	33,3%
Gerencial-Estratégica	6	100%
Gestão da Informação	6	100%
Normativa	6	100%
Proteção e Controle dos Ativos	6	100%
Tributária	0	0%

Fonte: O autor, 2020

Consoante os dados contidos na Tabela 5, destaca-se que foi possível identificar a ocorrência de atividades exercidas pelas instituições de controladoria que se relacionam com as funções contábil, controle de riscos, gerencial-estratégica, gestão da informação, normativa e proteção e controle dos ativos em 100% das instituições investigada por esta pesquisa.

Do todo exposto observa-se que as instituições de controladoria exercem as funções típicas de controladoria elencadas na literatura, com exceção da função tributária, contribuindo para o atingimento dos seus objetivos e cumprindo as finalidades e competências no sentido de gerir o sistema de controle interno, atuando em prol da transparência e do fomento ao controle social, contribuindo na defesa do patrimônio e interesse público, prevenindo e combatendo a corrupção.

4 PROPOSTA DE UM MODELO DE CONTROLADORA GERAL DO ESTADO

A importância do tema ‘controle na administração pública’, bem como a relevância da controladoria no setor público, mormente a sua atuação como estrutura central do sistema de controle interno, conforme discutido na presente pesquisa, mostrou-se premente para um eficaz atuar da gestão pública.

De todo exposto, verifica-se que não há consenso na doutrina sobre qual estrutura deve ter uma controladoria aplicada ao setor público, apesar de perceber um núcleo básico de funções e competências que têm sido utilizadas na formação das controladorias no setor público nacional. Contudo, verifica-se que há espaço para aprimoramento dessas instituições de controladoria, no sentido de buscar a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade da atuação governamental.

Assim, esta seção da pesquisa busca, como objetivo geral, propor um modelo básico de organização estrutural para implementação de uma controladoria no setor público ou ainda um modelo para aprimoramento das estruturas já existentes.

A proposta apresentada baseia-se na doutrina exposta no referencial teórico desta pesquisa, da análise e do entendimento da organização das instituições da amostra e da experiência deste autor, enquanto servidor efetivo de uma instituição de controladoria governamental. Ademais, cuida ressaltar que o modelo proposto não fora objeto de teste e parte do entendimento deste autor. Para tanto, esta seção subdivide-se em três etapas que tratam especificamente da estrutura, da carreira e das atividades da controladoria.

4.1 Quanto a criação do órgão e organização de carreira específica da controladoria

Por se tratar de órgão de Estado que executa atividade de relevância constitucional, cuida-se de propor que a criação da controladoria seja mediante processo legislativo por meio da edição de Lei, que tratará especificamente sobre a criação do órgão, concedendo assim à instituição um caráter mais permanente, denotando maior assecuração de que suas atividades serão exercidas de forma perene, sem que haja qualquer ingerência frente a mudança no cenário político.

Com vistas a conceder maior autonomia e independência, entende-se que a controladoria deve ocupar sua posição como Órgão de Estado, no primeiro escalão governamental, subordinando-se diretamente ao dirigente máximo do Poder ao qual se vincula, contudo, realizando atividades de assessoramento, não só ao dirigente do Poder, mas também aos demais órgãos e entidades no que se refere às áreas de relativas ao controle. Desta forma, deve a controladoria possuir status de secretaria, exercendo função típica de Estado, dotando seu dirigente, o controlador-geral, de prerrogativas e garantias da função de secretário.

A lei que instituir a controladoria, regulamentando suas atividades enquanto órgão central do sistema de controle interno, deve prever a descentralização das atividades de controle interno por meio de estruturas internas dos demais órgãos e entidades. Neste sentido é importante que o Poder o qual se vincula a Controladoria-Geral tenha estruturado seu sistema de controle interno com unidades descentralizadas de controle, vinculadas aos demais

órgãos e subordinada, tecnicamente, ao órgão central do controle interno, qual seja, a controladoria-geral.

A continuidade na execução das políticas públicas, baseadas no seu planejamento de médio e longo prazo, é necessária para o atingimento dos objetivos traçados pela gestão. Santos (2011, p. 27) ao ensinar sobre políticas de estado e de governo, assevera que a política de governo, por estar sujeita aos mandamentos do novo governante e ter um curto prazo de duração tende a ser impactada diretamente por um negativo processo de descontinuidade das políticas públicas. É neste sentido que se entende ser importante que a Lei que trate da estrutura da controladoria possua dispositivo para a nomeação do Controlador-Geral, por meio de uma lista tríplice, privativamente composta por servidores da carreira do órgão de controladoria, típica de Estado, denominada de Auditor do Estado, apresentada pelo conselho superior de controle interno, órgão integrante da estrutura da Controladoria-Geral, para o exercício da função por meio de mandato.

Veja que, em sendo o cargo de controlador-geral de título precário, ou seja, de livre nomeação e exoneração pelo governador, existe grande possibilidade de falta de continuidade nas políticas públicas do órgão. Exemplifica-se baseado no caso real do Estado do Rio de Janeiro que teve a CGE-RJ criada em 14 de junho de 2018 e que, até a conclusão desta pesquisa, teve 4 (quatro) controladores-gerais nomeados no comando do órgão no período de pouco mais de 2 (dois) anos.

A função de controlador geral denota um profundo conhecimento contábil, jurídico, econômico e de gestão e administração pública, assim, pois, sugere-se que o ocupante do cargo seja servidor efetivo da carreira de Auditor do Estado, integrante controladoria-geral, dotado de estabilidade, com experiência comprovada nas temáticas inerentes ao controle na administração pública e ilibada reputação e idoneidade moral, sem que tenha sido penalizado na esfera administrativa ou que tenha sido condenado, com vistas a exercer um mandato íntegro, ético e, sobretudo, independente. Assim, privilegiar-se-á o profissionalismo, a autonomia gerencial, a ética e moralidade administrativa ao conceder ao servidor da carreira de Auditor do Estado a investidura na função de controlador-geral.

Neste sentido, é imperioso ressaltar que a controladoria deve ser dotada de quadro de servidores efetivos de elevada competência e profunda qualificação, uma vez que deverá possuir conhecimentos capazes de possibilitar o tratamento e discussão dos diversos assuntos que permeiam a elaboração, execução e avaliação de políticas públicas, devendo ainda ser dotado de senso crítico para expor suas opiniões técnicas nos relatórios elaborados no âmbito de suas atividades.

Assim, é de superior importância a estruturação de uma carreira específica, típica de Estado, que comporte um quadro efetivo de servidores com, no mínimo, formação de nível superior nas diversas áreas do conhecimento de que se constitui a controladoria como ramo do conhecimento humano. Desta forma, o ingresso na carreira de Auditor do Estado da Controladoria-Geral deverá ser por meio de prévia aprovação em concurso público de provas e títulos, exigindo formação acadêmica de nível superior, preferencialmente nas áreas de conhecimento que se relacionam com o controle na administração pública, como administração, ciências atuárias, ciências contábeis, direito e economia.

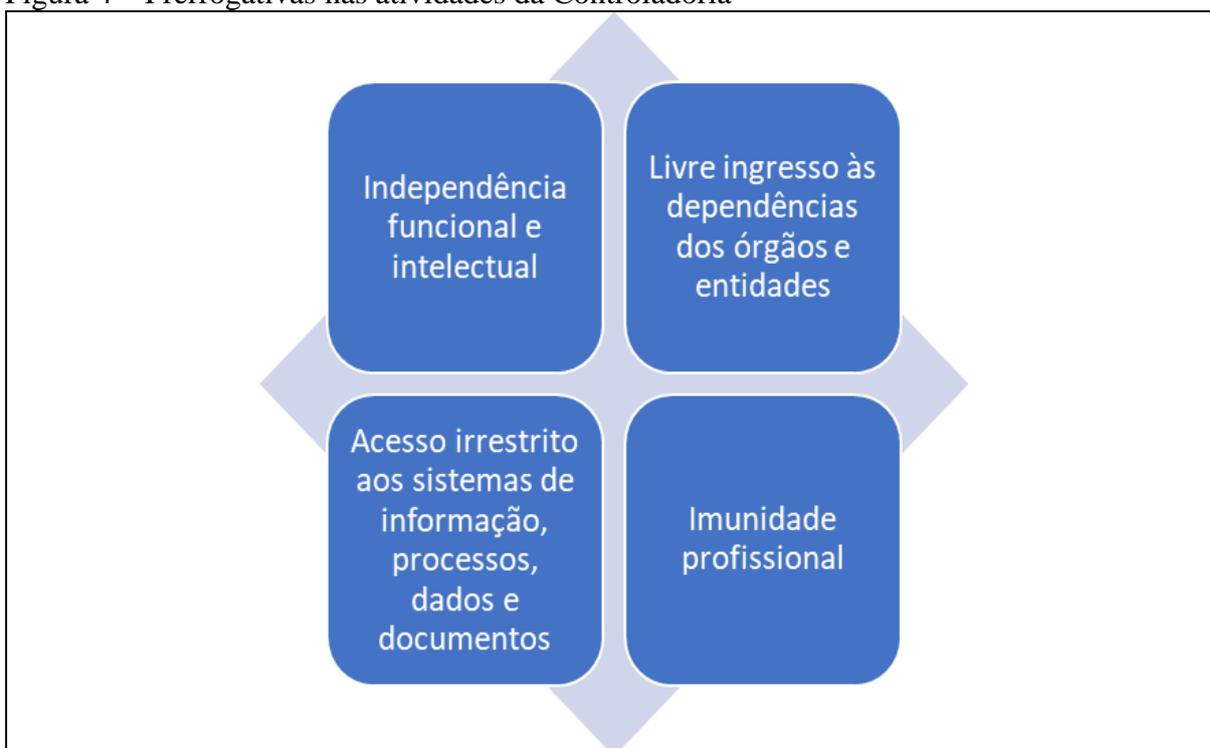
Ressalta-se que as atividades finalísticas da Controladoria-Geral devem ser exercidas com exclusividade pelos servidores da carreira de Auditor do Estado, tendo em vista se tratar de ações que dependem de uma avaliação técnica superior, de autonomia e independência na emissão de pareceres, laudos e relatórios, principalmente oriundos das atividades de auditoria, correição e integridade.

Desta forma, no exercício de suas atividades, o Controlador-Geral e os Auditores do Estado devem ser dotados de prerrogativas e garantias que proporcionem a autonomia e independência funcional e intelectual; que permitam o livre e irrestrito acesso às dependências dos demais órgãos e entidades do Poder; que propiciem o acesso e consulta a todas as informações, processos, sistemas e banco de dados do Poder; e que permitam a livre manifestação, por meio de imunidade profissional.

Conforme assevera Castro (2008, p. 186) “não há controle sem independência”. Neste sentido se faz importante conceder independência e autonomia para que a controladoria exerça suas atividades, principalmente aquelas relacionadas intimamente com a fiscalização e correição.

A Figura 4 apresenta um esquema resumido das garantias e prerrogativas.

Figura 4 – Prerrogativas nas atividades da Controladoria



Fonte: O autor, 2020.

A remuneração condizente com as responsabilidades e atribuições dos Auditores do Estado é outro ponto importante, contudo delicado, frente à crise que os entes subnacionais têm enfrentado na última década. É necessário consolidar o entendimento de que, uma vez que a carreira de auditor da controladoria deva ser dotada de servidores capacitados, a retenção de talentos torna-se premente. Apesar da grave crise fiscal que vem assolando os entes federativos na última década, esta pesquisa verificou que a parcela do orçamento do poder executivo estadual destinada às instituições de controladoria está muito aquém do que se pode conceder.

Adiciona-se que é necessário criar mecanismo para possibilitar o desenvolvimento de talentos, com uma política de capacitação voltada para as técnicas de controle e utilização da tecnologia da informação, como softwares que tornam mais célere, seguro e econômico o desenvolvimento das atividades.

Neste sentido, deve o Poder Executivo, ao qual se vincula a Controladoria-Geral, prover os meios necessários e suficientes para que o órgão possa atender aos anseios da sociedade por uma gestão pública proba, livre de corrupção e malversação dos recursos públicos, e que entregue valor para a sociedade por meio de políticas públicas efetivas.

Isto posto, sugere-se que, do orçamento disponível ao Poder Executivo, uma parcela de, no mínimo, 1% (um por cento) seja destinada a Instituição de Controladoria.

4.2 Quanto a estrutura e organização da controladoria no setor público

A Controladoria-Geral deve possuir Planejamento Estratégico devidamente instituído, com objetivos estratégicos, missão, visão e valores bem definidos e propagados no Poder ao qual se vincula, principalmente entre os servidores do órgão, e para a sociedade, uma vez que são estes os parâmetros que vão ditar os rumos das atividades da instituição. A definição da missão, visão e valores é de cunho particular de cada instituição. Contudo, entende-se que devem permear os preceitos apresentados na Figura 5.

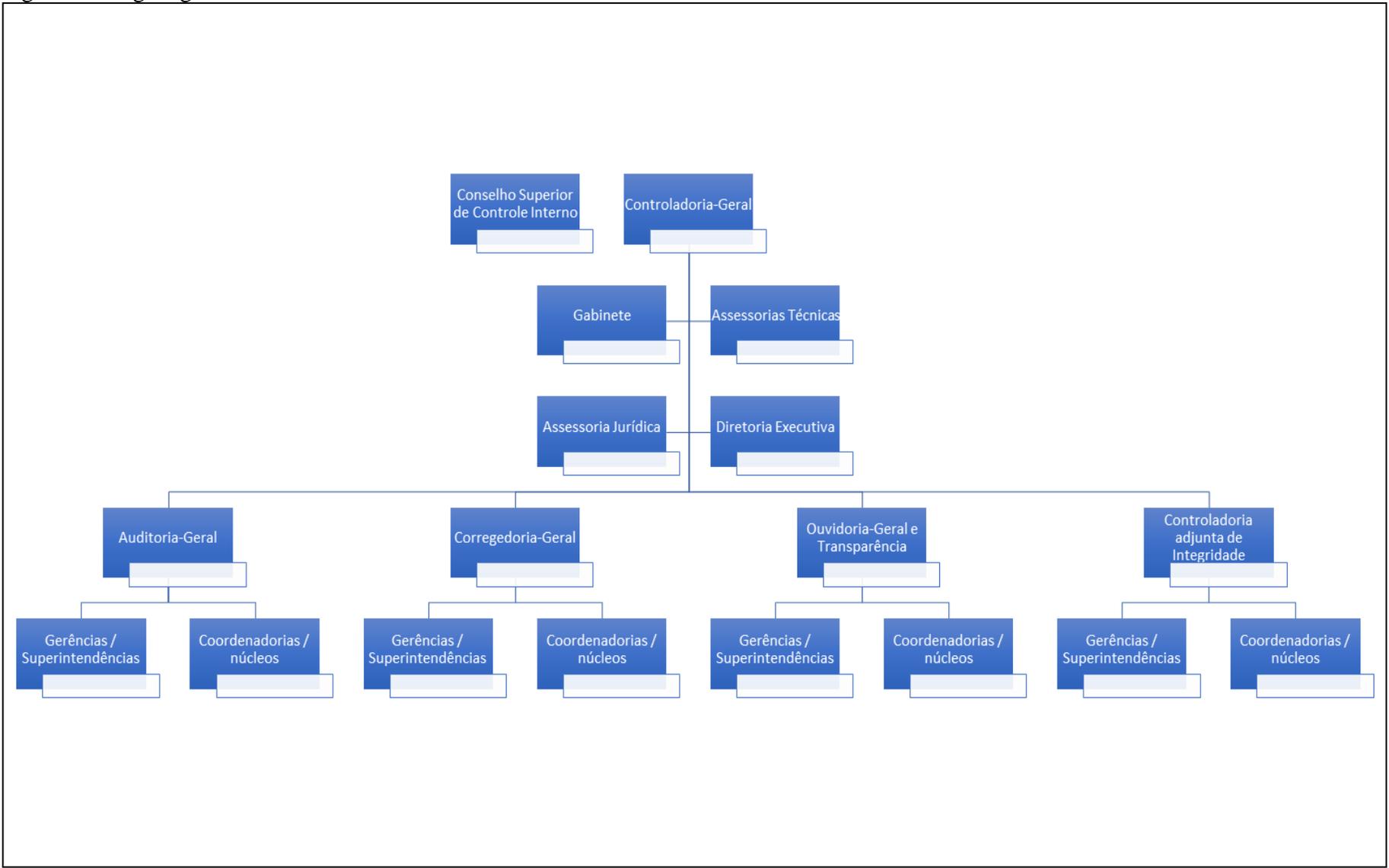
Figura 5 – Preceitos de governança da Controladoria



Fonte: O autor, 2020.

A Lei deve apresentar uma estrutura organizacional básica para a Controladoria-Geral objetivando apresentar um organograma básico com as competências primárias de cada setor para que os objetivos do órgão sejam cumpridos, possibilitando assim gerar valor para a sociedade. Neste sentido, apresenta-se a seguir o organograma proposto para a controladoria-geral (Figura 6).

Figura 6 – Organograma da Controladoria



Fonte: O autor, 2020.

Conforme exposto na Figura 6, sugere-se que a controladoria-geral seja organizada em nível estratégico com a estrutura de gabinete e um Conselho Superior de Controle Interno, em nível de assessoramento direto ao Controlador-Geral com as estruturas de Assessoria Jurídica; Assessorias Técnicas; e Diretoria Executiva, em nível tático, com status de subsecretaria, a Auditoria-Geral, Corregedoria-Geral, Ouvidoria Geral e Transparência e Controladoria Adjunta de Integridade, estas, com estruturas internas de gerência/superintendência e coordenadorias/núcleos para as temáticas que se relacionam.

4.3 Quanto as competências e funções da controladoria no setor público

Conforme identifica-se na Figura 6 e apontando anteriormente, na estrutura proposta o órgão deverá exercer as macrofunções de auditoria governamental, controladoria, correição e ouvidoria, assim como gerir o sistema de controle interno do Poder ao qual se vincula. Neste sentido, cumpre ressaltar que a controladoria-geral tem, dentre suas finalidades: avaliar a execução das peças de planejamento do governo, assim como seus resultados quanto a eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; promover uma política de fomento ao controle social e combate à corrupção; examinar a legalidade e legitimidade dos atos; avaliar os controles internos dos demais órgãos e entidades; exercer o controle efetivo das operações de crédito e dos atos de que resultem em de avais e garantias; e apoiar o controle externo.

Para tanto, deverá ser composta por estrutura de atividade meio, suporte e assessoramento e de atividade fim. As competências a seguir apresentadas originam-se do constructo baseado no referencial teórico.

4.3.1 Gabinete do Controlador-Geral

Cuida-se de estrutura de nível de assessoramento com o objetivo de dar apoio técnico-administrativo ao controlador-geral, assessorando institucionalmente nas diversas temáticas que envolvem a instituição, bem como dar apoio ao Auditor-Geral, Corregedor-Geral, Ouvidor-Geral e Controlador-Adjunto em suas atividades.

4.3.2 Assessorias Técnicas

Cabe assessorar institucionalmente o controlador-geral, exercendo a coordenação das diversas atividades relacionadas ao desenvolvimento institucional, a normatização de procedimentos, a elaboração do planejamento estratégico, ao aprimoramento do relacionamento institucional, ao controle interno do órgão, à execução de políticas de capacitação profissional, aos assuntos relacionados à tecnologia da informação, entre outras.

A depender do tamanho de cada órgão, as assessorias técnicas deverão ser criadas conforme a necessidade e a disponibilidade orçamentária, sendo composta por servidores da carreira de Auditor do Estado ou do quadro em comissão.

4.3.3 Da Assessoria Jurídica

A Assessoria Jurídica, subordinada diretamente ao Controlador-Geral, terá por finalidade assessorá-lo nos assuntos de natureza jurídica, zelando pela observância da legislação em vigor. Cabe à assessoria jurídica analisar os processos administrativos, proferindo pareceres jurídicos, atuando com zelo e celeridade.

4.3.4 Da Diretoria Executiva

É o órgão responsável por gerenciar as atividades relacionadas à execução da gestão orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional, incluindo as atividades de licitação, contratos e convênios.

À Diretoria Executiva cabe as atividades, dentre outras:

- Gerir as atividades relacionadas a gestão contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e operacional, assessorando o controlador-geral nos assuntos atinentes à área meio;
- Supervisionar as atividades da comissão de licitação;
- Zelar pelo atendimento integral da legislação em vigor;

- Subsidiar o controlador-geral com informações relevantes para o processo decisório relacionados às atividades relacionadas à área meio;
- Dar suporte para que as demais áreas atinjam seus objetivos institucionais.

4.3.5 Da Auditoria-Geral

A Auditoria-Geral atua com status de subsecretaria e possui estruturas que atuam no plano operacional como as gerências/superintendências, estas desdobradas em coordenadorias/núcleos, e tem como competências:

- Assessorar o controlador-geral nos assuntos atinentes à atividade de auditoria governamental;
- Avaliar a efetividade dos controles internos e gerenciar os riscos corporativos dos órgãos e entidades jurisdicionados;
- Examinar a legalidade e legitimidade dos atos da gestão contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial quanto a eficiência, eficácia, economicidade, e efetividade, assim como avaliar o desempenho da gestão e dos resultados deles decorrentes;
- Promover a elaboração do Plano Anual de Auditoria e dos relatórios gerencias decorrentes das ações de auditoria, com vistas a subsidiar as ações das demais áreas da controladoria;
- Recomendar aos jurisdicionados ações que visem a correção de irregularidades ou impropriedades e o aprimoramento dos controles internos;
- Propor a instituição de normativos e orientações técnicas para a realização das atividades de auditoria no âmbito do Ente ou Poder;
- Promover ações de orientação, capacitação, e de regulação das atividades relacionadas à auditoria, gerenciamento de riscos e controle interno, visando o aperfeiçoamento das atividades;
- Atuar de forma integrada com as demais áreas da controladoria para o aprimoramento das ações e a mitigação dos riscos.

4.3.6 Da Corregedoria-Geral

A Corregedoria-Geral atua com status de subsecretaria e possui estruturas que atuam no plano operacional como as gerências/superintendências, estas desdobradas em coordenadorias/núcleos, e tem como competências:

- Assessorar o controlador-geral nos assuntos atinentes à atividade de correição;
- Gerenciar as atividades de correição, atuando de maneira preventiva e proativa, baseado em relatórios de informações gerenciais emitidos pelas demais áreas;
- Gerenciar a instauração e instrução dos Processos Administrativos Disciplinares e de Responsabilização no âmbito da controladoria;
- Propor a avocação de Processos Administrativos Disciplinares e de Responsabilização originárias nos demais órgãos e entidades;
- Estruturar comissões processantes de ilícitos funcionais;
- Atuar de forma integrada com os atores internos da controladoria;
- Propor ao controlador-geral a instituição de normativos e orientações técnicas para a realização das atividades de correição no âmbito do Ente ou Poder;
- Propor a estruturação de código de ética e de políticas que visem a conscientização do atuar correito pelos servidores do ente ou Poder;

4.3.7 Da Ouvidoria Geral e Transparência

A Ouvidoria Geral e Transparência atua com status de subsecretaria e possui estruturas que atuam no plano operacional como as gerências/superintendências, estas desdobradas em coordenadorias/núcleos, e tem como competências:

- Assessorar o controlador-geral nos assuntos atinentes à atividade de ouvidoria e transparência
- Promover o incremento do controle social e da transparência governamental, possibilitando, tempestivamente, o acesso do público em geral, às informações fidedignas;
- Propor a instituição de normativos e orientações técnicas para a realização das atividades de ouvidoria e transparência no âmbito do Ente ou Poder;

- Promover ações de orientação, capacitação e de fomento à cultura de transparência, visando o aperfeiçoamento das atividades;
- Gerenciar os canais de comunicação com a sociedade, propondo melhorias e aprimoramento baseado nas demandas sociais;
- Elaborar relatórios gerenciais para subsidiar a tomada de decisão nas diversas áreas;
- Atuar de forma integrada com as demais áreas da controladoria;

4.3.8 Da Controladoria Adjunta de Integridade

A Controladoria Adjunta de Integridade atua com status de subsecretaria e possui estruturas que atuam no plano operacional como as gerências/superintendências, estas desdobradas em coordenadorias/núcleos, e tem como competências:

- Gerenciar e coordenar as atividades de promoção da integridade governamental e empresarial;
- Promover ações para o fortalecimento da cultura de integridade e promoção da ética nos órgãos e entidades jurisdicionados;
- Atuar de forma integrada com as demais áreas da controladoria;
- Elaborar relatórios gerenciais decorrentes das ações, com vistas a subsidiar as ações das demais áreas da controladoria;

4.3.9 Do Conselho Superior de Controle Interno

O Conselho Superior de Controle Interno deve ser composto por servidores da carreira de Auditor do Estado, sendo responsável por coordenar a estruturação das atividades da controladoria, mitigar as questões controversas no âmbito do sistema de controle interno e liderar ações integradas entre as macrofunções de controle.

Sabe-se que são diversos os desafios na implementação e consolidação da controladoria enquanto órgão central do SCI. Contudo, verifica-se que a instituição da controladoria pode contribuir sobremaneira com a consecução dos objetivos do Estado.

Assim, com esta configuração básica, acredita-se que a controladoria atingirá os objetivos propostos, contribuindo para a mitigação de risco de irregularidades ou ilegalidades como aprimoramento dos controles internos, prevenindo e combatendo a corrupção e aprimorando o controle social, atuando então como um importante ator no cenário político-administrativo no setor público.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Controladoria no setor público atua sob os preceitos constitucionais, constituindo-se como a engrenagem que impulsiona e corrige os rumos da administração pública. Pautada nos princípios de controle para a administração pública, é o ator responsável por atuar na defesa do patrimônio e do interesse público, criando meios para que a sociedade possa exercer o controle social, assim como prevenindo e combatendo os desvios inerentes às práticas de corrupção.

O desenvolvimento da controladoria é recente, iniciando no Brasil em meados do século XX, conforme entende Lunkes et al. (2009), o que reflete uma falta de definição de uma estrutura básica, principalmente no setor público.

Neste contexto, em razão da problemática desta pesquisa, qual seja, a inexistência de uma matriz com parâmetros para a estruturação ou aperfeiçoamento de uma instituição de controladoria no setor público, esta pesquisa teve como objetivo propor um modelo básico de organização, estrutura, atividades e funções na implementação ou aperfeiçoamento da instituição de controladoria no setor público que está disposto na seção anterior.

Para que fosse possível atingir o objetivo principal, foram estabelecidos 3 (três) objetivos específicos:

O primeiro objetivo específico buscou investigar, na literatura, o entendimento sobre as funções, atividades, estrutura e os elementos básicos contemplados para a estruturação da Controladoria, por meio de uma pesquisa bibliográfica. Baseado na investigação realizada, verificou-se que não há, de fato, um consenso sobre a definição de controladoria, contudo, percebe-se que ela possui objetivos atinentes à condução da instituição no futuro, corrigindo o rumo por meio de um conjunto de mecanismos de controle. Para tanto, é importante asseverar a necessidade de independência na condução de suas atividades. Verificou-se, por conseguinte, que no setor público a controladoria volta-se à avaliação da execução orçamentária e legitimação do atuar governamental, num primeiro momento, evoluindo para atividades voltadas para defesa do patrimônio e do interesse público, aprimorando mecanismos para a condução ética das atividades e dos servidores e ampliando o controle social sobre as ações da Administração Pública.

A pesquisa também objetivou identificar, sob a perspectiva das Instituições Públicas de Controladoria do Poder Executivo dos Estados da Região Sudeste e Sul do País, a organização, estrutura, funções e atividades de controladoria por elas exercidas. Nesta etapa de pesquisa foi realizado um levantamento documental junto à legislação de criação,

organização e regulamentação das instituições, assim como nos websites e redes sociais oficiais das instituições, seguindo-se à análise do seu conteúdo. Assim, constatou-se que a criação de instituições denominadas de controladorias nos Estados da Região Sudeste e Sul do País é um movimento recente que teve início na década de 2010, e que se relaciona com um movimento mimético pós-criação da CGU, bem como do aprimoramento da legislação nacional sobre transparência, acesso à informação, integridade e de combate à corrupção.

Verificou-se que as instituições de controladoria em geral possuem atribuições e competências aderentes à literatura, mas que necessitam de maior aprimoramento, principalmente com relação a assegurar a independência de suas atividades, determinação de requisitos mais apropriados para a nomeação ao cargo de controlador-geral e melhoria na distribuição do orçamento para consecução dos objetivos da instituição, mormente a composição de quadro de pessoal qualificado com remuneração condizente para o exercício das atividades. A pesquisa permitiu observar que as instituições de controladoria exercem as funções típicas de controladoria elencadas na literatura, com exceção da função tributária. Identificou-se ainda um movimento recente nas instituições de controladoria a respeito do uso de redes sociais, que denota ser meios eficazes de propagação do conhecimento, assim como do aprimoramento do controle social, permitindo que a sociedade tenha conhecimento das ações realizadas pela administração pública *'on-time'*, de forma tempestiva.

O terceiro objetivo da pesquisa foi atingido com a apresentação de um diagnóstico atual do perfil das Instituições Públicas de Controladoria do Poder Executivo dos Estados da Região Sudeste e Sul onde foi possível observar que, quanto a estrutura e organização: 67% das instituições são denominadas como “controladoria-geral”; as instituições foram criadas a partir dos anos de 2010, com exceção da CAGE-RS que data da década de 1940; todas as instituições da amostra atuam como órgão central do SCI, com as finalidades básicas definidas no artigo da 74 da CRFB; as instituições ocupam o primeiro escalão no respectivo Estado, com status de secretaria, subordinando-se diretamente ao Governador, com exceção da CAGE-RS; a definição das competências estão dispostas em leis ou decretos e se relacionam com o estímulo e fomento ao controle social, aprimoramento da transparência e a prevenção e combate à corrupção; as estruturas organizacionais divergem entre si, com relação à nomenclatura dos setores, mas pôde ser observado um núcleo básico composto pelos setores de auditoria-geral, corregedoria-geral e assessoria estratégica/técnicas presentes em 100% das instituições, gabinete e coordenadorias/núcleos finalísticos com 83% de presença na amostra; verificou-se que a elaboração do planejamento estratégico ainda é incipiente nas instituições e que a CGE-PR não disponibiliza sua missão, visão e valores; as instituições são

dotadas com menos de 0,14% do orçamento de despesas com pessoal destinado a todo o Poder Executivo Estadual respectivo; reduzindo o percentual para 0,0867% em média ao incluir os demais grupos de gastos (despesa corrente e de capital), o que pode afetar diretamente nas atividades das instituições. Neste sentido, a proposta apresentada sugere um percentual mínimo de 1% de destinação, do orçamento disponível ao Poder Executivo, para a instituição de controladoria.

Quanto aos aspectos inerentes ao dirigente máximo: em 66,7% das instituições existem requisitos mínimos para nomeação do dirigente que é denominado de “controlador-geral” em 100% das instituições que se denominam “controladoria-geral”; em todas as instituições verificou-se que o dirigente é do gênero masculino e que todos possuem formação acadêmica de nível superior com no mínimo especialização em área de conhecimento inerentes ao controle; a formação acadêmica mais usual é a de graduação em direito em 50% dos casos, há apenas um dirigente com formação em Mestrado, sendo este na área de ciências contábeis.

Quanto aos aspectos da composição em carreira: as instituições são compostas por carreira de Auditor (do Estado ou Interno) em 83,3%, exigindo como requisito para nomeação ao cargo, a prévia aprovação em concurso público com nível superior em áreas de formação congêneres ao controle; em 50% das instituições existe exclusividade para que apenas o Auditor exerça as atividades finalísticas; são concedidas prerrogativas aos servidores para que estes possam exercer suas atividades sem intercorrências e com segurança;

Quanto às funções e atividades exercidas foi identificado que as instituições têm se utilizado de redes sociais digitais, com exceção da CAGE-RS, com o objetivo de realizar a divulgação das ações exercidas, compartilhar o conhecimento sobre a temática controle e fomentar o controle social, trazendo a sociedade para dentro da administração ao divulgar com tempestividade as informações relevantes para a sociedade; as redes sociais *instagram*, *facebook* e *youtube* são as mais utilizadas, com 83%, 67% e 67% de uso pelas instituições, respectivamente. Apenas a CGE-PR utiliza o *whatsapp*, sendo um instrumento de ouvidoria; foi possível identificar que apenas a SECONT-ES, CGE-RJ, CGE-PR, e CGE-SC exercem todas as macrofunções do controle interno (auditoria governamental, controladoria, correição e ouvidoria); e que as funções típicas de controladoria são exercidas pelas instituições, com ênfase nas funções contábil, controle de riscos, gerencial-estratégica, gestão da informação, normativa e proteção e controle dos ativos.

Por fim, como pesquisa futura sugere-se a realização de estudo no sentido de investigar, *in loco*, a efetividade da execução das políticas públicas de controle pelas instituições de controladoria dos poderes executivos estaduais.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. *Direito Administrativo Descomplicado*. 23. ed. São Paulo: Editora Método, 2015.

ALVES, F. J. S.; DUQUE, A. P. O; MEDEIROS, A. C. O. Evidenciação do Controle Social nas Prestações de Contas do Programa Dinheiro Direto na Escola no Município do Rio de Janeiro. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 11, n.3, set./dez., 2016.

ATTIE, W. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BALBE, R. S. *O resultado da atuação Controle Interno no contexto da Administração Pública Federal brasileira*. 2010. 158f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Instituto Universitário de Lisboa – ISCTE SUL, Lisboa, setembro, 2010.

BORINELLI, M. L. *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis*. 352f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, [S.l.], v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.

_____.; RAUPP, F. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522486977>>. Acesso em: 5 nov. 2019.

_____.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público publicados em periódicos nacionais e internacionais indexados na base de dados Scopus. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO (EnAPG), Salvador, BA, nov, 2012, *Anais...*, [S.l.: s.n.], 2012.

_____.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, set./out., 2014.

BLONSKI, F.; PRATES, R. C.; COSTA, M.; VIZEU, F. O Controle Gerencial na Perspectiva do New Public Management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. *Administração Pública e Gestão Social*, [S.l.], v. 9, n. 1, p. 15-30, jan./ mar., 2017.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988. 140 p.

BRASIL. Lei 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. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 4 mai. de 1964.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 nov. 2017.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 fev. 1967.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

_____. Lei Complementar nº 131, de 27 maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 mai. 2009.

_____. Controladoria Geral da União. Controle interno. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional>>. Acessado em: 08 nov 2020.

_____. Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/>>. Acessado em :10 de setembro de 2020.

_____. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa TCU nº 63/2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CIN%5C20130614%5CINT2010-063.doc>>. Acessado em :10 de setembro de 2020.

CARVALHO, D.; CECCATO, D. C. M. *Manual Completo de Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Ed. Campus Elsevier, 2011.

CARVALHO FILHO, J. S. *Manual de Direito Administrativo*. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. _____. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CASTELO, A. D. M. *Controladoria Governamental: Estudo das Controladorias Estaduais Brasileiras*. 2013. 96f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) -. Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Ceará, 2013.

CASTELO NETO, J. M. C. *Controladoria como instrumento de otimização dos recursos públicos municipais*. 2009. 109f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Ceará, 2009.

CASTRO, R. P. A. *Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial*. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CAVICHIOLO, D.; SANTOS, K. P.; DAL VESGO, D. G.; FIIRST, C. Controladoria: análise das citações de artigos científicos produzidos. *ConTexto*, Rio Grande do Sul, v. 20, n. 44, p. 1-12, jan./abr., 2020.

CONACI. Diretrizes para o controle interno no setor público, 2010. Disponível em: <<http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/05/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf>>. Acessado em: 10 de setembro de 2020.

CORDEIRO, A.; MARTINS, C. S. F.; SANTOS, N. B.; RIBEIRO, V. R.; PETRA, T. Governo eletrônico e redes sociais: informação, participação e interação. *R. Eletr. de Com. Inf. Inov. Saúde – RECIIS*. FIOCRUZ, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, 2012.

CRUZ, F.; VICCARI JUNIOR, A.; GLOCK, J. O.; HERZMANN, N.; TREMEL, R. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada*. São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, M. C. M.; SILVA, T. A. B., SPINELLI, M. V. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. *Caderno EBAPE.BR*, Rio de Janeiro, v. 14, nº 3, artigo 4, p. 721-743, jul./set., 2016.

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito Administrativo*, 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M. Origem e Teor da Produção do Conhecimento a partir de Teses e Dissertações Nacionais sobre Custos no Setor Público. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, São Paulo, v. 21, n. 69, p. 119-136, maio/ago., 2016.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no Setor Público: uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - Período de 2001 a 2011. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 24, n. 2, p. 91-109, abr./jun., 2013.

ESPÍRITO SANTO (Estado). Lei Complementar nº 856, de 16 de maio de 2017. Dispõe sobre a reorganização da estrutura organizacional e competências da Secretaria de Estado de Controle e Transparência - SECONT, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos do disposto nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal da República de 1988 e arts. 70 e 76 da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989, e dá outras providências. *Diário Oficial dos Poderes do Estado*, Poder Executivo, Espírito Santo, ES, 17 de maio de 2017.

ESPÍRITO SANTO (Estado). Secretaria de Estado de Controle e Transparência. Disponível em: <<http://www.secont.es.gov.br/>>. Acessado em: 16 de setembro de 2020.

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

GLOCK, J. O. *Sistema de controle interno na administração pública*. 2. ed. rev. e ampl. Curitiba: Juruá, 2015.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Governance in the public sector: a governing body perspective*. 2001. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acessado em: 16 de setembro de 2020.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público. Bahia: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. (Série Traduções, n. 13)

KAMBANEI, T. *Management accounting and control systems in the context of public sector reforms: a case study of a government Department in Papua New Guinea*. Degree Thesis. University of Canberra - Australia. Faculty of Business Government & Law, 2014.

HOUAISS, A. VILLAR, M. S. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S / C Ltda..Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. M. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, E. B.; PADRONES, K.G.S.A.; PORTUGAL, G.T.; SANTOS, W.J.L. Estudo do custo regional por aluno das universidades federais brasileiras. *Revista Gestão Pública Práticas e Desafios*, [S.l.], v. 4, n 2, out., 2013b.

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

LIMA, B. C. C; DE LUCA, M. M. M; FERRAZ, S. B; VASCONCELOS, A, C; ALBUQUERQUE JUNIOR, E. P. Controladoria nos Mestrados em Ciências Contábeis no Brasil. *R. Adm. FACES Journal*, Belo Horizonte, v. 12, n. 3, p. 44-63, jul./set., 2013a.

LUNKES, R. J.; SCHONORREBERGER, D.; GASPARETTO, V.; VICENTE, E. F. R. Considerações sobre as funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 5, n. 4, p. 63 - 75, out./dez., 2009.

_____.; GASPARETTO, V; SCHONORREBERGER, D. Um estudo sobre as Funções da Controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações – FEA/USP*, São Paulo, v. 4, n. 10, p. 106-126, set./dez., 2010.

_____.; SCHONORREBERGER, D; ROSA, F. S. Funções da controladoria: uma análise do cenário brasileiro. *Revista Brasileira de Negócios*, São Paulo, v. 15, n. 47, p. 283-1299, abr./jun., 2013.

MALHOTRA, N. K. *Pesquisa de Marketing: Foco na Decisão*. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

MAROSTEGA, F. L.; LYRIO, M. V. L.; LUNKES, R, J.; SCHONORREBERGER, D. Análise da produção científica sobre controladoria nas revistas brasileiras de contabilidade. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 16, n. 59, p. 10-19, jan./abr., 2014.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 16, n. 27, p. 7 - 28, jan./abr., 2002.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.

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

MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MINAS GERAIS. [Constituição (1989)]. *Constituição do Estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte, MG: ALEMG, 1989. 439 p.

MINAS GERAIS (Estado). Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <<http://www.cge.mg.gov.br/>>. Acessado em: 16 de setembro de 2020.

_____. Lei nº 23.340, de 30 de maio de 2019. Estabelece a estrutura orgânica do Poder Executivo do Estado e dá outras providências. *Diário Oficial de Minas Gerais*, Poder Executivo, Minas Gerais, MG, 30 maio 2019.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, R. S. *Eleições 2.0: o uso das redes sociais durante as eleições suplementares do Estado do Amazonas*. 2018. 109f Dissertação (Mestrado em Psicologia). Universidade Federal do Amazonas - UFAM, Manaus, 2018.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. *Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório*. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, R. C. R. *Curso de Direito Administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2014.

_____. _____. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2018.

OLIVERA JUNIOR, N. J.; CHAVES JÚNIOR, O. D. L. C.; LIMA, M. S. A Controladoria nas organizações municipais: um estudo de caso. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 5, n.1, p. 38-54, jan./mar., 2009.

PADOVEZE, C. L. *Controladoria Básica*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

PARANÁ. Decreto nº 2.741, de 19 de setembro de 2019. Aprova o Regulamento da Controladoria-Geral do Estado – CGE. *Diário Oficial*, Poder Executivo, Paraná, PR, 19 maio 2019.

PARANÁ (Estado). Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <<http://www.cge.pr.gov.br/>>. Acessado em: 16 de setembro de 2020.

PEIXE, B. C. S. Controladoria Governamental: Um enfoque municipal. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 7, n. 1, jun. 1996.

PELEIAS, I. R. *Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Luiz C. Bresser. Gestão do Setor Público: estratégia e estrutura para um novo Estado. In: REFORMA do Estado e Administração Pública Gerencial. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

PEREIRA, L. C. B.; NAKANO, Y. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 47, n. 1, 1996.

PEREIRA, V.; FARIAS, C. S.; *Fundamentos da Controladoria*. Porto Alegre: SAGAH, 2017.

PEREIRA, A. L.; ROMÃO, A. L. A implementação do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses. *Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC)*, Florianópolis, v. 12, n. 27, p. 165-186, set./dez., 2015.

PEREIRA, J. M. *Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais*. São Paulo: Atlas, 2008.

PETER, M, G, A.; MACHADO, M. V, V. *Manual de Auditoria Governamental*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

RIBEIRO, H. C. M. Controladoria e contabilidade gerencial: Dez anos de produção científica. *Revista PRETEXTO*, Belo Horizonte, v. 20, n. 2, p. 100-121, mar./jun., 2019.

RIBEIRO, R, J, B.; BLIACHERIENE, A. C.; SANTANA, J. L. Considerações sobre formas, processos e isomorfismo nas estruturas de controle interno da federação brasileira. In: BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M, V, A.; RIBEIRO, R. J. B (Coord.). *Controladoria no setor público*. 2. ed. p. 27-40. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

REGINATO, L.; NASCIMENTO, A. M. *Controladoria: Instrumento de apoio a processo decisório*. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2015.

RIO DE JANEIRO (Estado). [Constituição (1989)]. Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ: ALERJ, 1989. 96 p.

_____. Controladoria Geral do Estado. Disponível em:< <http://www.cge.rj.gov.br/>>. Acessado em: 16 de setembro de 2020.

_____. Lei nº 7.989, de 14 junho de 2018. Dispõe sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro e o fundo de aprimoramento de controle interno, organiza as carreiras de controle interno, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro*, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 15 jun. 2018.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Constituição (1989). Constituição do Estado do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS: ALERGS 1989.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Disponível em: <<http://www.cge.rj.gov.br/>>. Acessado em : 16 de setembro de 2020.

_____. Lei Complementar nº 13.451, de 26 de abril de 2010. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, órgão central do sistema de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul, disciplina o regime jurídico do cargo da carreira de Auditor do Estado e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul*, Poder Executivo, Rio Grande do Sul, RS, 26 de abril de 2010.

SANTA CATARINA (Estado). Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <<http://www.cge.sc.gov.br/>>. Acessado em: 16 de setembro de 2020.

_____. Lei Complementar nº 741, de 12 de junho de 2019. Dispõe sobre a estrutura organizacional básica e o modelo de gestão da Administração Pública Estadual, no âmbito do Poder Executivo, e estabelece outras providências. *Diário Oficial do Estado de Santa Catarina*, Poder Executivo, Santa Catarina, SC, 12 jun. 2019.

SANTOS, W. J. L. A responsabilidade fiscal e a ausência do aspecto social. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)*. Rio de Janeiro, v. 16, n. 3, p. 20 - 30, set./dez., 2011.

SLOMSKI, V. *Controladoria e governança na gestão pública*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, A. C. R. *Metodologia da Pesquisa aplicada à contabilidade: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, B. A.; BEZERRA, S. A. Evolução orçamentária e a efetividade de sua execução: o caso da Marinha Brasileira. *Revista Nação e Defesa*, Lisboa, n. 138, p. 199 - 219, 2014.

SILVA, E. F. *Controladoria na administração pública: manual prático para implantação*. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVEIRA, M., GASPARETTO, V. LUNKES, R. J., SCHONORRENERBERGER, D. Análise das vagas de controlador ofertadas em concursos públicos. *Revista de Contabilidade e Controladoria – RC&C*, Curitiba - PR, v. 10, n. 2, p. 123-139, mai./ago., 2018.

SIQUEIRA, J. R. M, SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento da profissão aos dias atuais. *Revista de Contabilidade e Finanças*. [S.l.], v. 16, n. 27, set./dez., 2001.

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As instituições brasileiras de Controladoria Pública: teoria versus prática. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 14, n. 1, p. 44-56, jan./abr., 2011.

VERGARA, S. C. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

WANDERLEY, C. A. N. *Auditoria*. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.