

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ANDERSON WIENS

**A CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO EM
UM MUNICÍPIO DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA**

CURITIBA

2016

ANDERSON WIENS

**A CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO EM
UM MUNICÍPIO DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em MBA Auditoria Integral, Setor Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientação: Prof. Dra. Mayla Cristina Costa

CURITIBA

2016

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	5
1.2 OBJETIVOS	6
1.2.1 Objetivo geral	6
1.2.2 Objetivos específicos.....	6
1.2.3 Justificativa teórica e prática	6
2 REVISÃO TEÓRICO EMPÍRICA	8
2.1 PERSPECTIVAS DE ESTUDO E ORGANIZAÇÃO DA CONTROLADORIA.....	8
2.2 CONCEITO	9
2.3 FINALIDADES DA UNIDADE ADMINISTRATIVA CONTROLADORIA.....	11
2.4 FUNÇÕES TÍPICAS DE CONTROLADORIA.....	13
2.5 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	15
2.6 CONTROLADORIA PÚBLICA	17
2.7 A CONTROLADORIA COMO INSTRUMENTO DE EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	19
2.8 MUNICÍPIO OBJETO DA PESQUISA	21
3 METODOLOGIA	26
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	28

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO MUNICÍPIO.....	28
4.2. ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS	28
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	37
REFERÊNCIAS.....	39

RESUMO

O presente trabalho refere-se a um estudo de caso realizado em um município da região metropolitana de Curitiba. O objetivo do estudo é identificar se as atribuições que a literatura científica atribui ao órgão denominado Controladoria são desempenhadas pela estrutura administrativa de mesmo nome no Município estudado. Para a compreensão do termo Controladoria, as funções que lhe são atribuídas e aplicação na Administração Pública, foi realizada pesquisa bibliográfica. As funções identificadas foram classificadas em função contábil; gerencial estratégica; custos; tributária; proteção e controle de ativos; controle interno; controle de riscos e gestão da informação. Uma vez realizada esta classificação, foi aplicado um questionário junto ao gestor do órgão pesquisado no qual este indicava o grau de implementação destas funções no setor que recebe o mesmo nome no município estudado. Os resultados da pesquisa evidenciaram se as funções típicas encontradas nas referências utilizadas são desempenhadas no município e em qual proporção.

Palavras-chave: Administração Pública. Funções típicas de controladoria. Controladoria Municipal.

ABSTRACT

This work refers in a case study conducted in a city of the metropolitan region of Curitiba. The objective is to identify whether the duties that the scientific literature gives the body called Controlling are performed by the administrative structure of the same name in the studied municipality. For understanding the Comptroller term, the functions assigned to it and application in Public Administration was bibliographical survey. The functions identified were classified in accounting function; strategic management; cost; tax; protection and control of assets; internal control; risk control and information management. Once this classification, a questionnaire was applied by the agency manager researched in which it indicated the degree of implementation of these functions in the sector that has the same name in the city studied. The survey results showed that the typical features found in the references used are performed in the municipality and in what proportion.

Keywords: Public Administration . Controllership functions. Municipal Comptroller.

1 INTRODUÇÃO

A controladoria tem sido vista ao longo do tempo como a área da entidade voltada para o controle e medição do desempenho e sua função é interagir com os gestores e elaborar o melhor plano para assegurar a otimização do resultado da entidade.

A controladoria exerce um papel de muita importância na estrutura organizacional. No setor privado serve de apoio aos gestores no planejamento e controle da gestão, através da manutenção de um sistema de informações.

Diante dessa característica no setor privado a controladoria, é considerada como um dos principais órgãos administrativos.

No setor público, foram implantadas controladorias no âmbito federal, estadual e municipal com diversas atribuições, funções, finalidades e estruturas, com o objetivo servir como um órgão de coordenação e controle da administração pública.

Nas organizações governamentais, devido a questões culturais, políticas e legais, o papel, atribuições e as funções da controladoria, variam de acordo com as necessidades da esfera administrativa e órgão.

Diante desse contexto, emerge a seguinte questão: as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município a ser pesquisado, se assemelham as funções de controladoria usualmente encontradas na literatura?

Assim, o presente estudo tem como objetivo identificar na literatura científica as principais funções e/ou atribuições do órgão denominado controladoria, e avaliar o grau de implantação das funções de controladoria no grupo de município pesquisado.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

As práticas exercidas pela Controladoria no município pesquisado se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Identificar se as práticas exercidas pela Controladoria no município pesquisado se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura.

1.2.2 Objetivos específicos

- ✓ Identificar as funções de controladoria usualmente encontradas na literatura científica;
- ✓ Identificar as funções de controladoria no ente da Administração Pública pesquisada;
- ✓ Avaliar o grau de implementação das funções de controladoria no município pesquisado.

1.2.3 Justificativa teórica e prática

No contexto contemporâneo, é prática recorrente dentro das organizações públicas a implementação de órgãos, secretarias ou departamentos com o objetivo de realizar o controle e auditoria interna, em sua maioria, recebe o nome de Controladoria, ou Controladoria Geral.

A estrutura organizacional, as funções e a autonomia de cada Controladoria, na maioria das vezes, estão definidos em dispositivos legais, sejam estas leis ou decretos. Como a lei é diferente de ente para ente, existe uma forte tendência das atividades de controladoria serem diferentes em cada entidade pública.

O presente estudo pretende identificar se as funções e atividades que são atribuídas ao órgão de nome controladoria no município pesquisado, são aquelas usualmente encontradas na literatura científica.

Considera-se assim que o estudo possui justificativa teórica ao estar analisando de que maneira a ação de controladoria na esfera municipal está de acordo com o que está sendo trabalhado nas publicações acadêmicas da área de controladoria, tanto pública como privada.

Por outro lado, o estudo é relevante também na prática por confrontar conceitos com as atividades rotineiras e problemas identificados na mídia de constantes casos de corrupção e falhas nos controles internos da esfera pública.

2 REVISÃO TÉORICO – EMPÍRICA

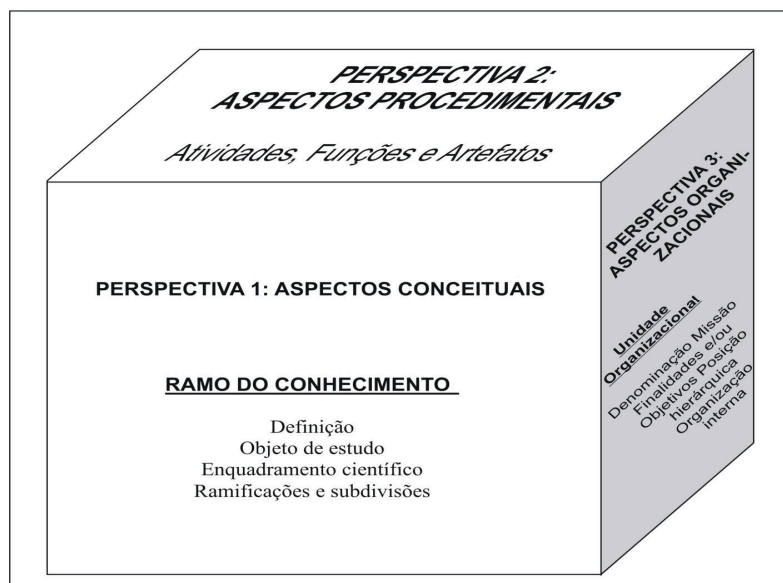
Neste capítulo será realizada uma revisão bibliográfica com o objetivo de identificar as funções atribuídas à controladoria, a aplicação da controladoria no âmbito da Administração Pública e a importância da existência de um órgão com estas funções no setor estatal.

2.1 PERSPECTIVAS DE ESTUDO E ORGANIZAÇÃO DA CONTROLADORIA

De acordo com Borinelli (2006), a controladoria pode ser estudada e organizada por três perspectivas: aspectos conceituais (o que é); aspectos procedimentais (como funciona); e, aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações).

Com o intuito de entender as perspectivas adotadas dentro de uma visão sistêmica, Borinelli (2006), projetou a ilustração, em forma de cubo, contemplando as três abordagens, evidencia que a Controladoria pode ser estudada ou compreendida de diferentes maneiras, dependendo da perspectiva com que se olha. Pode ser observada na Figura 1:

FIGURA 1 – TRÊS PERSPECTIVAS PARA O ESTUDO DA CONTROLADORIA



FONTE: BORINELLI, 2006

A primeira perspectiva diz respeito ao estudo da área de conhecimento controladoria e sua definição enquanto ramo, campo ou área do conhecimento humano, ou seja, o que é controladoria e qual seu objeto de estudo. Tal perspectiva é também encontrada em outro estudo conforme descrito abaixo:

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. (MOSSIMANN e FISCH, 1999, p.88).

A segunda perspectiva contempla os aspectos procedimentais, ou seja, o estudo dos elementos relativos ao seu funcionamento, quando essa área de conhecimento é levada as entidades. Os componentes dessa abordagem são as atividades e funções típicas de controladoria, além dos instrumentos utilizados para operacionalizar-se. Esta perspectiva é possível ser encontrada em Mossimann e Fisch (1999, p88), que afirmam que “a controladoria pode ser visualizada como: órgão administrativo, com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa”.

A terceira perspectiva segundo Borinelli (2006), busca entender a controladoria enquanto unidade administrativa organizacional. Preocupa-se com a identificação das atividades e funções típicas de controladoria desempenhadas por uma área organizacional com esse nome, e quando não há essa área formalmente constituída, as áreas que desempenham tais atividades típicas.

O presente estudo, busca responder seus objetivos, realizando uma análise a partir da terceira perspectiva.

2.2 CONCEITO

No contexto contemporâneo, denomina-se de Controladoria, a estrutura organizacional criada numa instituição, com a missão de levar a efeito as atividades de controle e acompanhamento das ações e atividades por ela desenvolvidas.

A definição acima não está errada, porem não responde a pergunta o que é controladoria, e tampouco apresenta o conceito do termo controladoria. De acordo

com Carvalho (1995), apesar da evolução das atribuições do *controller* nas organizações, a literatura não tem apresentado uma definição clara de controladoria. Além disso, as diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função, bem como de suas atribuições nas empresas, do que explicitar o seu verdadeiro significado.

Com o objetivo de responder essas duas questões faz-se necessário recorrer à literatura científica. Nas obras consultadas não foi encontrada uma definição clara do termo, ou um conceito majoritário a respeito do que é controladoria. Esta afirmação encontra respaldo em Carvalho (1995, p.14) ao esclarecer que “[...] em meio a algumas concordâncias, remanescem muitas indefinições e contradições do que vem a ser a Controladoria [...]”, posteriormente reafirmado em Beuren (in SCHMIDT, 2002, p. 21) quando diz que “Apesar da evolução das atribuições do *controller* nas organizações, a literatura não tem apresentado uma nítida definição de controladoria”.

Esta dificuldade em encontrar um consenso no que diz respeito ao significado do termo encontra-se presente também nos estudos de Borinelli (2006, p. 101) que na busca de entender o significado do termo Controladoria, constata que “não se tem consenso entre os autores sobre os aspectos conceituais da controladoria” e na obra de Slomski (2005, p. 15) que afirma que “Controladoria, é termo de difícil definição [...]”.

Entre as várias produções acadêmicas que buscam esclarecer o que vem a ser a controladoria, destacam-se os ensinamentos de Borinelli (2006, p. 101), que afirma “Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. Já Slomski (2005, p. 15) argumenta que “controladoria é a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade”.

Dessa forma, podemos definir controladoria como o conjunto de conhecimentos de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial que tem como objetivo garantir informações para o processo decisório.

Ao analisar as definições apresentadas por distintos autores, percebem-se três conjuntos de elementos distintos, para construírem-nas.

QUADRO 1 – EXEMPLOS DE DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE CONTROLADORIA

DEFINIÇÃO
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.
Apóia-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.
Corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica.
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.
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: DADOS DA PESQUISA

2.3 FINALIDADES DA UNIDADE ADMINISTRATIVA CONTROLADORIA

Segundo Slomski (2005, p. 15), “Controladoria é aquele órgão, departamento, secretaria que fará com que haja uma sinfonia, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade [...]”. Tal afirmação é corroborada por Figueiredo (2004, p. 26) ao afirmar que “a controladoria tem a missão de: zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

Ao discorrer a respeito das finalidades da controladoria, Scarpin, (2006, p.73) esclarece que “Cabe a controladoria garantir a perfeita realização do processo

de decisão, ação, informação e controle, acompanhando e controlando as atividades da empresa”.

Complementando as afirmações acima descritas, Peixe, 2002, p.29, esclarece que:

A Controladoria serve como órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa. (PEIXE, 2002, p29).

Seguindo por essa linha de raciocínio e de acordo com os autores consultados, é possível afirmar que a controladoria tem como objetivo não só assegurar a obtenção de melhores resultados na entidade, mas também mostrar para os gestores os pontos presentes ou futuros que possam por em risco a eficiência organizacional.

A bibliografia consultada, alerta que para a unidade administrativa denominada controladoria obter sucesso no cumprimento de sua missão institucional é de fundamental importância que esta mantenha um sistema de informações capaz de fornecer subsídios para a tomada de decisão.

Nessa missão, a Controladoria exerce papel preponderante, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades. (SCARPIM, 2006, p. 73).

Desta forma é possível identificar que além de objetivar a maximização do resultado da organização, e a apresentação dos fatores que podem comprometer no presente ou no futuro o resultado da entidade, é papel da controladoria, criar e gerir um banco de dados com o objetivo de fornecer aos gestores informações fundamentais para a tomada de decisões.

2.4 FUNÇÕES TÍPICAS DE CONTROLADORIA

Borinelli (2006) em seus estudos examinou a literatura científica disponível à época e realizou a consolidação das funções que a doutrina majoritária atribui como típicas de controladoria.

O Quadro 2 apresenta a consolidação das funções de controladoria, encontradas por Borinelli (2006) na bibliografia disponível. Estas por sua vez, estão subdivididas em funções contábil, gerencial estratégica, custos, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos e gestão da informação.

QUADRO 2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NAS ORGANIZAÇÕES

FUNÇÃO	ATIVIDADE
CONTÁBIL	Compreende as atividades relativas ao desenvolvimento da Contabilidade Societária (ou Financeira), dentre elas: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado (stakeholders) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.

GERENCIAL ESTRATÉGICA	Compreende as atividades relativas a prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas. Além disso, está no escopo dessa função a atividade de coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais. Incluem-se, igualmente, as seguintes atividades: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; criar condições para a realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais; realizar estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de investimento; realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica; desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder à avaliação econômica.
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 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 proteção aos ativos, por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.

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, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.
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.135-138)

2.5 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Controladoria Pública está diretamente ligada à Administração Pública, pois será exatamente aos Gestores dessa Administração, que as informações oriundas dos dados coletados de maneira transparente e confiável através do Controle, serão utilizadas para a tomada de decisão.

Administração Pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos, organizados e necessários para executar as decisões políticas. Esta é uma noção simples de administração pública que destaca, em primeiro lugar, que é subordinada ao poder político. Em segundo lugar, que é meio e, portanto, algo de que se serve para atingir fins definidos. Em terceiro lugar, denota seus aspectos: um conjunto de órgãos a serviço do poder político e as operações realizadas, atividades administrativas. (SILVA, 2001, p.57)

Na Administração Pública ao contrário da Privada, onde pode-se fazer tudo o que é permitido, exceto o que a lei proíbe; só se pode fazer o que a Lei permite, ou seja, só se pode realizar o que está expressamente autorizado nas legislações.

A Administração Pública possui duas referências básicas para o seu entendimento, a primeira é a Organizacional onde compreende todos os órgãos que darão funcionalidade a administração, ou seja, é o conjunto de órgãos que porão em prática e executarão as metas traçadas pelos gestores públicos. A segunda é a funcional, onde representa a própria administração pública, onde são as operações concretamente efetuadas pelo ente público de acordo com as legislações. (CASTRO, 2009, p. 125).

O Decreto Lei 200/67 definiu a divisão da Administração Pública atual, no Poder Executivo é dividida em duas áreas: Administração Direta que abrange os Ministérios e a segunda que é a Administração Indireta que abrange as Autarquias, Empresas públicas ou estatais, Fundações públicas e as Sociedades de economia mista.

Art. 4º A Administração Federal compreende:

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

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: a) Autarquias; b) Empresas Públicas; c) Sociedades de Economia Mista; d) fundações públicas.

Parágrafo único. As entidades compreendidas na Administração Indireta vinculam-se ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade. (BRASIL, 1967)

Desta forma ficou claro que a Administração Pública é o conjunto de órgãos e atividades do Estado, organizados de forma a proporcionar o bem comum. Para que a Administração Pública atinja sua finalidade institucional, é de fundamental importância que ela conheça as reais necessidades de seus clientes, aqui entendidos como cidadãos e contribuintes.

Alem de conhecer a fundo as demandas de sua clientela, é importante que a Administração Pública conheça profundamente os recursos de natureza humanos financeiros, econômicos e patrimoniais que dispõe para a realização de suas atividades.

Estas afirmativas encontram respaldadas na visão de Slomski (2005) para se obter a Eficiência é preciso que os Gestores tenham amplo conhecimento, interno e

externo do que se é gerido e somente através da Controladoria essa necessidade será atingida. Pois a Controladoria dará ênfase para que o Administrador conheça profundamente os seus administrados no âmbito interno e saiba no âmbito externo quais são as verdadeiras necessidades da sociedade e qual será a melhor maneira para supri-las. Esta idéia encontra-se presente em Slomski (2005).

Não dá para continuar a administração baseada no achismo, onde o gestor público acha que a população precisa de algo. É necessário que se construa um banco de dados único, que não haja duplicidades de informações. (SLOMSKI, 2005 p.15)

Logo o Controle é indispensável para que o Gestor alcance seus objetivos, não ferindo nenhum princípio Constitucional.

2.6 CONTROLADORIA PÚBLICA

Uma vez compreendido a importância de controles para o atingimento dos resultados que a Administração Pública busca alcançar, é necessário identificar os dispositivos e princípios legais que norteiam a execução de controles na Administração Pública.

Para tal, é de fundamental importância esclarecer que a implantação da controladoria no setor público não é apenas um ato discricionário do gestor público. A controladoria, aqui entendida como uma unidade administrativa da Administração Pública decorre de uma imposição legal conforme veremos a seguir.

As exigências de controle em instituição pública não são imposições recentes. A Lei 4.320 de 1964, em seu artigo 75, aborda a execução de controle.

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 e em termos de realização de obras e prestação de serviços. (BRASIL, 1964)

A constituição federal de 1988 reforçou a exigência de controle interno em seus artigos 70 e 74.

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.

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. (BRASIL, 1988).

E também a Lei Complementar 101 de 2001, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, também faz referência à atuação do controle interno, o que favorece a sua implantação em instituição pública.

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

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, 2001).

Segundo Hely Lopes Meirelles (1999) apud Castro (2009), “controle, na administração pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Desta forma, mesmo os diplomas legais acima citados não mencionarem expressamente o termo controladoria, é possível através de uma leitura em conjunto com os ensinamentos da doutrina jurídica, compreender que as imposições legais referem-se à unidade administrativa controladoria, pois conforme visto anteriormente é esta, que desempenha o papel de vigilância, orientação e que propõe correções.

2.7 A CONTROLADORIA COMO INSTRUMENTO DE EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Considerando que, no âmbito do setor público, os recursos são escassos e que a demanda pelos serviços é relativamente elevada, a Controladoria torna-se indispensável para auxiliar os gestores nos processos decisórios, a fim de que estes possam administrar de forma mais eficaz e que alcancem uma economicidade mais intensa.

Esta afirmação encontra respaldo na visão de Silva (2004) ressalta que a implantação da controladoria no setor público não é diferente do setor privado. Ou seja, as funções e as atividades devem ser exercidas de forma semelhante.

No que diz respeito às organizações públicas, especialmente nos municípios, a controladoria é o órgão administrativo que administra as informações econômico-financeiras, com o fim de subsidiar o gestor público na correta avaliação dos resultados econômicos da entidade governamental. Isso gera subsídio para a diminuição da assimetria informacional entre administrador público e a sociedade. (SLOMSKI, 2003).

De acordo com Silva (2013) Quando se defende a aplicação de ações de controle na Administração Pública, os gestores nem sempre compreendem

corretamente o tema. Muito confundida com a auditoria, a Controladoria oportuniza ao gestor a alternativa mais eficaz para o gasto e para a excelência de cada área do órgão no desempenho de suas funções, com vistas à qualidade do gasto, transparência e probidade administrativa.

A Controladoria é considerada como um setor organizacional responsável por dar o apoio necessário ao processo de gestão, disponibilizando informações dotadas de conteúdo eficaz e eficiente (ORO et al., 2009). No processo político os órgãos públicos, muitas vezes, são afetados, de modo que durante a mudança de gestão os fatos históricos ocorridos podem passar despercebidos e se perderem. Com a controladoria os projetos tendem a ser continuados, já que assim há uma visão geral de todos os projetos antes iniciados ou planejados, proporcionando um processo constante de mudança e de adaptação que não afete o órgão (SILVA, 2013).

Disponibilizando informações úteis para buscar as metas estabelecidas, a Controladoria funciona como elo entre os controles e a gestão pública (SILVA, 2013).

Nas organizações públicas, os resultados das decisões não afetam apenas um pequeno grupo, e sim a coletividade. [...] Tais decisões precisam estar fundamentadas. A controladoria surge como um instrumento de apoio a tais decisões” (OLIVEIRA JÚNIOR, et al., 2009, p. 41).

Flores (2007) define a controladoria como um órgão administrativo, posto que não se constitui em ciência autônoma ou ramo do conhecimento. É a contabilidade numa visão holística da gestão para a busca de informações que possam determinar a melhor decisão por parte do administrador. Constitui-se, portanto, em um departamento que trabalha a Contabilidade, as informações monetárias, fiscais e os indicadores de desempenho voltados para a qualidade da gestão.

Martins et al. (2012) abordam que isso gera subsídio para a redução da assimetria informacional que há entre o administrador público e a sociedade. Em muitas das vezes o usuário do serviço público não tem conhecimento de qual a aplicação dos recursos provenientes de tributos, nem se estão sendo bem geridos.

Desta forma, a controladoria pode auxiliar a Administração Pública quanto à sua tão desejada transparência.

Subsidiando a idéia anterior, Thompson e Jones (1986, p. 1) afirmam que, no setor público, a controladoria é direcionada, principalmente, ao acompanhamento da execução orçamentária. Quer seja assumindo a forma de um órgão específico de um ente estatal, quer seja através do desempenho de atividades pelos diversos setores e/ou servidores, a controladoria se materializa no setor governamental auxiliando a gestão dos recursos públicos.

A controladoria, como unidade administrativa governamental, segundo Slomski (2001, p. 273), é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações, visando subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados.

Fazer controladoria é, também, sinônimo de gerir o banco de dados global do ente público, pois não dá para pensar em controladoria dissociada de sistemas de informações estruturados, capazes de responder em tempo real sobre receitas, despesas, bens públicos de uso especial, de uso comum, de uso dominial, enfim, sobre o patrimônio econômico, financeiro, social, cultural, turístico e ambiental existente no município. (SLOMSKI, 2005 p.16)

Peter et al. (2003, p. 8) afirmam que a controladoria pública presume a existência de um sistema de planejamento participativo, contínuo e integrado. Assim sendo, os autores complementam que o papel da controladoria pública é avaliar o modo como foram atingidos os resultados do processo de gestão.

2.8 MUNICÍPIO OBJETO DA PESQUISA

O Município de pesquisado foi o primeiro Município do Estado do Paraná a ter um segmento dedicado ao controle interno, com a publicação de Lei Municipal em

2001. A estrutura organizacional passou a contar com um Departamento de Controle Interno, integrante da Secretaria de Finanças e Controle.

Art. 1º A estrutura organizacional básica da administração direta do Poder Executivo do Município compreende: I. Secretarias Municipais II. Órgãos de Coordenação e Assessoria; III. Órgão de Representação Judicial e Assessoria Jurídica.

Art. 2º São as seguintes as Secretarias Municipais: I. Secretaria Municipal de Finanças e Controle; II. Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Esporte; III. Secretaria Municipal de Saúde; IV. Secretaria Municipal de Urbanismo e Meio Ambiente; V. Secretaria Municipal de Ação Social, Trabalho e Habitação; VI. Secretaria Municipal de Administração e Gerenciamento.

Art. 3º Subordinam-se às Secretarias os seguintes órgãos: I. À Secretaria Municipal de Finanças e Controle: a) Departamento de Tributação; b) Departamento de Finanças; c) Departamento de Controle Interno. (BRASIL, 2001)

Com a mudança da estrutura organizacional da Prefeitura, em Dezembro de 2001, o Departamento de Controle Interno passou a ser vinculado à Secretaria de Administração e Finanças, através de Lei Municipal.

Art. 1º A estrutura organizacional básica da administração direta do Poder Executivo do Município compreende: I - Secretarias Municipais; II - Procuradoria; III - Coordenadorias Municipais; IV-Ouvidoria Geral do Município; V - Assessoria Jurídica; VI - Assessorias Técnicas e Diretorias.

Art. 2º São as seguintes as Secretarias Municipais: I - Secretaria Municipal de Administração e Finanças; II - Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Esportes; III - Secretaria Municipal de Saúde; IV - Secretaria Municipal de Infraestrutura Urbana; V - Secretaria Municipal de Ação Social.

Art.5º Das subordinações:§ 1º Subordinam-se às Secretarias: I - Secretaria Municipal de Administração e Finanças: a) Departamento de Execução Financeira; b) Departamento de Controle Interno; c) Departamento de Administração e Gerenciamento; d) Departamento de Recursos Humanos; e) Departamento de Modernização e Informática. (BRASIL, 2001).

Em 2004, foi criada a Controladoria Geral do Município, através da Lei Municipal, que desvinculou o Sistema de Controle Interno de uma Secretaria.

Art. 1º A estrutura organizacional básica da administração direta do Poder Executivo do Município compreende: I - Secretarias Municipais;

II - Procuradoria Geral do município; III - Controladoria Geral do Município; IV - Coordenadorias Municipais.

Art. 2º São os seguintes órgãos da Administração Pública Municipal:§
4º A Controladoria Geral do Município é o órgão Responsável por executar sistema de controle interno do Município. (BRASIL, 2004)

Em 2005, através de Lei Municipal, foi criado o Departamento de Controle Interno e Auditoria, vinculado à Secretaria de Planejamento, Gestão e Controle.

Art. 1º A Lei Municipal de 2004, que dispõe sobre a Estrutura Organizacional da Prefeitura Municipal, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 3º VI - Secretaria Municipal de Planejamento, Gestão e Controle:
a) Departamento de Finanças e Gestão Econômica; b) Departamento de Contabilidade, Análise e Controle; c) Departamento de Planejamento Orçamentário e Organizacional; d) Departamento de Controle Interno e Auditoria. (BRASIL, 2005)

Ao final de 2006, a Lei Municipal, criou novamente a Controladoria Geral do Município.

Art. 1º Fica criada na estrutura administrativa do Município a Controladoria Geral do Município.

Art. 2º Subordinam-se a Controladoria Geral do Município:
a) Departamento de Controle Financeiro e Contábil; b) Departamento de Análise e Controle Orçamentário; c) Departamento de Controle Patrimonial e Operacional. (BRASIL, 2006)

Atualmente, com a nova mudança da estrutura organizacional, a Controladoria Geral passou a ser conduzida por outra Lei Municipal.

Art. 1º Fica criada na Estrutura Organizacional da Prefeitura Municipal a Controladoria Geral do Município.

Art. 2º Subordinam-se à Controladoria Geral do Município: I – Subcontroladoria de Auditoria Geral; e II – Sub-controladoria de Normas e Informações Gerenciais.

Art. 3º São as seguintes às competências básicas da Controladoria Geral do Município a serem complementadas e/ou detalhadas por Decreto, em obediência aos ditames da Lei Orgânica Municipal: I - exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas; II - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município; III - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e economicidade

da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; IV - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município; V - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional; VI - assinar, ao final de cada quadrimestre o Relatório de Gestão Fiscal juntamente com as outras autoridades financeiras; VII - fiscalizar o cumprimento das normas da Lei Complementar Federal nº 101/2000 - LRF, com ênfase: a) no atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; b) em operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; c) medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite; d) providências tomadas, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; e) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da Lei Complementar Federal nº 101/2000 - LRF; VIII - cientificar a(s) autoridade(s) responsável(eis) quando constatadas ilegalidades ou irregularidades na administração municipal; IX - exercer o controle prévio, concomitante e subsequente da execução orçamentária, nos seguintes termos: a) quanto à legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção dos direitos e obrigações; b) quanto à fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; c) quanto ao cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários em termos de realizações de obras e prestações de serviços. X - organizar os serviços de controle interno; XI - determinar, quando necessário, a realização de inspeção ou auditoria; XII - regulamentar as atividades de controle através de normas, rotinas e procedimentos a serem implementados pela administração municipal, com vistas à melhoria do sistema de controle interno, com a finalidade de estabelecer a padronização sobre a forma de controle e esclarecer dúvidas sobre procedimentos de controle; XIII - criar condições para o exercício do controle social sobre a execução do orçamento municipal; XIV - realizar treinamentos aos servidores em normas de controle interno; XV - dar ciência ao Tribunal de Contas do Estado, de qualquer irregularidade ou ilegalidade de que tomar conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária; XVI - investigar qualquer ato administrativo posto em suspeição, mediante denúncia; XVII - estabelecer procedimentos internos tendentes a evitar gastos públicos na apuração de denúncias vazias; XVIII - zelar pela eficiência e fiscalizar, por amostragem, a seu juízo, a regularidade dos atos administrativos; XIX - zelar pela adequação da LOA ao PPA e à LDO; e XX - outras atividades previstas em regulamento.

Art. 4º Fica criado 01 (um) cargo em comissão com nomenclatura de Controlador Geral, Símbolo DAS-1, cujo vencimento será de R\$ 6.048,00 para 40 horas semanais de trabalho e ficam criados 02 (dois) cargos em comissão com nomenclatura Subcontrolador, Símbolo DAS-3, cuja remuneração será de R\$ 4.800,00 para 40 horas semanais de trabalho. Parágrafo Único. Os cargos criados por esta Lei serão acrescidos e passam a fazer parte do Anexo Único da Lei nº 940/2009.

Art. 5º O cargo de Controlador Geral será ocupado por servidor público que disponha de capacidade técnica e profissional para exercício da função de controle. § 1º O Controlador Geral deverá: I - ser servidor público efetivo preferencialmente estável; II - possuir nível superior em, pelo menos, uma das seguintes áreas: Ciências

Contábeis, econômicas, Jurídicas e sociais ou Administração; III - ter experiência na área de controle interno; e IV - ter experiência na administração pública. § 2º É vedada a designação para o exercício do cargo de Controlador Geral de servidor que: I - tiver sofrido penalização administração, civil ou penal transitada em julgado; II - realize atividade político-partidária; III - exerça, concomitantemente com a atividade pública, qualquer outra atividade. § 3º Constituem-se garantias do Controlador Geral: I - independência profissional para o desempenho das atividades de controle na administração direta e indireta; e II - o acesso à documentação e ao banco de dados indispensáveis ao exercício das funções de controle interno. (BRASIL, 2010)

Desta forma, de acordo com a legislação vigente, é possível identificar como competências básicas da CGM exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do município e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas; avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres do municípios.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo será abordada a metodologia utilizada na consecução da presente monografia, englobando a descrição do universo amostral e da natureza da pesquisa e dos procedimentos de análise dos dados.

A amostra da presente monografia compreende uma instituição municipal do setor público, instituída por meio de lei municipal.

A escolha do município a ser pesquisado decorre do fato de este ser o único na região metropolitana de Curitiba que possui a palavra “Controladoria” em sua denominação oficial e ser uma instituição que goza de independência administrativa, ou seja, na estrutura hierárquica não submete-se a outra secretaria municipal.

Apartir da existência de uma instituição denominada “controladoria” presume-se que esta instituição desempenhe atividades que vão além das atividades de controle interno listadas na Carta Constitucional de 1988.

O presente trabalho foi realizado pelos seguintes tipos de pesquisa: bibliográfica, documental e estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica foi desenvolvida por intermédio de consulta a literatura nacional sobre a área de controladoria, visando identificar os aspectos chaves e as funções típicas desta.

O estudo de caso, foi realizado em virtude da necessidade de identificar o grau de implementação dos aspectos chaves e das atividades típicas de controladoria em uma instituição denominada controladoria.

A pesquisa documental, foi concretizada mediante a coleta de documentos legais que tratam da criação, suas modificações, da estrutura, da hierarquia e das atribuições da instituição pública estudada, bem como a obtenção de informações complementares disponíveis na página oficial na internet do órgão objeto deste estudo.

As pesquisas realizadas no presente trabalho são de natureza exploratória.

Foram realizados os seguintes procedimentos:

I – Análise dos documentos legais que estabelecem as características da instituição pública estudada.

II – Análise dos documentos acessórios que complementam as informações sobre a instituição.

III – De revisão bibliográfica sobre a controladoria e sobre as funções que são relacionadas a esta.

IV – Aplicação de questionário com um dos gestores da instituição estuda com o objetivo de analisar o grau de implementação na organização governamental das atividades encontradas na literatura científica como típicas de controladoria.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO MUNICÍPIO

O município estudado pertencia a Piraquara até 1992 é um dos mais novos e o menor em extensão do Estado com uma área de 60,92 quilômetros quadrados. É, também, o município mais próximo do centro da Capital do Estado, pois está a 8,9 quilômetros da região central.

Atualmente possui a 12^a maior arrecadação do Paraná. Dona de um vasto pólo industrial, com aproximadamente 11 mil empresas, se destaca principalmente na indústria de metal mecânica, plásticos e prestação de serviços.

Contando com 15 bairros e inúmeras vilas, faz divisa com Colombo, Curitiba, Quatro Barras, São José dos Pinhais e Piraquara.

Segundo o último Censo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), realizado em 2010, configura-se como a 14^a maior cidade paranaense em população, com mais de 117 mil habitantes. Desses, mais de 61 mil integram a parcela economicamente ativa da localidade, que apresenta um PIB per capita de R\$ 38 mil - o que mais cresceu no Paraná entre 2009 e 2010, com alta de 89%. Comparativamente, a concentração de riquezas do município superou a média verificada no estado (R\$ 20,8 mil) e no país (R\$ 19,8 mil), no mesmo período.

4.2. ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

O quadro 3, apresenta as atividades de controladoria que se agrupam na função contábil. Analisando as respostas, é possível verificar que não existe interesse em exercer as atividades de Gerenciamento das atividades da contabilidade, Implementação e manutenção de todos os registros contábeis e

Elaboração dos balanços e outras peças contábeis. Isso demonstra que não há planos do órgão exercer controle sobre a função Contábil.

É possível identificar que as funções de análise dos demonstrativos contábeis e de desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle estão totalmente implantadas. Isso demonstra que o órgão atua como um usuário da contabilidade e como um órgão que define as diretrizes contábeis.

QUADRO 3 FUNÇÃO CONTÁBIL, RESULTADO DA PESQUISA.

CONTÁBIL					
FUNÇÃO / ATIVIDADES	ESTÁGIOS				
	Sem planos de implementação	Existem planos de implementação para médio e longo prazo	Em processo de implementação	Em fase final de implementação	Totalmente implantado
1. Gerenciamento das atividades de contabilidade.	X				
2. Implementação e manutenção de todos os registros contábeis.	X				
3. Elaboração dos balanços e outras peças contábeis	X				
4. Análise dos demonstrativos contábeis					X
5. Desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle					X

FONTE: DADOS DA PESQUISA

No quadro 4, estão listadas as atividades de controladoria relacionadas à função Finanças. Foi possível verificar a dedicação exercida pela Controladoria Geral do Município (CGM) na elaboração de controles financeiros, controle de fluxo de caixa

e controle de pagamentos a efetuar.

Desta forma fica evidenciada, que atualmente no aspecto da função finanças, Quadro 4, a CGM está atuando tanto como um órgão de Auditoria com foco na abordagem operacional, como uma estrutura de gestão financeira, que está relacionada à elaboração de controles financeiros e de fluxo de caixa.

QUADRO 4 FUNÇÃO FINANÇAS, RESULTADO DA PESQUISA.

FINANÇAS					
FUNÇÃO / ATIVIDADES	ESTÁGIOS				
	Sem planos de implementação	Existem planos de implementação para médio e longo prazo	Em processo de implementação	Em fase final de implementação	Totalmente implantado
6. Elaboração de controles financeiros				X	
7. Controle de fluxo de caixa					X
8. Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização)					X

FONTE: DADOS DA PESQUISA

Na função gerencial estratégica, fica evidenciada a consolidação de uma atuação relacionada a um órgão de assessoria, subsidiando todas as tomadas de decisão do chefe do Poder Executivo Municipal. Isso fica evidente na atuação nas atividades de fornecimento de informações financeiras e não-financeiras ao processo de gestão, coordenação do objetivo de maximização do resultado global, coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento estatal, otimização e maximização da receita pública.

Percebe-se também a atuação no sentido de buscar meios que possibilitem a verificação do grau de aderência entre o planejado e o executado, colaborando na adoção de medidas corretivas e a intenção de definir métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas, assim como dos gestores. Isso demonstra o compromisso em proporcionar a transparência da administração pública, não somente na questão de responsabilidade fiscal, mas também com a eficiência dos servidores públicos.

QUADRO 5 FUNÇÃO GERENCIAL ESTRATÉGICA, RESULTADO DA PESQUISA.

GERENCIAL - ESTRATÉGICA					
FUNÇÃO / ATIVIDADES	ESTÁGIOS				
	Sem planos de implementação	Existem planos de implementação para médio e longo prazo	Em processo de implementação	Em fase final de implementação	Totalmente implantado
9. Fornecimento de informações de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira e não financeira ao processo de gestão.				X	
10. Coordenação de esforços no sentido de que os gestores e demais unidades administrativas trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade.					X
11. Coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento governamental.					X

12. Coordenação das ações visando a otimização e maximização da receita pública.					X
13. Verificação do grau de aderência entre o planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas.				X	
14. Auxílio na definição de métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas, assim como dos gestores.					X

FONTE: DADOS DA PESQUISA

Quando se analisa os resultados relacionados à função de Controle Interno no Quadro 6, encontram-se todas as atividades implantadas, sendo estas: Análise, Parecer ou recomendação quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa orçamentária; Realização de auditoria contábil; Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da economicidade da execução orçamentária; Estabelecimento e monitoramento do sistema de controle interno; Adoção de medidas preventivas de modo a evitar a renúncia de receitas; Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da eficiência da execução orçamentária; e Realização de auditoria operacional.

QUADRO 6 FUNÇÃO CONTROLE INTERNO, RESULTADO DA PESQUISA.

CONTROLE INTERNO					
FUNÇÃO / ATIVIDADES	ESTÁGIOS				
	Sem planos de implementação	Existem planos de implementação para médio e longo prazo	Em processo de implementação	Em fase final de implementação	Totalmente implantado
15. Análise, Parecer ou recomendação quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa orçamentária					X
16. Realização de auditoria contábil					X
17. Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da economicidade da execução orçamentária					X
18. Estabelecimento e monitoramento do sistema de controle interno.					X
19. Adoção de medidas preventivas de modo a evitar a renúncia de receitas					X
20. Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da eficiência da execução orçamentária					X
21. Realização de auditoria operacional				X	

FONTE: DADOS DA PESQUISA

Ao realizar a análise das atividades relacionadas à função de Proteção e Controle dos Ativos no Quadro 7, ficou demonstrando a inexistência de planos relacionados a implantação de Seleção, análise, contratação e controle de seguros, cabe ressaltar que esta não está sendo considerada como uma atividade crítica de controladoria, sendo realizada por outro órgão da administração pública. Por outro lado fica evidenciado a total implementação de atividades relacionadas à função Regimento e controle dos bens patrimoniais; e Auditoria das licitações, da origem ao término do processo. Diante disto é possível verificar que a função Gerencial Estratégica está sendo exercida no âmbito da CGM.

QUADRO 7 FUNÇÃO PROTEÇÃO E CONTROLE DE ATIVOS, RESULTADO DA PESQUISA.

PROTEÇÃO E CONTROLE DE ATIVOS					
FUNÇÃO / ATIVIDADES	ESTÁGIOS				
	Sem planos de implementação	Existem planos de implementação para médio e longo prazo	Em processo de implementação	Em fase final de implementação	Totalmente implantado
22. Seleção, análise, contratação e controle de seguros.	X				
23. Auditoria das licitações, da origem ao término do processo.					X
24. Regimento e controle dos bens patrimoniais.					X

FONTE: DADOS DA PESQUISA

Observa-se conforme Quadro 8 que embora não esteja implantada as atividades relacionadas à função custos, esta encontra-se em processo de implantação.

QUADRO 8 FUNÇÃO CUSTOS, RESULTADO DA PESQUISA.

CUSTOS					
FUNÇÃO / ATIVIDADES	ESTÁGIOS				
	Sem planos de implementação	Existem planos de implementação para médio e longo prazo	Em processo de implementação	Em fase final de implementação	Totalmente implantado
25. Registro, mensuração, controle, análise e avaliação dos custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas, referentes à viabilidade de ações governamentais.					X

FONTE: DADOS DA PESQUISA

Com relação as atividades relacionadas á função Gestão da informação, observou-se no Quadro 9 que esta encontra-se totalmente implantada, sendo esta responsável por gerenciar o banco de dados que fornece informações necessárias para o processo decisório.

QUADRO 9 FUNÇÃO GESTÃO INFORMAÇÃO, RESULTADO DA PESQUISA.

GESTÃO DA INFORMAÇÃO					
FUNÇÃO / ATIVIDADES	ESTÁGIOS				
	Sem planos de implementação	Existem planos de implementação para médio e longo prazo	Em processo de implementação	Em fase final de implementação	Totalmente implantado
26. Desenvolvimento, implementação e gestão dos sistemas de informação no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais (aspectos conceituais).				X	

FONTE: DADOS DA PESQUISA

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O estudo objetivou identificar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município pesquisado se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura científica e avaliar o grau de implementação dessas funções.

O interesse pela pesquisa foi em decorrência do Município ter sido o primeiro no Estado a criar um órgão na estrutura do Poder Executivo Municipal a dedicar-se exclusivamente as atividades de controladoria, com o propósito de melhorar a gestão pública e seus processos bem como oferecer maior transparência nas ações executadas no âmbito governamental.

Observou-se que a Controladoria Geral do Município, tem sua atuação consolidada como um órgão de controladoria, levando-se em consideração os resultados da pesquisa comparados com a literatura abordada neste estudo. A análise dos dados coletados indica que as ações do órgão estão centradas em atividades típicas de controladoria.

Em suma de acordo com a literatura, um órgão de controladoria tem múltiplas e abrangentes funções no processo de gestão, quais sejam: contábil, finanças, gerencial estratégica, controle interno, proteção e controle de ativos, custos e gestão da informação. No caso do município pesquisado, a atuação da controladoria é bastante ampla, contemplando grande parte das atividades típicas de controladoria.

O posicionamento atual da Controladoria Geral do Município como um órgão de linha, com poder de decisão, de modo a fomentar diretamente a prática de boa gestão pública está em processo final de implantação. Embora algumas de suas atividades ainda se encontrem como de *staff* ou assessoria. Como a CGM tem um posicionamento hierárquico de subordinação direta ao chefe do Poder Executivo, existe a possibilidade de tornar-se plenamente um órgão de linha em breve.

Nos ajustes da atuação da controladoria, além das dificuldades usuais como falta de pessoal qualificado, restrições orçamentárias e sistematização de procedimentos, a mudança da cultura organizacional está sendo perseguida.

A implementação das atividades e funções está proporcionando a gestão municipal uma atuação muito mais focada em questões técnicas em detrimento de questões políticas, neste sentido o principal beneficiário das mudanças ocorridas até então é a sociedade.

Recomenda-se para futuras pesquisas, dadas as limitações do presente trabalho, o estudo aprofundado do tema em outros entes da Administração Pública Direta e Indireta, de forma que se possa melhor conhecer e aprimorar o funcionamento da controladoria municipal.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de, PARISI, Claudio, & PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: A. Catelli (Coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON (PP. 369-381). São Paulo: Atlas. 1999.

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

BRASIL. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe Sobre A Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes Para A Reforma Administrativa e Dá Outras Providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 29 jul. 2016.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Senado Federal. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: Acesso em: 05/04/2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.. **Lei de Responsabilidade Fiscal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 29 jul. 2016.

BRASIL (Município). Lei Municipal nº 200, de 10 de janeiro de 2001. **Dispõe Sobre A Estrutura Organizacional da Prefeitura Municipal e dá Providências Correlatas.** Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

BRASIL (Município). Lei Ordinária nº 653, de 22 de novembro de 2004. **Altera Os Dispositivos 1º, 5º e 6º da Lei 491/01, Criando A Ouvidoria Geral do Município e dá Outras Providências.** Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

BRASIL (Município). Lei Ordinária nº 663, de 14 de dezembro de 2004. **Dispõe Sobre A Estrutura Organizacional da Prefeitura Municipal.** Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

BRASIL (Município). Lei Ordinária nº 714, de 14 de dezembro de 2005. **Altera, Acrescenta e Revoga Dispositivos da Lei Municipal Nº 663, de 14 de Dezembro de 2004, Que Dispõe Sobre a Estrutura Organizacional da Prefeitura Municipal.** Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

BRASIL (Município). Lei Ordinária nº 759, de 13 de dezembro de 2006. **Cria a Controladoria Geral do Município e Institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, nos Termos do Art. 31 da Constituição Federal.** Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

BRASIL (Município). Lei Ordinária nº 945, de 05 de março de 2009. **Dispõe Sobre Competência e Estrutura da Controladoria Geral do Município**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br>>. Acesso em: 25 abr. 2016

BORINELLI, Márcio Luiz. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CROZATTI, Jaime. Planejamento Estratégico e Controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *Contexto*, 5 (1), 123-147. 2003.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. Controladoria: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FLORES, Paulo César. Controladoria na gestão governamental. *Revista do CRCRS* nº 131, dezembro 2007.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão. In: SEMINÁRIO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2., 2002, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2002.

MARTINS, Pablo Luiz; ASSIS, Ana Aparecida da Costa; OLIVEIRA, Emanuela Machado de; CAMPOS, Eveline Silva; CARVALHO, Janice Alessandra. Práticas de controladoria nas organizações públicas municipais. IX Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Resende: AEDB, 2012. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/artigos12/28816526.pdf>> Acesso em 10 de abril de 2016.

MEIRELES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 30º ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. Controladoria: seu papel na administração de empresas. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA JÚNIOR, Nilson José de; CHAVES JÚNIOR, Oswaldo Demóstenes Lopes; LIMA, Mariomar de Sales. A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 38-54, jan./mar. 2009.

PEIXE, Blênio César Severo. Finanças públicas: controladoria governamental: em busca do atendimento da lei de responsabilidade fiscal. Curitiba: Juruá, 2009.

PETER, Maria da Glória Arrais; et al. A controladoria e a gestão pública: A experiência do governo do estado do Ceará. Anais do VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos. Punta del Este, 2003. 20 p.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Elderson Ferreira da. Controladoria na administração pública. São Paulo: Atlas, 2013.

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

THOMPSON, Fred; JONES, L. R. Controllershship in the Public Sector. Journal of Policy Analysis and Management. New Jersey: John Wiley & Sons, 1986, v. 5, n. 3. p. 547-571. 16

TUNG, Nguyen H. Controladoria financeira das empresas – uma abordagem prática. 5ª Ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1976. 438 p