

Práticas de Controladoria nas Organizações Públicas Municipais

Pablo Luiz Martins
pablo@ufs.br
UFSJ

ANNE APARECIDA DA COSTA ASSIS

UFSJ

EMANUELA MACHADO DE OLIVEIRA

UFSJ

EVELINE SILVA CAMPOS

UFSJ

JANICE ALESSANDRA DE CARVALHO

UFSJ

Resumo:Controladoria, um departamento criado no exterior e trazido pelas multinacionais para o Brasil, é reconhecidamente um órgão de importância capital para a sobrevivência, crescimento e consolidação das empresas. Figura, geralmente, como um departamento de assessoria à alta administração. É uma área que tem hoje uma importância fundamental no ambiente de negócios, tanto sob a perspectiva do atendimento dos requisitos de uma adequada governança corporativa, quanto para o atendimento das necessidades de planejamento e controle dos negócios. Este artigo busca mostrar as práticas de Controladoria adotadas no município pesquisado e empregar as teorias da Controladoria à prática cotidiana. O estudo é de grande importância porque os gastos públicos podem elevar o crescimento econômico por meio da produtividade do setor público, então é interessante direcionar as políticas públicas, de modo que possam alocar seus recursos da forma mais eficiente possível, visando um município cada vez mais desenvolvido. A pesquisa foi exploratória, cuja abordagem teve preponderância qualitativa via estudo de caso, para a operacionalização desta pesquisa a coleta de dados foi através de pesquisas bibliográficas, eletrônicas, análise e levantamento de dados por meio de um formulário respondido pelos gestores do órgão. As análises permitiram extrair as seguintes conclusões: as práticas de controladoria no município pesquisado ainda estão em fase de adaptação portanto, são muito restritas resumindo-se a algumas atividades das funções finanças e controle interno.

Palavras Chave: Controladoria - Administração Pública - Controle Interno - -



1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é o ramo do conhecimento que estuda conceitos de identificação e acompanhamento, no tempo, do patrimônio da entidade expresso monetariamente. Ela ocupa-se com fatos relacionados com a atividade econômica do homem, limitada ao âmbito das entidades. Incumbe-lhe estudar o comportamento dos eventos que interferem na riqueza da empresa, em face das ações humanas ou de sua ausência.

O complexo mundo empresarial da atualidade formou-se com base no desenvolvimento das empresas e vem sofrendo modificações contínuas, às vezes com maior ou menor intensidade. Para enfrentar tais circunstâncias, as empresas precisam utilizar alguns conceitos e técnicas que possibilitem o controle de seu desempenho. Algumas empresas estabeleceram formalmente um órgão com essa finalidade específica: a Controladoria, que consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

a- como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa, onde tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Segundo Garrison (1976), o *controller*, ou seja, o controlador faz parte da cúpula administrativa e participa ativamente nos processos de planejamento e controle empresarial. Como gestor do sistema de informações, está em posição de exercer o controle por meio do relato e da interpretação dos dados necessários à tomada de decisões. Por intermédio do suprimento e da interpretação de dados relevantes e oportunos, exerce influência sobre as decisões, desempenhando um papel fundamental no direcionamento da empresa aos seus objetivos.

b- como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências, sob este enfoque a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com finalidade de orientá-las para a eficácia.

Quando se consulta a literatura que trata do assunto, encontra-se respaldo para pensar que as repartições públicas, tal qual as empresas privadas, possuem um patrimônio que é movimentado diariamente, demandando acompanhamento diário (registro e controle) para que os administradores públicos avaliem se os objetivos da Instituição pela qual são responsáveis estão sendo atingidos. A gestão do patrimônio público não visa ao “lucro financeiro”, mas ao denominado “lucro social”, ou seja, o bem-estar social. Deve-se, pois, incentivar a elaboração de mecanismos capazes de realizar controles internos, capazes de dar confiabilidade indiscutível aos demonstrativos legais, a fim de satisfazer às necessidades de informações corretas e tempestivas perante a administração pública.

O ideal é o equilíbrio das contas públicas e a responsabilidade fiscal, as exigências estão cada vez mais voltadas à transparência dos atos e fatos dos gestores públicos. A ciência da contabilidade para as instituições públicas tem evoluído enormemente nos últimos tempos e seu objetivo é a redução da assimetria de informações entre governantes e governados, evidenciando à sociedade informação acessível quanto a utilização dos recursos públicos.



2 A ORGANIZAÇÃO PÚBLICA

Conforme exposto, o trabalho de campo foi realizado no âmbito de uma organização pública. Para entender melhor esse ambiente, é importante fazer uma revisão conceitual sobre esse tipo de entidade.

Segundo Pires e Macedo (2006), a organização pública é uma instituição administrada pelo poder público, e seu objetivo principal é prestar serviços à sociedade. Os autores ainda afirma que as organizações públicas não são diferentes das demais organizações em relação às características básicas, porém, possuem algumas especificidades tais como: apego ao poder, supervalorização da hierarquia, paternalismo nas relações e pertinácia às regras e rotinas.

Por sua vez, Meirelles (2005, p. 64-65) entende Administração Pública sendo “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Das organizações mencionadas, tem-se a pessoas jurídicas de Direito Público Interno: União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas funções e autarquias, consideradas de nível *stricto sensu*. Essas entidades existem para atender às necessidades da coletividade (saúde, educação, segurança, etc.) e isso é possível através de suas estruturas administrativas e dos agentes públicos. Quanto a missão de uma organização pública, esta é definida por lei.

Para que a máquina do estado funcione, além das estruturas administrativas também é necessária a ação dos agentes públicos. Dentre esses, podemos destacar o papel dos gestores públicos, que são pessoas que dirigem as organizações públicas, independente do grau hierárquico de sua função. O administrador público é o agente encarregado de gerir e conduzir as ações públicas. Sobre ele pesa essa responsabilidade. Por isso, as decisões de governo são de grande relevância.

Nas organizações públicas, os resultados das decisões não afetam apenas um pequeno grupo, e sim a coletividade. São comuns decisões do tipo: contrair empréstimos, conceder aumento salarial aos servidores, incrementar a receita, manter o equilíbrio entre receitas e despesas, construir novas escolas, urbanizar determinada área da cidade, reduzir despesas com a manutenção e funcionamento das estruturas administrativas, melhorar o atendimento nos postos de saúde, investir em infra-estrutura de transportes, etc. Essas decisões precisam estar fundamentadas, então surge a controladoria como o instrumento de apoio a tais decisões.

3 A CONTROLADORIA

Segundo Beuren (2002), a controladoria está diretamente ligada ao crescimento das organizações no início do século XX. Com a expansão dos negócios, as necessidades de controle tornaram-se prementes. De acordo com Mambrini, Beuren e Colauto (2002) a proposta da controladoria era realizar o controle centralizado de todas as operações da empresa. Os estudiosos concordam que nessa fase destaca-se o papel do controle contábil, dos profissionais da área de finanças e do profissional da contabilidade, o que se justifica pela formação ampla e visão holística do sistema empresa que esse profissional possui.

A origem da palavra controladoria está na palavra controle. Já a palavra inglesa *controller*, segundo Koliver (2005), vem do francês *comptroller*, cuja origem está no substantivo *compte*, que significa conta. Pode-se dizer que a expressão *controller* está ligada à figura do profissional contábil.

Koliver (2005) menciona que a expressão *controller* é utilizada normalmente para qualificar a pessoa responsável pela coordenação ou execução das atividades desenvolvidas na controladoria. Nakagawa (1993), ao discorrer sobre o papel do *controller*, ressalta que esse profissional cumpre uma função de controle singular ao gerenciar o sistema de informações: exerce influência que induz os gestores a tomar decisões racionais e harmônicas de acordo com a missão e objetivos da organização.



De acordo com Mosimann e Fisch (1999, p. 88):

A controladoria consiste em um grupo de doutrinas e conhecimento relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: a) como órgão administrativo, como uma missão, função e princípios norteados definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e b) como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Na mesma obra, Mosimann e Fisch (1999, p. 99) complementam:

A controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Controladoria, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia.

De acordo com os conceitos acima e também segundo a visão de outros autores, como por exemplo, Moura e Beuren (2000), a controladoria pode ser entendida sob dois aspectos: como uma área de conhecimento (aspectos conceituais) e como um órgão administrativo. Borinelli ainda acrescenta uma outra perspectiva: os aspectos procedimentais, que seria a forma como as questões conceituais se aplicam nas organizações. Em outras palavras, seria uma transição da teoria para a prática.

Ainda sob o prisma desse último autor, os conhecimentos sobre controladoria podem ser sistematizados em um arcabouço teórico denominado “Estrutura Conceitual Básica de Controladoria.”

Como pode ser observado no quadro abaixo, na dimensão que aborda as subdivisões da controladoria, verifica-se que ela se aplica igualmente nas organizações públicas, 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.

Os conceitos, notadamente a teoria sobre controladoria, aplicam-se a qualquer tipo de entidade. Com relação às organizações públicas, especialmente nos municípios, a controladoria é o órgão administrativo que irá administrar as informações econômico-físico-financeiras, com o objetivo de subsidiar o gestor público na correta avaliação dos resultados econômicos da entidade governamental. Isso gera subsídio para a diminuição da assimetria informacional entre o administrador público e a sociedade.

Muitas vezes, o cidadão não sabe ao certo como os recursos decorrentes dos tributos pagos são aplicados e se estão sendo bem geridos. Assim, a controladoria pode ajudar na tão desejada transparência na Administração Pública.

A controladoria seria a busca pelo alcance do ótimo em qualquer setor, seja ele público ou privado. Borinelli (2006), mostra essa idéia no quadro a seguir sobre as funções de controladoria.

FUNÇÃO	ATIVIDADES
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.

Funções da Controladoria no ambiente organizacional

Fonte: Borinelli (2006, p. 135-138).

A controladoria tem ocupado grande espaço seja como área de conhecimento, seja como unidade administrativa. Suas funções, como ensinam os estudiosos, estão presentes em todas as áreas de atuação de uma organização, seja ela privada ou pública.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Foi realizada uma pesquisa exploratória por meio de um estudo de caso, com o objetivo de empregar as teorias da Controladoria à prática cotidiana da referida organização. Devido ao pouco conhecimento do assunto em questão foram utilizados procedimentos como pesquisas bibliográficas, eletrônicas, análise e levantamento de dados.

O fator motivante para escolha do caso está relacionado à recente criação e implantação da Controladoria na Administração do Município pesquisado, sendo que também fomos beneficiados pela facilidade de acesso às informações e aos gestores do cargo.

O estudo de caso veio a se realizar em abril de 2010, sendo utilizado um formulário que apresentava, em seu conteúdo, as atividades de um órgão de controladoria.

Para cada atividade em questão, foi solicitado aos gestores que indicassem o seu grau de implantação, tendo como alternativas:

- 0-Não houve implantação. Inexistência de normas, diretrizes e até mesmo interesse.
- 1-Parcial interesse de implantação a médio e longo prazo. Havendo um planejamento de diretrizes e normas a serem seguidas.
- 2-Processo de implantação em andamento, com menos de 50% de objetivos alcançados e/ou será implementada durante o próximo ano.
- 3-Processo em fase final de implantação, com a conclusão de 50% das atividades determinadas.



e) 4-Totalmente implantada.

Após a coleta dos dados, estes foram analisados dando um enfoque principal aos aspectos qualitativos, e foi feita uma correlação entre as respostas dos gestores e as ideais atividades de controladoria empregadas nas organizações bem sucedidas.

Existem certas limitações na maioria dos estudos de caso, portanto os resultados não podem ser generalizáveis.

5 ANÁLISE DOS IDEAIS QUE NORTEIAM O PROGRAMA DE GOVERNO DO MUNICÍPIO

O objetivo deste trabalho é explicitar as práticas adotadas pela Prefeitura em questão, no que tange à Controladoria.

A área de Controladoria do referente município tem como competências: proporcionar a transparência das contas públicas; realizar programas, cumprir metas e ações de controle, dentro de um ambiente transparente, com eficiência e respeitando os parâmetros legais; fornecendo aos interessados informações confiáveis para a tomada de decisões e resultados satisfatórios.

6. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados da pesquisa na área de Controladoria do município em questão foi realizada a partir da consideração das suas seguintes funções: Contábil, Gerencial-Estratégica, Custos, Proteção e Controle dos Ativos, Controle Interno, Finanças e Gestão da Informação.

O quadro abaixo resume os estágios de implantação que deveriam ser indicados para cada atividade exercida pelo órgão de Controladoria examinado.

Estágio	Descrição
0	Sem planos de implantação
1	Existem planos de implantação para médio ou longo prazo
2	Em processo de implantação
3	Em fase final de implantação
4	Totalmente implantado

Estágios de implantação

Função Contábil

A contabilidade recolhe dados oriundos de todas as áreas do município e tem a função de transformar esses dados em informações econômicas e financeiras capazes de oferecer aos gestores condições suficientes para avaliação contínua de sua situação. É, portanto o centro da área da controladoria, sendo capaz de suprir e avaliar o processo de gestão.



Analisando as respostas, pode-se perceber que a Controladoria não exerce controle sobre a área contábil, ele apenas age como um usuário da contabilidade e define algumas diretrizes contábeis. Mas, não descartou a possibilidade de à médio ou a longo prazo desenvolver atividades de controle e análise das demonstrações contábeis e também desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.

Através das respostas é possível perceber também que não existe interesse da controladoria em realizar as atividades de Gerenciamento das atividades de contabilidade, implementação e manutenção de todos os registros contábeis e elaboração dos balanços.

Atividades	0	1	2	3	4
Gerenciamento das atividades de contabilidade					
Implementação e manutenção de todos os registros contábeis					
Elaboração dos balanços e outras peças contábeis					
Análise dos demonstrativos contábeis					
Desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle.					

Atividades de controladoria com relação à função contábil

Função gerencial-estratégica

Para as atividades desta função existem apenas planos de implementação para o médio e longo prazo. Fica evidente através das respostas que o município tem interesse em implementar todas as atividades citadas no quadro abaixo e isto mostra o objetivo de fornecer a transparência da administração municipal, com relação aos gastos públicos e também a eficiência dos ocupantes dos cargos públicos.

Atividades	0	1	2	3	4
Fornecimento de informações de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira e não financeira ao processo de gestão.					
Coordenação de esforços no sentido de que gestores e unidades administrativas trabalhem buscando a maximização dos resultados do município.					
Coordenação e assessoramento do planejamento e orçamento governamental. Coordenação de ações visando a otimização e					



maximização da receita pública					
Verificação do grau de aderência entre o planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas.					
Auxílio na definição de métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas, assim como dos gestores.					

Atividades de controladoria com relação à Função Gerencial-Estratégica

Controle de custos

O controle de custos busca ampliar o detalhamento das informações relacionadas à aquisição e à utilização de recursos demandados. O município pesquisado ainda não implementou estratégia voltada para custos, mas tem a intenção de implanta-la a médio ou à longo prazo.

Atividades	0	1	2	3	4
Registro, mensuração, controle, análise e avaliação dos custos da organização pública.					

Atividades de controladoria com relação à Função Custos

Função proteção e controle dos ativos

Percebe-se mais uma vez o interesse do município em implementar a médio e à longo prazo as atividades relacionadas à função de proteção e controle de ativo.

Atividades	0	1	2	3	4
Seleção, análise, contratação e Controle de seguros.					
Auditoria das licitações, da origem ao término do processo.					
Registro e controle dos bens Patrimoniais.					

Atividades de controladoria com relação à Função Proteção e Controle dos Ativos

Função de controle interno



Pode-se perceber através do quadro que praticamente todas as atividades relacionadas à função de controle interno existem planos de implantação para médio ou longo prazo. Em destaque, tem-se a realização de auditoria operacional sendo considerada como totalmente implantada.

Atividade	0	1	2	3	4
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 da despesa 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 na execução da despesa orçamentária.					
Realização de auditoria operacional					

Atividades de controladoria com relação à Função Controle Interno**Função finanças**

Fica evidente a dedicação exercida pela controladoria no controle de pagamentos. Já a elaboração de controles financeiros e fluxo de caixa ficam a cargo de outros órgãos da administração municipal.

Atividade	0	1	2	3	4
Elaboração de controles financeiros					
Controle de fluxo de Caixa.					



Controle de pagamentos a efetuar.					
-----------------------------------	--	--	--	--	--

Atividades de controladoria com relação à função finanças**Função gestão da informação**

Como pode-se observar através do quadro a controladoria tem interesse em implantar as atividades da função gestão da informação a médio ou longo prazo.

Atividades	0	1	2	3	4
Desenvolvimento, implementação e gestão dos sistemas de informação, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais					

Atividades de controladoria com relação à Função Gestão da Informação

Separar as atividades da controladoria em funções possibilita, a partir de análise, evidenciar o perfil atualmente exercido, o perfil pretendido e também o perfil não pretendido pelo órgão.

7. CONCLUSÃO

O presente artigo buscou mostrar as práticas de Controladoria adotadas no município pesquisado e empregar as teorias da Controladoria à prática cotidiana. O interesse da pesquisa é devido ao fato de que é preciso haver mais transparência nas ações dos gestores públicos e estes devem alocar seus recursos de forma eficiente e eficaz para que o município possa desenvolver cada vez mais. Para o atingimento dos resultados foi realizada uma pesquisa exploratória por meio de um estudo de caso.

A Controladoria no setor público é a área que orienta, acompanha, avalia a execução de fatos e atos administrativos, buscando a proteção do patrimônio da administração pública, de forma a atingir o melhor resultado, zelando sempre pela transparência.

No decorrer do trabalho, pode-se observar através da revisão de literatura que os benefícios proporcionados por um Órgão de Controladoria são bastante significativos, pois garantem o menor custo, asseguram a correta aplicação dos recursos, previnem a ineficiência na administração pública e assim contribuem para o cumprimento da missão do organismo público.

Entretanto, o estudo evidenciou que levando em conta a literatura abordada neste artigo, a Controladoria no município, ainda não tem sua atuação consolidada como um órgão de controladoria, suas ações estão voltadas para atividades operacionais, como controle de pagamentos e auditoria organizacional.

Pode-se analisar através da pesquisa que o município em questão apresenta uma unidade de Controladoria ainda muito restrita, resumindo-se a algumas atividades das funções finanças e controle interno e muitas das atividades pertinentes ao órgão de controladoria ainda não foram implantadas, tal implementação está prevista para médio e longo prazo. Portanto, não foi possível destacar as reais atribuições da controladoria no município pesquisado.

Recomenda-se então que todas as funções e atividades relacionadas sejam implementadas, pois proporcionaria à gestão municipal uma atuação muito mais focada em questões técnicas do que em questões políticas.



8. REFERÊNCIAS

BORINELLI, Márcio Luiz. *Estrutura conceitual básica de controladoria*: sistematização à luz da teoria e da prática. 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.

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.

GARRISON, Ray H. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. Dallas : Business, 1976. p. 7.

KOLIVER, Olívio. *A contabilidade e a controladoria*: tema atual e de alta relevância para a profissão contábil. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2005.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison G. de. *Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios-Siafi e Siafem*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 137 p.

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. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/seminario2/trabalhos/c66.pdf>>.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

(MORANTE, Antônio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. *Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário*. São Paulo: Atlas, 2008. 164 p.)

MOSIMANN, Clara P; FISCH, Sílvia. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 137 p.

MOURA, Verônica de Miglio; BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano 29, nº. 126, p. 59-67, nov./dez. 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria*: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

PIRES, José Calixto de Souza; MACEDO, Kátia Barbosa. Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 40, n. 1, 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000100005&lng=pt&nrm=iso>.