

# A Importância do Controle Interno como Ferramenta de Controladoria na Administração Pública

**Paulo Jorge Procópio Júnior**

UFSJ

**Murilo Carvalho Ferreira**

UFSJ

**Lauro César de Almeida Ferreira**

UFSJ

**Daiane Caroline Silva**

UFSJ

**Pablo Luiz Martins**

pablo@ufs.edu.br

UFSJ

**Resumo:** O presente artigo tenta comprovar a importância do Controle Interno como ferramenta indispensável para a implantação da Controladoria na Administração Pública. Onde focamos que só através do Controle Interno os governantes terão segurança e apoio para administrar cumprindo as legislações vigentes e promovendo a continuidade financeira do Ente Público. O estudo foi realizado de duas maneiras, a primeira explorando o referencial teórico sobre a Controladoria, a Controladoria Pública e o Controle Interno, onde comprovamos através dos doutrinadores a real importância da implementação da Controladoria na gestão pública. A segunda foi um estudo de caso qualitativo nos municípios com coeficiente de FPM (Fundo de Participação dos Municípios) 0,6 da Microrregião do Campo das Vertentes do Estado de Minas Gerais, onde através deste demonstramos que realmente só um Controle Interno competente e eficiente irá trazer a funcionalidade da Controladoria para a Administração Pública.

**Palavras Chave:** Controladoria - Adm Publica - Controle Interno - Gestao - Financas

## **1- INTRODUÇÃO**

A Controladoria desde o seu surgimento na revolução industrial vem se tornando peça indispensável para a continuidade financeira das organizações e também como objeto de consulta, segurança e tomadas de decisão através dos resultados obtidos tempestivamente através das informações colhidas através do controle. Com isso, vemos sua importância tanto para as organizações privadas ou públicas.

Hoje em dia principalmente com a globalização de informações, a cobrança da sociedade querendo que seus recursos sejam cada vez mais bem administrados, a imposição das legislações vigentes, com relação à fiscalização e exigência da legalidade na Administração Pública, o uso da Controladoria Pública por parte dos gestores se tornou imprescindível. Pois, além disso, os recursos públicos estão cada vez mais escassos, logo para conseguir a obtenção da eficiência em sua gestão, proporcionando o retorno ao público interessado que é a sociedade, e a continuidade do ente público o administrador só conseguirá se utilizar o controle, este estabelecido pela Controladoria.

Onde segundo Castro (2009) a importância do controle está na garantia da responsabilidade e da probidade estarem de mãos dadas com a autoridade. Relata também que o controle se faz cada vez mais necessário devido à exigência do cumprimento das metas estabelecidas.

Com isso o presente artigo tentará demonstrar que só através do Controle Interno que os administradores públicos terão apoio e tranquilidade no decorrer de sua administração, onde este será responsável em analisar, fiscalizar e obter os resultados de toda organização, dando respaldo ao gestor se suas metas estão sendo cumpridas de maneira eficiente, eficaz e dentro da legalidade. Por isso só através do Controle Interno será possível colocar em prática a Controladoria na Gestão Pública.

Logo veremos que a controladoria através do Controle Interno é de grande importância, pois poderá contribuir para que os gestores públicos busquem cumprir os programas, as metas e as ações de governo num ambiente de controle, dentro de um cenário transparente, eficiente e legal. Cumprindo as determinações das Leis 4320 de 1964, a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000. Executando com responsabilidade os recursos públicos, visando à eficiência e o retorno da melhor maneira possível e dentro da legalidade para a sociedade.

Verificaremos também através de um estudo em alguns municípios de Minas Gerais se realmente o Controle Interno está sendo usado como uma ferramenta de Controle, onde o Gestor se utilizará do mesmo para ter segurança e apoio em sua administração visando principalmente alcançar os princípios fundamentais da Administração Pública.

## **2- Referencial Teórico**

As áreas exploradas no estudo teórico darão ênfase da importância da Controladoria como modelo de gestão. Demonstrarão através dos doutrinadores de sua importância principalmente para a Controladoria Pública, através de seu Controle Interno, devido às legislações estarem cobrando e fiscalizando cada vez mais as atitudes dos gestores públicos, comprovaremos a importância da implantação do Controle para dar segurança e tranquilidade no cumprimento da eficiência, legalidade, eficácia e publicidade em suas administrações.

### **2.1- Controladoria**

Com a explosão da Revolução Industrial as organizações se viram obrigadas a repensarem seus modelos de gestão. Isso, devido à revolução tecnológica que fez com que as mesmas aumentassem em tamanho fazendo também crescer a complexidade em se gerir as

organizações. Isso devido às organizações passarem de uma hora para outra de uma pequena produção para produções em larga escala, esse sendo o principal fator para o ápice de sua estrutura física ocasionando assim uma maior complexidade de gestão principalmente com relação à parte financeira.

Após o advento da Revolução Industrial passamos a ter a globalização das empresas o que dificultou não só o controle físico das organizações, mas passou a deixar ainda mais complexo o modo de gerir as organizações com eficácia e eficiência. Pois as organizações passaram a ter várias filiais espalhadas pelo mundo, portanto além de obter um crescimento físico local, passaram a ter um aumento muito significativo devido ao conjunto das várias partes do mundo onde a organização implantou filiais.

Com o grande avanço de crescimento das organizações o governo passou também a ter dificuldades em fiscalizar e controlar esses avanços em prol de sua arrecadação, com isso passou a exigir cada vez mais transparência e lisura nas demonstrações contábeis. Isso para que pudessem a ter um real controle na fiscalização das organizações para que não houvesse desvios e sonegação de impostos.

Mais um fator após o crescimento industrial no mundo, foi à imposição de uma maior transparência e lisura das demonstrações financeiras para o usuário externo, destacando os acionistas e também os stakeholders que passaram a ser mais exigentes com relação a essas demonstrações, onde através delas decidem se a organização será ou não confiável para investir. E sem uma total confiabilidade nessas demonstrações o número para aumentar as fontes de capital vão se tornando escassos.

Segundo Schmidt e Santos (2009), o impacto desses quatro fatores o aumento em tamanho e complexidade das organizações; a globalização física das empresas; o crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias; o aumento no número de fontes de capital, fez surgir um novo ramo de conhecimento na área de gestão empresarial: a Controladoria.

Logo um dos principais motivos para o surgimento da Controladoria, foi à evolução desses quatro fatores desde a Revolução Industrial até os dias atuais.

*Para Roehl-Anderson e Bragg (2004) apud Schmidt e Santos (2009), “o papel inicial da controladoria era muito simples: a equipe da controladoria tinha como principal função o processamento das transações que apoiavam as operações do negócio. Isso exigia uma grande equipe burocrática gerenciada por um pequeno corpo de pessoas treinadas em técnicas para processamento de transações.”*

Hoje em dia com o avanço tecnológico que está cada vez maior, o crescimento econômico mundial proporcionado pela globalização está fazendo com que o mercado fique cada vez mais competitivo e a concorrência cada vez mais acirrada. Com isso está sendo cada vez mais necessário às organizações possuírem uma Controladoria eficaz e eficiente, norteando os rumos das organizações com informações cada vez mais transparente e precisas, obtidas em tempo real e com alta confiabilidade. Para isso a Controladoria tenta obter e desenvolver dentro das organizações Sistemas de Informações que processem com qualidade todas as informações decorrentes de todos os setores destas, para com isso as informações sejam levadas com confiabilidade total para a tomada de decisão que irão nortear os rumos da organização.

Portanto, vemos a importância da Controladoria no processo de desenvolvimento, estabilidade e sobrevivência das organizações nos dias atuais, pois será através dela que iremos obter as informações necessárias para as tomadas de decisões e quais serão os rumos que a organização deverá tomar mediante as constantes mudanças do mercado e competir com a concorrência cada vez mais ferrenha.

Segundo Almeida et al. (2001) podemos definir a Controladoria através de dois pontos de vista, o primeiro é que ela poderá ser conceituada como a área do conhecimento, onde será responsável por todo referencial teórico dentro da organização, ou seja, funciona como a biblioteca de consulta sanando qualquer dúvida do saber da organização. O segundo que funciona devido ao primeiro é a Controladoria como Órgão executor, onde colocará em prática todo conhecimento obtido e implementará isso criando Sistemas de Informações onde estes captarão da melhor maneira possível as informações necessárias para a tomada de decisão.

Para Tung (1993) a Controladoria funciona como um órgão observador e consultor para a Administração sob o aspecto financeiro, onde este alimentará de informações a alta cúpula da organização sobre as adversidades financeiras que esta poderá sofrer no presente e no futuro.

Sobre a Controladoria, Nascimento e Reginato, referencia que as informações captadas por ela através do Controle Contábil, Controle de Custos, Controle Fiscal e o Controle de Ativos alimentará diretamente as decisões tomadas no Controle de Gestão feitos através do Planejamento Estratégico, Planejamento Operacional, Execução e Controle. Controle sistematicamente realizado e confiabilidade das informações obtidas através dos Sistemas de Informação que são colocados em prática através dos Sistemas de Controle Interno.

De acordo com Perez et al. (1995), a Controladoria funciona como um Órgão controlador de postura firme com relação as suas decisões, visando sempre à continuidade da organização na obtenção de resultados cada vez melhores.

Almeida et al. (2001) as principais funções que serão desempenhadas pela Controladoria são auxiliar o processo e controle de Gestão, fiscalizar e garantir a avaliação de desempenho, contribuir para que sejam confiáveis as avaliações de resultados, gerenciar os sistemas de informação para atender de maneira transparente a todos os interessados.

Com isso, podemos ver a importância da Controladoria dentro das Organizações, pois ela alimenta constantemente de informações precisas e confiáveis a alta administração para que a mesma tome as decisões a tempo e a hora sobre os rumos que a organização irá tomar, quais as novas estratégias serão usadas e como manter a continuidade financeira diante da grande concorrência nos mercados nos dias de hoje. Também concluímos que será através da Controladoria que haverá o controle e a fiscalização, se todos os departamentos da organização estão cumprindo de maneira eficiente e eficaz as determinações e as estratégias impostas pela Administração, isso através de Sistemas de Informações e de Controles Internos. Logo percebemos que a Controladoria deverá estar sempre presente em todas as partes da organização, gerenciando, fiscalizando, auxiliando e observando se estão sendo cumpridas as determinações que buscam sempre a continuidade. Para que obtenha sempre de maneira tempestiva, transparente e confiável as informações necessárias para as tomadas de decisão que serão feitas pela alta Administração.

Agora para fazer com que a Controladoria funcione de maneira correta e com perfeita sintonia entre todos os departamentos da organização e principalmente a Administração Geral é necessário que seja feito por uma pessoa competente, que consiga obter e montar uma equipe competente para desempenhar os papéis oriundos de controle. Esse profissional é chamado de Controller ou Controlador.

*Segundo Kanitz (1976) apud Schmidt e Santos (2009),  
“os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa”.*

Essa decisão acertada era tomada, devido principalmente os Contadores e os Administradores terem um amplo conhecimento de todo funcionamento da organização e principalmente os Contadores por estarem intimamente ligados aos Sistemas de Informação e



Controle, eram considerados essenciais para exercerem as funções necessárias para o perfeito funcionamento da Controladoria.

O Controller pela visão de Koliver (2005) tem que ser um profissional com amplo conhecimento da atividade da organização, ter sapiência de um Líder, proporcionar a integração em prol dos objetivos a serem alcançados, ter perfeita interação com a Administração, saber acompanhar de perto o desenrolar dos procedimentos de Controle para obter sempre as informações de maneira tempestiva e confiável. Logo o Controlador não deve agir de maneira estática, pois como tem que ter uma visão ampla de toda organização, através dos controles internos definidos terá o controle em suas mãos de todas as áreas da organização.

De acordo com Nakagawa (1993) o controlador terá sempre uma posição de destaque no âmbito do Controle, pois além de gerenciar, instituir controles, organizar procedimentos, para obter sempre da melhor maneira possível as informações com alta confiabilidade, ele sempre influenciará diretamente os gestores nas tomadas de decisão, onde estes buscarão sempre a continuidade financeira e operacional da organização.

Para Martins (2010) são sete as principais funções do Controller a primeira Planejamento para o controle, segundo Relatórios e interpretação, terceiro Avaliação e consultoria, quarto Gestão tributária, quinto Declarações para o governo, seis Salvaguarda dos ativos e sete Avaliação econômica.

Então de acordo com Martins (2010) com os Sistemas de apoio de mensuração e informação a serem utilizados, estes definidos pelo Controlador, o Controller deverá acompanhar os desdobramentos econômicos e operacionais das decisões em todas as áreas da organização, mantendo sempre informados e munidos de dados os gestores quando ocorrerem alguma variação entre o resultado esperado com relação ao efetivamente realizado. Isso para que os mesmos possam tomar as devidas posturas necessárias para a continuidade crescente da organização, mesmo que para isso tenha que mudar toda estratégia traçada e planejada.

## **2.2- Controladoria Pública**

Para Slomski (2005) a Controladoria é a busca incansável para se atingir a eficiência e a eficácia por qualquer ente, seja público ou privado, é a busca de se atingir o ápice, a perfeição, tentando unificar todos os membros que constituem as entidades para se chegar a esse determinante.

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, que os mesmos irão analisá-las para as tomadas de decisão.

*Na concepção de Silva (2001) apud Castro (2009), “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”.*

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.



Segundo Castro (2009) 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.

O Decreto Lei 200/67 definiu a divisão da Administração Pública atual, onde esta se divide em duas áreas: Administração Direta que abrange os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e a segunda que é a Administração Indireta que abrange as Autarquias, Empresas públicas ou estatais, Fundações públicas e as Sociedades de economia mista.

De acordo com a 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.

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

*De acordo com Fayol (apud Antunes, 1998) apud Castro (2009) “o controle consiste em verificar se tudo ocorre em conformidade com o plano adotado, as instruções emitidas e os princípios estabelecidos. Tem por objetivo apontar as falhas e os erros para retificá-los e evitar sua reincidência. Aplica-se a tudo: coisas, pessoas, atos”.*

*Para Taylor (apud Chiavenato, 2001) apud Castro (2009) “devemos considerar o Controle como um dos quatro princípios da administração e que tem a função de controlar o trabalho, para se certificar de que o mesmo está sendo executado de acordo com as normas estabelecidas e segundo o plano previsto”.*

*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”.*

Outra necessidade da Controladoria é acompanhar se os planejamentos traçados, elaborados e colocados em execução pelos Gestores Públicos estão sendo seguidos, e se a eficiência dessa execução está sendo obtida.

*Silva (2009) ratifica o Planejamento como “ O processo de elaboração e discussão dos instrumentos de planejamento governamental deve ser capaz de expressar com maior veracidade a responsabilidade do Governo para com a sociedade, visto que o orçamento deve indicar com clareza os objetivos perseguidos pela nação da qual o governo é intérprete.*

São três as principais Leis que os Gestores Públicos deverão seguir sem contestação e a Controladoria deverá sempre avaliar se esse objetivo está sendo alcançado. A primeira é a Lei 4320 de 1964, logo em seguida vem a Carta Magna do Brasil de 1988 e depois a Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000.

Uma das ferramentas mais antigas de Planejamento da Administração Pública impostas por Lei e a LOA, que representa a Lei Orçamentária Anual essa oriunda da Lei 4320 de 1964 que norteia a Administração Pública. Esta disciplina normas orçamentárias e



financeiras para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

*“De acordo com a Lei 4320 (1964) Art. 2º “A Lei Orçamentária conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.*

A Constituição Federal de 1988 Artigos 163 a 169 veio ratificar a implementação de estruturas de Planejamento que serão realizados pela Administração Pública.

O PPA Plano Plurianual será onde o Executivo ordenará suas ações com a finalidade de atingir objetivos e metas por meio deste, um plano elaborado no primeiro ano de mandato, para execução nos quatro anos seguintes. Segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal que reitera a Carta Magna de 1988, “Os investimentos cuja execução seja levada a efeito por períodos superiores a um exercício financeiro só poderão ser iniciados se previamente incluídos no PPA ou se nele incluídos por autorização legal. A não observância desse preceito caracteriza crime de responsabilidade”. Com isso o PPA conterá todo o planejamento do gestor de acordo com as necessidades da sociedade, onde definirá seus Macro objetivos, definindo os programas de governo que ratificarão estes e as ações que serão tomadas para que se cumpram os programas traçados.

A LDO Lei de Diretrizes Orçamentárias segundo a Constituição “compreenderá as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da LOA (Lei Orçamentária Anual) e disporá sobre as alterações na legislação tributária”. A Lei de Responsabilidade Fiscal reitera a LDO fazendo que ela também obtenha em seu contexto equilíbrio entre receitas e despesas; critérios de forma de limitação de empenho a ser efetivada; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos programas financiados com recursos do orçamento; demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas e um Anexo das Metas Fiscais. Logo vemos que a LDO será a Lei que definirá quais serão as prioridades que deverão ser executadas em um determinado exercício de acordo com os programas e ações estabelecidos no PPA e será através desta Lei que o Orçamento será ratificado.

A LOA Lei Orçamentária Anual de acordo com o art. 2º da Lei 4320 de 1964 “A Lei do Orçamento conterá discriminação da receita e despesa”, logo podemos concluir que a LOA representa a fixação da despesa mediante a estimativa de arrecadação da receita para um exercício financeiro. Onde serão efetivamente executadas as ações previstas no PPA e priorizadas pela LDO. Como principais reiterações efetuadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal destacamos: A LOA deve ser elaborada de forma compatível com o PPA e a LDO e a vedação de consignar na LOA crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

Como vimos segundo Nascimento e Reginato a Controladoria captará informações para serem repassadas aos Gestores pelo Planejamento Estratégico, Planejamento Operacional, Execução e Controle. Com isso ressaltamos a importância da Controladoria Pública, onde poderemos igualar o Planejamento Estratégico ao PPA (Plano Plurianual), o Planejamento Operacional a LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e a Execução a LOA (Lei Orçamentária Anual) onde o Controle será efetuado e acompanhado de perto pelo Controller ou Controlador que será o responsável em gerir os Sistemas de Controle e captação de Informação, para que a Controladoria possa suprir o Administrador de informações precisas e confiáveis para as tomadas de decisão e se estas serão tomadas dentro da legalidade.

Para Slomski (2005) o processo e concretização de planejamento dos gestores públicos se dão através do Plano Plurianual, Leis de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

Tendo em vista as exigências das Legislações que circundam a Administração Pública, obrigando que as gestões sejam eficientes e eficazes, transparentes, públicas, dentro da

legalidade, seguindo a impessoalidade e a moralidade, a Controladoria se torna fundamental como instrumento de alcance dos objetivos por parte dos gestores. Para isso se realizar é indispensável à presença de um Controller que tenha uma visão ampla da Administração, para estabelecer as normas de Controle Interno para que o acompanhamento do que foi planejado e do que está sendo executado está dentro da legalidade e dentro das metas estabelecidas pelos gestores.

De acordo com Slomski (2005) o Controlador tem que ter uma visão ampla das entidades públicas, sabendo que elas estão sobre influência constantes de acontecimentos internos e externos e estes podem ocasionar influências positivas e negativas para o Gestor Público, trazendo distorções para a Administração Pública.

Com isso, vemos mais uma vez a importância da atuação do Controlador que deverá estar atento se realmente os planejamentos traçados estão em verdadeira sintonia com as reais necessidades da sociedade, se a execução das metas está sendo cumpridas de acordo com o que foi definido pelos gestores, para com os resultados obtidos informar não apenas o Administrador, mas dar Publicidade ao maior interessado de todos que é a sociedade.

*Mais uma vez Slomki (2005) salienta que “o resultado econômico em entidades públicas se apresenta como um novo paradigma para o controller de entidades públicas. Não basta saber quanto arrecadou e como gastou, é preciso evidenciar para a sociedade qual foi o resultado econômico produzido pelo gasto, quais e quantos foram os serviços prestados, qual é o seu preço de mercado, qual a receita econômica produzida, se a entidade está produzindo lucro ou prejuízo econômico”.*

Segundo Cruz e Glock (2008) o ato de controlar está diretamente vinculado ao de planejar. Pois será através do controle que obteremos o retorno e a avaliação do processo de planejamento. Na Administração Pública os resultados obtidos com os procedimentos de controle estabelecidos irão assegurar que a legalidade dos atos está sendo minuciosamente cumpridas.

### **2.3 – Controle Interno**

Segundo Almeida (2010) o Controle Interno se caracteriza dentro das Entidades sejam estas públicas ou privadas, como a união de procedimentos, rotinas e métodos de controle que tem como objetivo proteger os Ativos, transformar as informações contábeis confiáveis e transparentes, ajudando a administração a obter sempre tempestivamente esses dados para orientar os gestores na continuidade das Entidades.

Vemos que será através do Controle Interno que a Administração obterá as informações de toda organização, visando saber se as metas traçadas estão sendo seguidas em todos os seguimentos da mesma.

Não podemos deixar também de lembrar o significado da palavra controle que apesar de ter um significado amplo, destacamos a dominação, direção, limitação, vigilância, verificação e registro, pois estes deverão nortear a atuação do Controle Interno.

*Para Cruz e Glock (2008) “O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas.”*

Com isso, vemos mais uma importância do Controle Interno que não visa apenas viabilizar informações aos gestores, mas será através dele que os Ativos e a continuidade financeira do Ente será controlada e salvaguardada.





Em mais uma visão de Cruz e Glock (2008) unificaremos e reforçaremos os conceitos mencionados segundo nossa visão.

*“O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotadas pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.”*

De acordo com Castro (2009) na visão das ciências jurídicas, o controle obtém sua fundamentação legal através do direito administrativo. Na Administração Pública que tem por princípios básicos a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência impõem através do controle três deveres ao administrador o da eficiência, o da probidade e o de prestar contas.

Na administração pública o controle é referenciado na Lei 4320 de 1964, que é a Lei que norteia todo Ente público, onde em seu artigo 75 temos:

*“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; e III- o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços”.*

Logo podemos chegar à conclusão que a única maneira de se obter um controle bem dinâmico, eficaz, eficiente e com qualidade respeitando a legislação e também dando segurança e subsídios ao Administrador, para que este alcance suas metas traçadas será através do Controle Interno, onde este será representado na figura do Controller ou Controlador.

O Controle Interno na Administração Pública é citado e imposto pelas três principais legislações que regem essa Administração, a Lei 4320 de 1964, a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000.

Na Lei 4320 as disposições do Controle Interno são mencionadas nos arts. 76 a 80 dentre esses mencionaremos dois, o artigo 76 que reforçará a utilidade e a necessidade do controle e o artigo 77 que norteará a atuação do controle interno.

*Art. 76. “O poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.”*

*Art. 77. “A verificação de legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.”*

Com esses artigos reforçamos a importância do Controle para a Administração Pública, pois fará com que o gestor seja direcionado para legalidade, preservando os bens públicos buscando sempre cumprir suas metas traçadas. Também vemos a responsabilidade do Controle Interno em agir previamente aos acontecimentos, durante sua execução e ao seu término, dando respaldo ao gestor que tudo está sendo cumprido dentro da legalidade e de acordo com as metas traçadas.

De acordo com nossa Constituição vemos que o Controle Interno não se abrangerá apenas a um simples e sofisticado ato de trazer a Controladoria através do Controlador e as normas de Controladoria para dentro da Administração Pública, para que esta seja eficiente e eficaz, atingindo as metas traçadas, controlando os resultados e os avaliando de forma a captar e transcrever as informações aos gestores, para que esses analisem que devem ou não mudar



os rumos da entidade administrada de acordo com os princípios da Administração Pública. Mas o Controle Interno na figura de seu controller ou controlador responderá solidariamente com o gestor caso o mesmo efetue algum ato que fira as legislações vigentes.

Já na Lei complementar 101 de 2000 com relação ao Controle Interno destacaremos o Art. 59, mas ao analisarmos esta Lei verificamos que ela veio trazer aos gestores públicos a clarividência da Controladoria, para uma administração com eficiência e eficácia dos recursos públicos, dando um anseio de feedback aos principais stakeholders para os resultados das Entidades Públicas que é a sociedade como um todo.

*Art. 59. “O Poder Legislativo, diretamente ou com 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, ...”*

Transcrevemos apenas a parte do artigo que nos interessava que comprova a referência da Lei ao Controle Interno, aonde já vimos e comprovamos através da doutrina que ele é o responsável em estabelecer os sistemas de controle o qual é referido neste artigo mencionado acima.

Após transcrevermos as legislações e as referências que as mesmas fazem sobre o Controle Interno e como deve se nortear a Administração Pública, temos que deixar a imposição da lei e analisarmos o texto da lei por outra vertente. Pois só assim veremos a importância do Controle Interno como ferramenta auxiliar da Controladoria para se obter uma administração com eficiência e eficácia visando sempre buscar os melhores resultados buscando a continuidade do que se administra.

Para Castro (2009) o controle interno é a segurança e o apoio para o administrador, com isso torna-se de fundamental importância para o mesmo. Pois tem que administrar com a máxima segurança e isso só é possível através de um excelente controle interno. Porque sem um controle total em todos seus níveis de administração não será possível ter embasamento para executar as tomadas de decisão. Outro ponto levantado também é com relação aos balanços, pois segundo ele o controle interno é que dará legitimidade e sustentação nas informações contidas no mesmo. Logo o controle interno torna-se indispensável para dar confiabilidade na transparência da Entidade, que só é possível na publicação dos resultados obtidos que é feito através dos balanços.

Vemos também que o controle interno é o carro chefe da Controladoria que consegue obter a eficiência e a eficácia, dando sempre continuidade ao que se é administrado através do planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle. Logo na administração pública é indispensável que o controle interno atue nas suas ferramentas de Controladoria onde temos o PPA (Plano Plurianual) que representa o planejamento estratégico, a LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) planejamento operacional, a LOA (Lei Orçamentária Anual) com execução e o Controle Interno como controle.

Cruz e Glock (2008) reforçam nossa teoria, pois afirmam que para o município refletir sua verdadeira capacidade de realização, atendendo a toda sociedade e garantindo sua continuidade, o administrador não pode abrir mão dessas importantes ferramentas de planejamento e será através do controle interno que estará assegurado o cumprimento legal, eficaz e eficiente de todo plano traçado.

Piscitelli e Timbó (2009) também destacam que o controle interno é responsável pelas avaliações do cumprimento das metas previstas no PPA, definidas na LDO e executadas através da LOA.

Segundo AICPA (1949) apud Castro 2009 é definido o Controle Interno da seguinte maneira:

*“O Controle Interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a*



*fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.”*

Com isso vemos a necessidade do administrador ter ao seu lado um auxílio, uma segurança e um apoio para que sua gestão seja feita de maneira eficiente e eficaz, obedecendo às legislações vigentes que estão cada vez mais rigorosas. Portanto, vemos o objetivo e também a importância do controle interno voltada para funcionar como um elo de apoio ao administrador e defesa ao feedback deste, que é o retorno ao cidadão. Onde o acerto na concretização desse elo será a boa gestão dos recursos públicos, dentro da legalidade, sem corrupção, onde os resultados serão satisfatórios para sociedade. E para que esse elo não se desfaga de maneira nenhuma e se funda só será possível através do Controle Interno, que analisará os resultados obtidos, fará o acompanhamento se tudo está sendo feito dentro da legalidade e orientará o gestor se suas metas estão sendo cumpridas e se os resultados para a sociedade estão sendo as melhores possíveis.

Logo frisamos mais uma vez a importância do controle interno para a Controladoria Pública e para a Administração Pública, pois assegurará tanto o gestor público como os maiores interessados nos resultados dessa administração, que é a sociedade. Isso através das suas principais finalidades que segundo nossa visão são a segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada, a promoção da eficiência operacional da entidade, o estímulo a obediência e o respeito às políticas traçadas, a proteção dos ativos e a inibição da corrupção.

#### **4- Objetivo**

O Objetivo desse estudo é comprovar a importância da Controladoria para a Administração Pública. Demonstrando que só é possível a implementação e total controle do ente público através do Controle Interno. Logo deixando claro a verdadeira importância do Controle Interno para a Controladoria Pública, pois sem ele na verdade não existirá a possibilidade de se colocar em práticas as normas e ferramentas da Controladoria na gestão pública.

Visamos também demonstrar como está sendo utilizada na prática essa grande ferramenta da Controladoria, vendo se o Controle Interno está realmente sendo utilizado nos municípios brasileiros focando os mineiros, como uma ferramenta indispensável de Controle, onde dará respaldo, segurança e tranquilidade aos gestores enquanto administradores. Já que as Legislações vigentes estão requerendo cada vez mais dos Administradores Públicos eficiência e eficácia de suas gestões, transparecendo delas a legalidade, a publicidade e a probidade de seus atos.

#### **5- Metodologia**

Quanto à metodologia desse estudo realizamos uma pesquisa de caráter exploratório nas doutrinas existentes. Quanto à abordagem, foi realizado um estudo de caso de caráter qualitativo nas prefeituras que compõem a Amver (Associação dos Municípios do Campo das Vertentes), mais precisamente as de coeficiente de repasse do FPM (Fundo de Participação dos Municípios) 0,6 que representam um total de 10 prefeituras das 15 que totalizam às vinculadas a Amver.

#### **6- Resultados**



Em primeiro lugar vamos entender o que representa uma prefeitura com coeficiente 0,6 com relação ao repasse do FPM. O FPM é composto da arrecadação de impostos efetuada pelo governo federal basicamente sobre o IRRF e o IPI. Do montante arrecadado parte fica para o governo federal, parte para os governos estaduais e parte irá para os municípios através da receita do FPM. Esse coeficiente é estabelecido através de uma tabela de acordo com o número de habitantes dos municípios.

Para o exercício de 2010 a tabela foi estabelecida através da decisão normativa número 101, de 18 de novembro de 2009.

*“Aprova, para o exercício de 2010, os coeficientes a serem utilizados no cálculo das quotas para a distribuição dos recursos previstos no art. 159, inciso I, alíneas a e b da Constituição Federal e da Reserva instituída pelo Decreto-lei nº 1.881, de 27 de agosto de 1981. O Tribunal de Contas da União, no uso da atribuição que lhe confere o art. 161, parágrafo único, da Constituição Federal e o art. 1º, inciso VI, da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União), e ainda o constante no art. 159, inciso I, alíneas a, b e d, da Constituição Federal, nos arts. 88 a 92 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), com as alterações introduzidas pelo Ato Complementar nº 35, de 28 de fevereiro de 1967, e pelo Decreto-lei nº 1.881, de 27 de agosto de 1981; e na Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, bem assim o que consta no processo TC-024.957/2009-1, resolve:*

*Art. 1º Ficam aprovados, na forma dos Anexos I a XI desta Decisão Normativa, os coeficientes destinados ao cálculo das quotas referentes ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE e ao Fundo de Participação dos Municípios - FPM, previstos no art. 159, inciso I, alíneas a e b, da Constituição Federal, bem como à Reserva instituída pelo art. 2º do Decreto-lei nº 1.881, de 27 de agosto de 1981.*

*Art. 2º Esta Decisão Normativa entrará em vigor em 1º de janeiro de 2010.”*

Anexo VIII FPM – Interior – Tabela para o cálculo de coeficientes exercício 2010.

<b>Faixa de Habitantes</b>	<b>Coeficiente</b>
Até 10.188	0,6
De 10.189 a 13.584	0,8
De 13.585 a 16.980	1,0
De 16.981 a 23.772	1,2
De 23.773 a 30.564	1,4
De 30.565 a 37.356	1,6
De 37.357 a 44.148	1,8
De 44.149 a 50.940	2,0
De 50.941 a 61.128	2,2
De 61.129 a 71.316	2,4
De 71.317 a 81.504	2,6
De 81.505 a 91.692	2,8
De 91.693 a 101.880	3,0

De 101.881 a 115.464	3,2
De 115.465 a 129.048	3,4
De 129.049 a 142.632	3,6
De 142.633 a 156.216	3,8
Acima de 156.216	4,0

Fonte: Decreto-Lei nº 1.881/81, de 27.08.81.

O objetivo do estudo nesses municípios foi verificar se possuem um Órgão de Controladoria, mais especificamente de Controle Interno como vimos através da Doutrina que na Controladoria Pública ele é o primordial para o funcionamento do Controle.

Foi verificado também como funciona a atuação do Controle Interno, ou seja, se o mesmo atua na verificação prévia, concomitante e subsequente no planejamento estratégico (PPA), planejamento operacional (LDO), execução (LOA) e controle. Sendo sua atuação de controle analisada dentro da funcionalidade da Controladoria, que busca analisar, estudar e obter junto a todos os órgãos os resultados, para que as informações obtidas sejam confiáveis, relevantes e seguras para que os gestores possam saber se suas metas estão sendo cumpridas ou não e se haverá a necessidade de buscar novos horizontes e rumos para obter sempre a continuidade da organização. Ou seja, se o Controle Interno irá atuar de forma direta com a alta gestão dando o feedback tempestivo de todos os dados coletados e analisados. Verificando se o PPA foi elaborado realmente com as principais necessidades requisitadas pela sociedade, depois verificar se as diretrizes estabelecidas na LDO estão em conformidade com o PPA, ou seja, respeitando os programas e ações já existentes no mesmo e se na execução do orçamento estão sendo respeitados tanto o PPA quanto a LDO, pois serão os dois que irão nortear a elaboração e a execução do mesmo. Isso para mais uma vez verificar se as metas estão sendo cumpridas de acordo com o esperado e dar suporte e segurança ao gestor quanto ao cumprimento de seus atos de acordo com a legalidade, buscando sempre a eficiência e a eficácia.

Também foi levado em conta se o Controle Interno analisa se os atos e decisões dos administradores estão obedecendo à legislação e estão cumprindo os princípios fundamentais da Administração Pública, estabelecidos pela Constituição que é a Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade, Eficiência. Se estão cumprindo também a Lei 4320 de 1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, que como demonstrado são as três principais legislações que norteiam a Administração Pública. Dentre o que a legislação determina foram analisados principalmente os limites constitucionais referentes ao gasto com educação, saúde, gasto com pessoal e controle das despesas de acordo com a arrecadação.

Mais um ponto de análise foi levado em conta como é escolhido o Controller ou Controlador e se nessa escolha está sendo levada em conta a segregação de função com relação ao Controlador e se sua capacitação técnica e visão geral da Administração é condizente com o perfil estabelecido pela Controladoria. E se estão cumprindo suas principais funções onde destacamos o planejamento para o controle, os relatórios e suas interpretações, a avaliação e consultoria, a salvaguarda dos ativos e a avaliação econômica buscando a continuidade.

A Amver é composta por quinze municípios sendo que destes, dez possuem o coeficiente 0,6, ou seja, a maior parte de nossa amostra escolhida será analisada.

Foi verificado que nenhum dos municípios analisados possuem um Órgão de Controladoria, ou seja, não possuem um Órgão de Controle Interno. O responsável pelo Controle Interno não é concursado para estabelecer a função, ou seja, o Controlador é escolhido politicamente e muitas vezes desviado de sua função original para ser o controlador, logo a escolha não é feita através de um concurso público, que exigiria as especificações técnicas necessárias para exercer a função de um Controlador. Em alguns municípios não



existe a segregação de função com relação ao Controller, logo segundo Almeida (2010) fere um dos princípios fundamentais dos controles que é a Segregação de Funções, onde uma pessoa não pode controlar, analisar e fiscalizar o que ela própria executa. Vemos também que por não possuírem um órgão de Controladoria fere a visão de Tung (1993), onde a Controladoria funciona como um órgão observador e consultor para a Administração. E o Controlador não sendo nenhum profissional formado nas áreas de Contabilidade ou Administração que segundo a doutrina já os primeiros controladores possuíam essa qualificação, fere também a qualificação técnica, segundo os doutrinadores, exigidas para um controller. Com isso, contrapõe a visão de Koliver (2005) onde o Controlador tem que ser um profissional com amplo conhecimento da atividade da organização, ter sapiência de um Líder, proporcionar a integração em prol dos objetivos a serem alcançados, ter perfeita interação com a Administração, saber acompanhar de perto o desenrolar dos procedimentos de Controle para obter sempre as informações de maneira tempestiva e confiável e no caso da Administração Pública ver se a Legalidade está sendo cumprida.

Vimos também que na maioria dos municípios analisados o controlador não atua e está totalmente alienado com relação às ferramentas de Controladoria impostas por Lei que são o PPA, a LDO e a LOA, com isso o feedback ao gestor que deveria ser feito pelo controlador através das análises feitas se as metas estão sendo cumpridas e estão obedecendo à legislação praticamente não existem. E o Gestor para obter essas informações que deveriam vir da Controladoria são buscadas diretamente no setor de Contabilidade, onde são fornecidas pelo Contador ou responsável técnico pela Contabilidade.

Com relação à Execução propriamente dita e o Controle foi verificada uma atuação aquém do que se é esperado por um órgão de controladoria ou mesmo o próprio controlador. Pois não são analisados e verificados como está sendo realizada a execução do orçamento, como por exemplo, se a arrecadação de receita e está sendo feita de maneira eficiente e dentro do previsto, se as despesas estão sendo realizadas de acordo com as necessidades da sociedade e seguindo todos os limites estabelecidos por lei e efetuadas de acordo com a arrecadação executada. Ou seja, se o gasto com pessoal está dentro dos 54% da Receita Corrente Líquida para o Executivo, se estão sendo investidos 25% para a educação e 15% para saúde das Receitas oriundas das transferências constitucionais mais os recursos próprios arrecadados como os impostos municipais.

Logo foi verificado que o Controle Interno existe apenas para cumprir uma determinação legal e não para funcionar como uma ferramenta de Controladoria que é peça indispensável para o Gestor ser eficiente e eficaz na sua administração.

## **7- Conclusão**

Esse estudo nos possibilitou comprovar realmente a importância da Controladoria para as organizações, sejam elas públicas ou privadas, pois ela faz com que a busca pela eficiência e eficácia nos resultados da administração sejam incansáveis.

Pudemos também avaliar que em especial para a Gestão Pública a Controladoria se tornou peça fundamental para os gestores cumprirem as determinações legais e darem transparência e publicidade em seus atos. Pois só através do controle se munirão de informações confiáveis e tempestivas para as tomadas de decisão, ou seja, ela funciona como uma ferramenta de apoio e equilíbrio para o gestor. Por isso, é indispensável que a Administração Pública se muna de um Órgão de Controladoria competente.

Confirmamos isso segundo a visão de Taylor (apud Chiavenato, 2001) apud Castro (2009) onde o controle é considerado um dos quatro princípios da administração e será através dele que os gestores se certificarão se o trabalho está sendo executado de acordo com as metas estabelecidas e segundo o plano de trabalho previsto.

Com relação ao Controle Interno demonstramos que para a Administração Pública ele é de suma importância, pois se tornou uma peça fundamental para a implantação e funcionamento do Controle para os governantes. Pois tem o objetivo de nortear o administrador através das avaliações das ações governamentais, se estas estão dentro da Legalidade, cumprindo rigidamente o que é determinado pelas legislações vigentes. E que será ele também que acompanhará as ferramentas de Controladoria dentro da gestão pública como o planejamento estratégico que é o PPA, o planejamento operacional que é a LDO, a execução que é a LOA e exercer o seu papel de controle verificando se as metas estabelecidas no PPA foram corretamente direcionadas na LDO e se o orçamento está sendo executado de acordo com o PPA e a LDO, visando assim cumprir as legislações vigentes buscando sempre a eficiência e a eficácia da administração, para obter sempre a continuidade do Ente administrado.

Agora quando analisamos a execução orçamentária, concluímos que só através do Controle Interno que mais uma vez o gestor terá a confiabilidade e a segurança de acordo com as informações colhidas e estudadas pelo Controlador se alcançará a eficiência e a eficácia. Pois ele fará um estudo se as despesas estão sendo executadas de acordo com a arrecadação de receita e se os limites constitucionais estão sendo cumpridos conforme determinam as legislações. E só através do Controller o gestor terá tempestivamente essas informações para serem analisadas, com o intuito de sempre os ativos serem resguardados e se preciso for mudar as metas traçadas mediante a legalidade para atingir a continuidade. E através do Controlador ter a certeza da confiabilidade das informações obtidas para concretizar a veracidade da mesma através da publicidade.

De acordo com o nosso estudo verificamos que na realidade dos municípios estudados nenhum deles possuem um Órgão de Controladoria e o seu Controle Interno não está sendo usado como peça incondicional de Controle e aplicabilidade da Controladoria na gestão Pública. Analisamos que o mesmo só foi instituído nas organizações estudadas para cumprir uma determinação legal e exigida nas legislações.

Vemos isso acontecer por dois motivos, o primeiro falta de recursos financeiros para a criação e estruturação de um Órgão de Controladoria, o que acarretaria aumento de suas despesas principalmente com a de Pessoal. O outro motivo, que vemos como principal, é o medo do Controle, onde as causas da rejeição com relação ao controle fazem parte da natureza humana, impedindo que os mesmos a vejam como ferramenta de auxílio e segurança.

Na concepção de Castro (2009) no Brasil o foco do controle interno sempre foi visto negativamente, apenas como ferramenta de correção e não como ferramenta administrativa que visa alcançar as metas estabelecidas. Sendo assim o controle é visto apenas para examinar e validar as informações de acordo com a legalidade e como a história político administrativa do Brasil mostra que os gestores públicos muitas vezes mostraram condutas contrárias com as melhores práticas de Administração e gestão eficaz, fica difícil focar o controle como uma ferramenta altamente capaz de dar segurança ao gestor dentro da legalidade e visando alcançar a eficiência e eficácia na busca constante da continuidade.

Portanto, chegamos à conclusão que a única maneira que a Administração Pública tem para gerir os recursos públicos de maneira eficaz e eficiente, buscando a continuidade da Instituição e cumprindo os princípios fundamentais previstos na Constituição que é a Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência, cumprindo as determinações da Lei 4320 de 1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 é através da Controladoria. Onde esta só pode ser aplicada de maneira eficiente na Administração Pública através do Controle Interno. Onde esse buscará não apenas punir ou corrigir, mas sim dar segurança e tranquilidade ao gestor no ato de Administrar.

## **8. REFERENCIAS**



ALMEIDA, Marcelo Cavalcante, Auditoria, In: Um curso moderno e completo. Textos, exemplos e exercícios resolvidos, Editora Atlas, 2010.

ALMEIDA, Lauro Brito de, PARISI, Claudio e PEREIRA, Carlos A. Controladoria. In: **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – Gecon. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm).

Brasil. Lei 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm).

BRASIL. Lei Complementar Federal n.º 101 – LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal), de 04 de maio de 2000. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm).

CRUZ, Flavio da, GLOCK, José Osvaldo, Controle Interno nos Municípios, In: Orientação para a Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas, 3ª Edição, São Paulo, Editora Atlas 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de, Auditoria e Controle Interno na Administração Pública, In: Evolução do Controle Interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a Criação da CGU em 2003 e Guia para Atuação das Auditorias e Organização dos Controles Internos nos Estados, Municípios e ONGs, 2ª Edição, São Paulo Editora Atlas 2009.

FERREIRA, Roberto do Nascimento, BERNARDO, Denise Carneiro dos Reis, Universidade Federal de São João del Rei – Contabilidade Governamental, 2009.

KOLIVER, Olívio. A Contabilidade e a Controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil. 2005. Disponível em: [www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_controladoria.pdf](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_controladoria.pdf).

MARTINS, Pablo Luiz, Controladoria. Slides fornecidos em sala de aula, UFSJ. 2010.

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

PISCITELLI, Roberto Bocaccio, TIMBÓ, Maria Zulene Farias, Contabilidade Pública, In: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública, 11ª Edição, São Paulo, Editora Atlas 2010.

RODRIGUES, Virgínia Mári, Manual de Controle Interno Municipal, In: Uma abordagem prática para os municípios mineiros, Amver 2007.

SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José Luiz dos, Fundamentos de Controladoria, In: Coleção Resumos de Contabilidade, Editora Atlas 2009.

SLOMSKI, Valmor, Controladoria e Governança na Gestão Pública, In: Editora Atlas 2005.

TUNG, Nguyen H. Controladoria Financeira das Empresas. 8ª Ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1993.