

OS BENEFÍCIOS DA CONTROLADORIA E DA GOVERNANÇA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

THE BENEFITS OF CONTROLLING AND GOVERNANCE IN PUBLIC ADMINISTRATION

Brígida Antônia Nascimento Lima¹⁶⁶

Juliana Santos Vieira¹⁶⁷

Kassielly Moreira De Paiva¹⁶⁸

Lucas Gouveia Gervásio¹⁶⁹

Cristiano Garcez Gualberto¹⁷⁰

RESUMO

O presente estudo, intitulado “Os benefícios da Controladoria e da Governança na Administração Pública”, apresenta uma abordagem teórica a respeito da atuação da Controladoria como instrumento de governabilidade e controle junto à administração pública. Por conseguinte, este trabalho teve como objetivo central identificar as variáveis positivas da operacionalização da Controladoria Governamental no âmbito da administração pública, bem como a importância da implementação dos controles internos e da governança, destacando principais os instrumentos de transparência previstos na Lei Federal nº 4.320/1964 e a na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000). Como referencial teórico, buscou-se apoio na literatura especializada através estudiosos da Contabilidade Pública, como Quintana et al (2015), Lima (2016) e Castro (2016), aporte em dissertações de mestrado, monografias, artigos científicos e a própria legislação que versa sobre o tema, com destaques para o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2018) e o Referencial Básico de Governança, Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, publicado pelo Tribunal de Contas e União em 2014. A metodologia aplicada foi a pesquisa bibliográfica com característica descritiva e análise qualitativa. Através do estudo, ao final foi constatada a relevância da controladoria em uma entidade pública, a importância dos controles internos e externos e, sem dúvida, a transparência na gestão pública, elementos cada vez mais exigidos pela sociedade para que ações de políticas públicas estejam em conformidade com o interesse coletivo.

Palavras-chave: Administração Pública. Controladoria Governamental. Governança. Controle Interno.

ABSTRACT

The present study, entitled “The benefits of Controllershship and Governance in Public Administration”, presents a theoretical approach regarding the role of Controllershship as an instrument of governance and control in public administration. Therefore, this work had as main objective to identify the positive variables of the operationalization of the Government Controllershship in the scope of the public administration, as well as the importance of the implementation of the internal controls and of the governance, particularly the main transparency instruments foreseen in the *Lei Federal nº 4.320 / 1964* and *Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000)*. As a theoretical framework, support was sought in specialized literature through scholars of Public Accounting, such as Quintana et al (2015), Lima (2016) and Castro (2016), contributions to master's dissertations, monographs, scientific articles and the legislation itself, addresses the topic, with emphasis to the *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2018)* and the *Referencial Básico de Governança, Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública*, published by the *Tribunal de Contas e União* in 2014. The methodology applied it was the bibliographic research with descriptive characteristics and qualitative analysis. Through the study, at the end it was found the relevance of controllershship in a public entity, the importance of internal and external controls and, undoubtedly, transparency in public management, elements required by society so that public policy actions are in accordance with the collective interest.

Key-words: Public Administration. Government Controllershship. Governance. Internal control.

¹⁶⁶ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Quirinópolis – E-mail: brigidanlima@gmail.com

¹⁶⁷ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Quirinópolis – E-mail: julianavr17@gmail.com

¹⁶⁸ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Quirinópolis – E-mail: kassiellymp@hotmail.com

¹⁶⁹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Quirinópolis – E-mail: lucasgouveiagervasio@outlook.com

¹⁷⁰ Mestre em Educação pela Universidade Federal de Goiás (UFG) Regional Jatai. Especialista em Gestão de Trânsito e Transportes pela Universidade de Diamantino (UNED/MT). Especialista em Segurança do Trabalho pelas Faculdades Integradas de Jacarepaguá (FIJ/RJ). Especialista em Contabilidade Pública pela Universidade Cândido Mendes (RJ). Especialista em Defesa Civil pela Faculdade AVM. Pós-graduando em Cultura, Diversidade e Meio Ambiente pela Universidade Estadual de Goiás (UEG) Campus Quirinópolis. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Rio Verde (UniRv). Sargento do Corpo de Bom-beiros Militar do Estado de Goiás, Companhia de Quirinópolis. Professor dos cursos de Administração de Ciências Contábeis da Faculdade Quirinópolis. E-mail: cristiano.gualberto@faqui.edu.br

INTRODUÇÃO

As constantes mudanças ocorridas no cenário mundial exigem das organizações, sejam elas públicas ou privadas, adaptações ao ambiente em que estejam inseridas. Em se tratando da Administração Pública, esta caracteriza-se por decisões e ações orientadas para êxito dos resultados, tendo como foco as demandas da sociedade, com base no planejamento permanente, sendo executada de forma descentralizada e transparente.

Esse processo tem se intensificado com as facilidades no que diz respeito às informações e ao crescimento exponencial da população, ampliando, assim, o fenômeno da globalização. Os constantes desafios, mudanças e imposições legais vinculados à administração pública demandam modificações no modo de administrar os recursos públicos. Sendo assim, os gestores devem estruturar suas administrações no intuito de atingir as metas e os objetivos presentes nos orçamentos, além de cumprir as determinações legais e aplicar os recursos de maneira eficiente, eficaz e econômica.

Com isso, a visão da população também está se modificando, tornando-a cada vez mais consciente e exigente, não somente em relação aos processos, mas também no que diz respeito à qualidade dos serviços públicos que são oferecidos. Todas essas variáveis têm levado as entidades governamentais a centrarem o foco no controle financeiro e interno, buscando aprimorar as técnicas que representem um diferencial e que possibilitem o constante aumento da transparência.

Para Castro (2015, p. 569), “nos países onde a democracia está consolidada, é natural que os dirigentes públicos sejam responsabilizados perante os cidadãos. Nestes países, o aperfeiçoamento das práticas administrativas cresceu na mesma proporção que o fortalecimento da *accountability*⁵”.

Nesta perspectiva, a Administração Pública Gerencial enxerga a sociedade como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços. Os resultados da ação do Estado são considerados bons porque os processos administrativos estão sobre controle (CASTELO, 2013).

É importante ressaltar que na Administração Pública o controle se faz necessário, a fim de certificar-se de que todas as suas ações foram executadas de forma legítima, no que tange às normas pertinentes a cada ato, bem como em conformidade com o interesse

¹⁷¹ 5 Pode-se conceituar *accountability* como uma proteção dos cidadãos às práticas da má administração (Castro, 2015).

coletivo, considerando, portanto, que, no setor governamental, a função controle é exercida em decorrência de disposições legais.

Como função administrativa, o controle precisa de um sistema de informação e avaliação, com a finalidade de assegurar o cumprimento do planejado, sob pena de a condução dos negócios públicos se transformar em uma mera improvisação. Para Filho (2008), o instrumento de controle capaz de potencializar as informações necessárias com o propósito de fazer análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade concernentes ao gerenciamento dos recursos públicos é a Contabilidade Governamental.

Cumprе mencionar que a Contabilidade Governamental é aplicada aos órgãos da administração direta, bem como àqueles da administração indireta (autarquias e fundações públicas) e regidos pela Lei Federal nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964), que estatui as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Para Shirato (2014), diversas foram as classificações de controle da Administração Pública apresentadas pela doutrina brasileira. Em suas formulações, levam em consideração diferentes critérios para classificar as diversas hipóteses de incidência de controle, como o momento da incidência (prévio, concomitante ou posterior), o objeto do controle ou o agente que realiza o controle. Mais diante abordaremos mais sobre o Controle Interno na Administração Pública em tópico específico.

Na Administração Pública, é de suma relevância a existência de um órgão para exercer as atividades de controle interno, com o intuito de assegurar o cumprimento da missão e o alcance dos objetivos. Desta feita, a Controladoria Governamental surge como elemento imprescindível para a gestão pública, no apoio ao cumprimento das legislações que regem a máquina administrativa ou no suporte mediante informações que contribuem para a tomada de decisões.

Neste sentido, a implantação de um sistema controle gerencial de qualidade faz-se essencial, pois representa a busca pelo aprimoramento dos processos administrativos e melhor transparência na gestão governamental. Assim sendo, a entidade deve organizar-se para atingir certos padrões, inserindo e integrando a gestão estratégica da qualidade em todos os níveis de organização.

De acordo com Castelo (2013, p. 15),

A Controladoria ingressou nos órgãos públicos de maneira a coordenar os esforços junto aos gestores para a consecução de um resultado global otimizado, de modo a tornar as instituições efetivamente capazes de garantir a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, ou seja, atender aos princípios da Administração Pública.

A importância deste estudo reside na discussão sobre identificar os benefícios da Controladoria e da Governança na Administração Pública, bem como a atuação dos Controles Internos especialmente, com vistas a apresentar sua eficácia diante de toda uma estrutura organizacional no setor público.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 Definição de Controladoria

A necessidade de controle de gastos é milenar. As administrações dos diversos tipos, privadas, estatais, residenciais e comerciais, buscam com veemência o controle de seus gastos e finanças. Porém, o surgimento do conceito de Controladoria é recente. Segundo Bruni e Gomes (2010), este emergiu em função da necessidade aparente de controle por parte das empresas norte-americanas, de suas subsidiárias e filiais, no início do século XX, que foi o período de quebra da bolsa de Nova York, evento que marcou negativa e sobriamente a economia dos Estados Unidos e evidenciou a verdadeira obrigação que as organizações possuem em relação ao controle de suas finanças.

Mesmo com a ascensão do conceito somente no século XX, segundo Loureiro (2014), a controladoria ou a atividade de controle de gestão surge ainda no século XIX, atrelada às necessidades que envolvem a dimensão e organização das operações das grandes indústrias têxteis e das grandes empresas de caminhos-de-ferro, que eram as principais da economia mundial, sobretudo dos EUA e de outras potências, como a Inglaterra.

Porém, dadas as características destacadas, estas organizações, por serem integradas verticalmente e multidivisionais, se consubstanciam como tipicamente norte-americanas, que foi o país onde começou a se revelar necessário um novo modo de organizar, coordenar e controlar as atividades empresariais, principalmente, as de gestão.

A definição clássica do conceito de controladoria pode ser vista na obra de Mossimann, Alves e Fisch (1993), que evidencia a existência de duas grandes possibilidades de conceituações principais e de potencialidades da atividade de controle. Assim, para os referidos autores,

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: a) como órgão administrativo, com uma missão, função e princípios norteadores 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 (MOSSIMANN; ALVES; FISCH, 1993, p. 38).

Desta forma, a primeira possibilidade de conceituar diz respeito ao sistema de controle de gastos, contabilizando custos, finanças, entradas e saídas (fluxo de caixa), entre outros. Enfim, seria a organização e o efetivo controle sobre todos os valores que estão dispostos na organização. A segunda possibilidade traz uma ambiência da controladoria como ciência, pois ela é dependente de outras áreas do conhecimento para poder atuar com efetividade e estabelecer e fundamentar teorizações, procedimentos, métodos, processos e técnicas de controle estratégico de gastos.

Koliver (2005) corrobora o segundo entendimento abordado por Mossimann, Alves e Fisch (1993) para a conceituação e abordagem do termo controladoria. Para ele, esta pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos de ciências, como a Administração, a Economia, a Psicologia, a Estatística, e, principalmente, a Contabilidade, e que desta forma se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia e para controle dos gastos destas, a fim de promover meios para que as organizações possam prever e estimar seu crescimento, ambientando e oportunizando situações que surjam a qualquer tempo.

Seguindo o entendimento de Wohlgemuth (2005), a maioria das empresas pode considerar, equivocadamente, a controladoria como o setor responsável, sobretudo e apenas, por exercer o controle sobre os gastos e o fluxo de saída e entrada de recursos, por exemplo. Para o autor, esta visão seria equivocada e restrita, pois a controladoria, para ele, é responsável principal pelo projeto e funcionamento do sistema por meio do qual se coleta e relata a informação de controle.

Martin (2002) traz contribuições para esta noção trazida por Wohlgemuth (2005). Para ele, a definição empresarial mais fundamental, a de sua missão, começa atualmente com as respostas para as seguintes questões e está diretamente relacionada às informações e dados que advêm da atividade de controladoria: Quem são os nossos clientes? Qual é o valor que atribuem aos nossos bens e serviços? Quais são as outras ofertas concorrentes de valor que eles estão recebendo? Estamos retendo ou perdendo clientes? O que podemos fazer?

Nessa nova perspectiva, além de um controle de custos, muitos outros fatores são importantes, o que ratifica que a funcionalidade central da controladoria não é a de controlar, mas, sim, de prover informações de interesse geral para a gestão empresarial.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2004, p. 26):

A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global. [...] O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.

Nesse sentido, Siegel e Kulesza (1996) ratificam que a controladoria tem cada vez mais se especializado no apoio à decisão e oferecido os meios necessários para promoção da deliberação com consciência financeira. Assim, a controladoria possui a função de garimpar a informação, transformando-a de tal forma que auxilie e facilite a tomada de decisão das demais áreas organizacionais para que a empresa cresça ou alcance resultados solidificados em seu planejamento estratégico.

Segundo Martin (2002), a Controladoria deve ser estratégica. Para o autor, nos últimos anos, ao acompanhar as “tendências estratégicas” nas mais diversas áreas da administração que agora são rotuladas como “estratégicas”, como por exemplo, “marketing estratégico”, “manufatura estratégica”, “engenharia estratégica” etc., ocorreu, dentro da função de gestão, o surgimento de uma vertente chamada de “contabilidade estratégica” que se traduz, sobretudo, na atividade de controladoria e que pretende utilizar os instrumentos clássicos, como o custeio, com o objetivo de “incremento da competitividade empresarial” (SHANK; GOVINDARAJAN, 1993, p. 35). Ou seja, é uma ferramenta que se constitui em diferencial competitivo para a organização.

A vertente estratégica que foi apontada liga-se diretamente à necessidade organizacional de planejar e pensar voltando-se às estratégias. O ato de planejar, em conformidade com Andrade (2004), consiste em definir o que se almeja, estabelecendo metas, direcionando atividades, controlando gastos, estimando lucros e custos, tomando diretrizes para realizar ações e definir quais os métodos visando atingir as propostas traçadas.

O conceito de estratégia é, desta forma, de fundamental importância para o entendimento do que seria um planejamento estratégico e para que seja possível a elaboração e a execução deste no contexto empresarial. Por exemplo, Foggi et al. (2010,

p. 26) expõem que “as origens da palavra Estratégia são ainda mais antigas do que as experiências macedônicas, remontam aos gregos, os quais Alexandre⁶ e seu pai derrotaram”.

Dentro da perspectiva apontada até o presente momento, Wohlgemuth (2005) afirma que a controladoria passa, então, a assumir características de órgão administrativo e de ramo do conhecimento, que ganha destaque por entender a dinâmica dos fatos, a correlação entre os dados empresariais, a elaboração de planos de ação e que conduz à harmonia que gera resultados. Assim, em conformidade com o autor citado, a controladoria é um dos órgãos dentro da empresa responsável pelo processo de gestão.

Ainda trazendo a visão de outros autores, a controladoria, como unidade administrativa governamental, segundo Slomski (2005), é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações, visando subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados.

A controladoria, de acordo com Padoveze (2004), é o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la à maior eficiência, tendo como base científica a ciência contábil, onde repousam os fundamentos da gestão econômica.

Com uma definição mais direta, Figueiredo e Caggiano (2008) esclarecem que a controladoria é o órgão administrativo que tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.

O termo controladoria, conforme visto acima, permite diferentes visões encontradas na literatura sobre o que é, de fato, Controladoria e qual seu papel dentro das organizações. Em virtude disso, Souza (2009 apud BORINELLI, 2006) empreendeu um estudo que resultou na sistematização de uma Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC). Nesta estrutura transcrita no Quadro 1, Souza (2009, p. 11) estabeleceu que a Controladoria precisaria ser estudada em três perspectivas, a saber: **conceitual, procedimental e organizacional.**

Quadro 1. **ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA (ECBC)**

Perspectiva Conceitual (o que é)	Perspectiva procedimental (como funciona)	Perspectiva organizacional (como se
---	--	--

6¹⁷²⁵Alexandre Magno (ou Alexandre, o Grande) nasceu em 356 a.C., na Macedônia, ao norte da Grécia. Foi príncipe e rei da Macedônia.
ISSN 2675-5025 - REVISTA RECIFAQUI, V. 1, N. 12, 2022 743

		materializa nas organizações)
Diz respeito ao entendimento da Controladoria enquanto ramo do conhecimento, responsável pelo estabelecimento da estrutura conceitual que certa o tema. Nessa perspectiva, três principais perguntas devem ser respondidas: o que é Controladoria, qual o seu objeto de estudo e quais são as ramificações ou subdivisões que pode assumir. Ainda nessa abordagem é possível verificar a interface da Controladoria com outros ramos do saber.	Estuda os elementos relativos ao seu funcionamento nas organizações. Essa perspectiva deve contemplar respostas para quais são as funções, atividades e responsabilidades típicas da Controladoria e os instrumentos (artefatos) necessários para operacionalizá-la.	Gera uma reflexão da forma como estão disseminadas as atividades, funções e responsabilidades contempladas na perspectiva anterior pelos vários órgãos ou unidades organizacionais. Busca entender como o órgão Controladoria situa-se na estruturação organizacional.

Fonte: Souza (2009, p. 11)

Nota-se claramente no contexto empresarial que controladoria nada mais é que um órgão administrativo incumbido da gestão econômica da empresa, objetivando garantir informações para o processo de tomada de decisões por parte dos gestores. Na sequência, abordaremos sobre a Controladoria na Administração Pública.

1.2 Controladoria na Administração Pública

A controladoria é uma área de atuação relativamente nova no Brasil e ainda não está consolidada. Isso acontece, entre outras razões, porque tanto a literatura quanto a prática empresarial demonstram divergências quanto às principais funções, atividades, responsabilidade e formas de organização da Controladoria.

Inicialmente, importante ao assunto de Controladoria na Administração Pública, é relevante abordarmos de forma preliminar o conceito de Administração Pública.

Di Pietro (2004, p. 59-61) define Administração Pública de duas formas: em sentido objetivo e em sentido subjetivo. Considera-se, no sentido objetivo, a Administração Pública como aquela que:

Abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo [...] podendo ser definida como atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob o regime jurídico de direito público, para consecução dos interesses coletivos.

No que se refere ao sentido subjetivo, Di Pietro (2004, p. 61) considera a Administração Pública como o “Conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”.

Em sua obra *Administração Pública: Teoria e questões*, Palludo (2012) afirma que a administração pública é uma ciência que tem como objeto as organizações públicas, em um sentido amplo é formada pelo governo, responsável pelas tomadas de decisões políticas, a estrutura administrativa e a administração responsável pela execução das decisões tomadas.

Para Palludo (2012) a administração pública surgiu no Brasil em 1808 com a chegada da corte portuguesa, porém o critério de ocupação dos cargos públicos era pessoal e não havia preocupação com a eficiência da máquina pública.

A controladoria na administração pública serve como órgão de coordenação e controle de cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos (PEIXE, 2009).

No que tange ao conceito de Controladoria, Slomski (2005, p. 15) define Controladoria como sendo a busca do atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, é algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade.

As controladorias públicas no Brasil, de acordo com Castelo (2013), citando Suzart, Marcelino e Rocha (2011), foram criadas com o objetivo de auxiliar na gestão dos recursos públicos, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores do erário e a sociedade.

A Controladoria na administração pública possui funções específicas, as quais atuam sobre o planejamento, o controle, a informação e a contabilidade.

No planejamento, é importante destacar que ela atua através dos instrumentos de planejamento utilizados na administração pública, que são: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). O papel da Controladoria é proporcionar real apoio para que esses instrumentos de planejamento

possam refletir as necessidades na realização e a busca de seus objetivos. Mais adiante, falaremos um pouco mais de cada um destes instrumentos.

Ressalta-se que as funções das controladorias governamentais estão voltadas basicamente para cumprir as atribuições de responsabilidade do controle interno e das auditorias determinadas no Art. 74 da Constituição Federal de 1988. Para Souza, Silva e Araújo (2010), as controladorias servem para:

avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual; a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; 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; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (SOUZA; SILVA; ARAÚJO, 2010, p. 7).

O controle, na área orçamentaria, é a previsão da receita, a fixação da despesa e a execução orçamentária para que o gestor possa verificar se o Plano Plurianual está sendo seguido, bem como a observância da Lei de Diretrizes Orçamentárias e o correto cumprimento da Lei Orçamentária Anual.

Na área financeira, ele abrange os controles financeiros, tais como: o volume de recursos que são repassados para a administração pública, bem como o volume de recursos que saem desta mesma administração.

Na área patrimonial, visa a salvaguarda do patrimônio das entidades públicas, isto é, a proteção que a controladoria pode estar oferecendo no sentido de resguardar o patrimônio contra desvios e má utilização dos recursos públicos.

No que tange ao controle na área operacional, é o local onde são avaliados os resultados da administração pública, buscando verificar se as operações que a entidade pública executa estão atendendo a necessidade da coletividade.

A informação também é uma das funções da Controladoria na Administração Pública. Para que ela possa ter utilidade, deve possuir algumas características, sendo elas a utilidade, a tempestividade, a confiabilidade, a comparabilidade e a especificidade.

A informação necessita ser útil para o gestor na tomada de decisão. Além disso, é preciso que ela seja tempestiva. A informação tempestiva chega no tempo certo para que o gestor público tenha condições de analisar as situações que envolve o ente e, assim, alinhando essa informação que necessita ao mesmo tempo ser confiável, permitir a

comparabilidade, ser clara e objetiva. Dessa forma, essa informação possibilitará a tomada de decisões.

Segundo (OLIVEIRA, 2011, p. 5):

Controlar é ter conhecimento da realidade da empresa, devendo dispor de informações de fácil acesso para o gestor. A controladoria pode ser entendida como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas.

A Controladoria passa, também, necessariamente pela Contabilidade. Segundo Padovezze (2010, p. 3) “a Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude”.

Para Mosimann et al. (1993, p. 96),

[...] 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 o fim de orientá-las para a eficácia.

Na contabilidade serão realizados os registros contábeis (orçamentários, financeiros, patrimoniais, de custos), uma vez que a contabilidade exerce o papel de grande sistema de controle na controladoria da administração pública como também em qualquer outra área tanto na iniciativa privada quanto na administração pública.

Conforme Lima e Diniz (2016, p. 15), a contabilidade é um sistema de informação que permite identificar, mensurar, avaliar, registrar, controlar e evidenciar informações financeiras relevantes para auxiliar no processo de tomada de decisões de seus usuários.

Nesta direção, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T16.1, assinala que o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

A Controladoria atuando no setor público, possui, ainda, a vocação de contribuir para a otimização do valor ensejado pela entidade onde se insere. A Controladoria Governamental possui preocupações com economicidade, eficiência, eficácia, probidade, controles internos e apoio à tomada de decisões (OLIVEIRA, 2010, p. 156-157).

Esse instrumento interage com as diversas áreas da Administração Pública, como a contabilidade, o financeiro, o patrimonial e o orçamentário, sistematizando informações de diversas áreas com a finalidade de levar até o gestor a melhor informação, a fim de que ele possa tomar a melhor decisão com base nas informações. Além disso, apresenta uma visão multidisciplinar, pois ela passa por diversas áreas do conhecimento humano, seja da ciência da administração, economia, contabilidade, controle patrimonial. Enfim, todas as áreas que estão interagindo e se relacionando dentro da administração pública.

Para Souza, Silva e Araújo (2010), para que um órgão seja caracterizado como Controladoria Governamental, este deve possuir os seguintes parâmetros mínimos, de modo que exerça as funções de:

- Planejamento;
- Controle interno;
- Auditorias;
- Contabilidade governamental nas diversas áreas (financeira/geral, custos e gerencial).

Nada foge ao campo de atuação da controladoria dentro da administração pública, pois, como um todo, a administração necessita atingir os princípios da eficiência, da eficácia, da economicidade, da equidade e da legalidade.

RECIFAQUI
Revista Científica da Faculdade Quirinópolis

1.3 A Operacionalização da Controladoria

Para que haja uma efetiva operacionalização da Controladoria, sobretudo em uma Administração Pública, o administrador precisa estabelecer controle em todos os níveis, e de forma prévia para dar suporte a todos os seus atos decisórios, com fundamentação de princípios básicos e fundamentais. Castro (2015, p. 366), ressalta que os princípios gerais de administração servem para orientar o administrador no desenvolvimento de suas funções. Ou seja, as funções têm por objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento. Os princípios gerais variam por parte dos autores, mas todos reconhecem como básicos: **planejar, organizar, dirigir e controlar**.

Conforme preceitua Lunkes, Gasparetto e Darci (2010, p. 110), a escola clássica da administração trata como principais funções as de **planejamento, organização, direção e controle**, que resumidamente podem ser caracterizadas como:

Planejamento: determinação de um plano de ação que forneça uma base estimativa do grau de sucesso provável, para que os objetivos traçados sejam atingidos;

Organização: Para que haja a execução dos planos é necessário uma estrutura que defina o tipo de organização requerido para o sucesso dessa execução;

Direção: Coordenação das divisões das tarefas, com indicação clara de autoridade, poder, responsabilidade e lealdade;

Controle: Função que mede o desempenho presente em relação a padrões esperados, com a devida correção, quando necessário.

Para que a administração pública possua uma Controladoria eficiente, necessário se faz que a legalidade seja observada, ou seja, haver a observância à legislação em sua totalidade, seja ela federal, estadual ou municipal. A controladoria aplicada no setor público tem como foco; as coordenações, controle por departamentalização, planejamento, análise e estruturação de pesquisas para aplicar. Ela tem a função de controlar os sistemas internos governamentais.

As funções da Controladoria Governamental estão previstas na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), (BRASIL, 2000) e também na Lei Federal nº 4320/1964 (BRASIL, 1964).

De acordo com Gil (2013) os princípios do Controle Interno contêm premissas e/ou parâmetros intrínsecos aos sistemas de aplicação para suportar o modelo de gestão do ciclo de negócio de uma determinada entidade.

Para Blumen (2015), os princípios são, na prática, um guia ou *checklist* para os gestores de como implantar um sistema consistente de controle interno, levando em conta os fatores mais relevantes e críticos. Podemos dizer ainda que os princípios são uma espécie de normas gerais, contendo orientações fundamentais para que exista de fato uma cultura consistente de controle interno nas organizações. Mais adiante, iremos tratar sobre os princípios do Controle Interno em tópico específico sobre o tema.

Após atendido o requisito da legalidade, o próximo passo a se realizar é o planejamento de trabalho de controle. Esse trabalho consiste inicialmente na sistematização de informações, na qual são coletadas e estruturadas as informações de diversas áreas, ficando estas à disposição do gestor. Contudo, uma das grandes áreas da Controladoria da Administração Pública é avaliação dos controles, isto é, a realização de um trabalho de auditoria visando levantar informações nas diversas áreas de atuação,

avaliando se os controles existem e se são confiáveis. Este trabalho é desenvolvido através de técnicas e procedimentos de auditoria interna (CASTRO, 2015, p. 358).

Para Castro (2015, p. 369), “nenhuma entidade deve trabalhar na base da improvisação. O planejamento figura como a primeira função administrativa, por ser a que serve de base para as demais funções”. Ou seja, o planejamento é a função administrativa que determina, antecipadamente, quais os objetivos a atingir e como se deve fazer para alcançá-los.

Ainda na visão do autor, “a organização que significa estruturar e integrar os recursos e os responsáveis pela sua administração, estabelecimento de relações entre eles e as atribuições de cada um, determina as atividades necessárias ao alcance dos objetivos” (CASTRO, 2015, p. 370).

Mauss (2012) aponta que o planejamento no setor público atende ao princípio orçamentário da legalidade, cabendo ao Poder Público fazer e deixar de fazer somente o que a lei expressamente autorizar.

Também é submetido a esta operacionalização da controladoria a normatização, a sistematização e a padronização dos procedimentos operacionais das unidades integrantes do sistema de controle interno, bem como a realização de auditoria sobre a gestão de recursos públicos sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas bem como sobre aplicações de subvenções e renúncia de receitas e a apuração dos atos e fatos considerados ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização dos recursos públicos.

A controladoria adquire funções de orientar, supervisionar e propor ações públicas que visem a otimização dos recursos. Conforme coloca Hochmuller (2009, *apud* ARRUDA, 2020) a Controladoria governamental possui as seguintes funções:

- 1) Orientar e expedir atos normativos concernentes à ação do Sistema de Controle Interno Integrado;
- 2) Supervisionar e fiscalizar as atividades do Sistema no seu todo, na busca da consolidação de informações gerenciais;
- 3) Programar, coordenar, acompanhar e avaliar as ações setoriais do Governo;
- 4) Determinar, acompanhar e avaliar a execução de auditorias operacionais e de gestão;
- 5) Promover a apuração de denúncias formais, relativas a irregularidades ou

ilegalidades praticadas em qualquer órgão ou entidade da administração, dando ciência ao titular do Poder Executivo, ao Tribunal de Contas, ao interessado e ao titular do órgão, ou autoridade equivalente, a quem se subordina o autor do ato objeto da denúncia, sob a responsabilidade solidária nos termos da legislação em vigor;

- 6) Aplicar penalidade, conforme legislação vigente, aos gestores inadimplentes;
- 7) Propor bloqueio de transferência de recursos do Tesouro e de contas bancárias;
- 8) Elaborar e manter atualizado o Plano de Contas único para os órgãos da administração indireta e fundacional;
- 9) Apresentar periodicamente os demonstrativos de acompanhamentos de despesas e receitas de acordo com a Lei nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000).

1.4 Governança na Administração Pública

Governança é um termo amplamente utilizado em diversos setores da sociedade com diferentes significados dependendo da perspectiva de análise. De acordo como Referencial Básico de Governança (RBG), publicado pelo Tribunal de Contas da União – TCU, em 2014, (BRASIL, 2014), a governança pública pode ser entendida como o sistema que determina o equilíbrio de poder entre os envolvidos – cidadãos, representantes eleitos (governantes), alta administração, gestores e colaboradores – com vistas a permitir que o bem comum prevaleça sobre os interesses de pessoas ou grupos.

Segundo a IFAC (2013), governança compreende a estrutura (administrativa, (administrativa, política, econômica, social, ambiental, legal e outras) posta em prática para garantir que os resultados pretendidos pelas partes interessadas sejam definidos e alcançados.

O conceito de Governança no setor público, vem ao encontro de uma necessidade de enquadramento que surge com a Emenda Constitucional nº 19/1998, que acrescenta ao Artigo 37 da Constituição Federal (que traz como matéria os Princípios da Administração Pública Direta e Indireta) o princípio da “Eficiência”, na busca em combater os resquícios do Patrimonialismo e da Burocracia. Assim, podemos marcar o surgimento da ideia de Governança com a publicação da EC nº 19/98.

Governança Pública (ou no setor público) pode ser definida como os meios e processos que garantem que o interesse da maioria seja observado pelos entes político-

governamentais, objetivando o bem-estar social. Partindo desse conceito, podemos nos deparar com divergências de interesses, afinal, como definir o termo “interesse da maioria” de forma mais objetiva? Assim, encontramos um conflito do Principal versus o Agente, oriundo da Teoria da Agência, que consiste no envolvimento de dois tipos básicos nas relações de controle e delegação de ação: o primeiro o Agente e o segundo o Principal.

Figura 1: Relação principal-agente em um modelo direto de interação (BRASIL, 2014).



Conforme Quintana et al (2015, p. 188), tem-se uma relação em que o cidadão é o mandante – o Principal –, e o Estado é a delegação – seu Agente. Ou seja, o princípio constitucional da publicidade por si só não supre a necessidade de manutenção do controle social, cuja efetiva percepção está condicionada à compreensão da informação transmitida pelo agente público – complementa o autor.

Na Administração Pública, quando se fala em governança, nos deparamos com esses dois tipos básicos de atores. O papel do Agente é desempenhado pelos entes políticos, enquanto o papel do Principal (sociedade) está definido na Constituição Federal em seu Art. 1º, tratando *in verbis*: “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição, então para reflexões e análises nesse trabalho, iremos considerar como principal a sociedade em geral” (BRASIL, 1988).

Assim, o conflito de agência surge quando o Principal dispõe de um menor grau de informação que o Agente, podendo este último tomar decisões diferentes do interesse do primeiro (QUINTANA et al, 2015, p. 189). Ainda de acordo com os autores, um dos maiores problemas a ser enfrentado atualmente é a assimetria informacional existente entre Estado e Sociedade, devendo haver um constantemente, aperfeiçoamento de mecanismos que minimizem tal assimetria.

Para Quintana et al (2015, p. 189), diante desse contexto, o governo tem apresentado formas de minimização dessa assimetria de informações, por meio de maior transparência de ações governamentais, cabendo a cada cidadão o exercício da cidadania plena por meio do controle social e participação ativa na vida política do País. A respeito deste ponto inclusive, discorreremos um pouco mais quando da abordagem dos instrumentos de transparência no tópico 4 deste trabalho.

Consoante aos distintos significados, esses vão desde a gestão interna no âmbito das firmas até as suas relações estratégicas interfirmas (MEZA; MORATTA; GROSCHUPF, 2016). Segundo Robichau (2011), o que torna o tema governança atrativo à discussão é exatamente a diversidade dos significados, construídos em diferentes narrativas.

Além da utilidade como método de gestão empresarial (governança corporativa), e instrumento de mediação das relações entre atores públicos e privados (estado, mercado e sociedade civil) para a formulação e a implementação de políticas públicas (governança pública ou governamental), ela pode enfatizar assuntos de responsabilidade do estado, tal como a preservação ambiental (governança ambiental) ou ainda representar mecanismos de mitigação ao suborno e à corrupção de servidores públicos (governança pública).

No entanto, sobressai a abordagem que define governança corporativa e propõe políticas para a gestão de conflitos entre administradores (diretorias e conselhos) e acionistas (proprietários).

Kooiman (2003) evoca a comunidade científica para a perspectiva sociopolítica da governança, em que atores públicos e privados interagem na arena decisória, não cabendo mais, somente ao governo, planejar um modelo de gestão para o Estado. Outro aspecto da governança, de acordo com Bevir e Rhodes (2001), é a compreensão pelas doutrinas neoliberal e de redes.

A primeira refere-se à utilização de técnicas de gestão provindas do mercado e a segunda narrativa foca-se nas parcerias e transações interinstitucionais (BEVIR; RHODES, 2001). Para reforçar o conceito de governança em rede, Denhardt (2012) aponta para a abertura da arena decisória no desenvolvimento das políticas públicas, em função de múltiplos grupos de interesse, agentes públicos, organizações governamentais, privadas e do terceiro setor.

No passado o governo era o principal ator na produção de políticas públicas. Hoje, há mais atores envolvidos e o poder está pulverizado entre esses grupos de pressão, de

forma horizontal, em forma de rede. As dimensões que evocam maior participação dos atores, sejam públicos ou privados, nas decisões e mesmo na coprodução dos serviços públicos implicam desafios políticos, econômicos, administrativos e sociais, demandando em uma governança de proximidade, democrática e multinível, considerando entes descentralizados como estados e municípios (ABRUCIO; BONIVENTO; GRIN, 2017).

Para que houvesse a recuperação da confiança nas relações negociais, diversos agentes privados e públicos implementaram mudanças nos sistemas de gestão, visando o restabelecimento da credibilidade no mercado, e principalmente do relacionamento entre administradores e acionistas (MEZA; MORATTA; GROSCHUPF, 2016). Embora não exista um consenso sobre o conceito da governança pública, parece haver forte tendência dos autores em reconhecê-la pelos princípios de transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa.

Governança no setor público refere-se, portanto, aos mecanismos de avaliação, direção e monitoramento; e às interações entre estruturas, processos e tradições, as quais determinam como cidadãos e outras partes interessadas são ouvidos, como as decisões são tomadas e como o poder e as responsabilidades são exercidos (BRASIL, 2014). Ou seja, a mesma pode ser analisada sob quatro perspectivas de observação, sendo elas de acordo com o Referencial Básico de Governança do TCU:

- Sociedade e Estado;
- Entes federativos, esferas de poder e políticas públicas;
- Órgãos e entidades e;
- Atividades intraorganizacionais.

Conforme sugerido pelo Banco Mundial, são princípios da boa governança: a legitimidade, a equidade, a responsabilidade, a eficiência, a probidade, a transparência e a *accountability*.

1.4.1 Funções da Governança

Conforme o Referencial Básico de Governança, publicado pelo Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2014), as funções da governança são:

- a) definir o direcionamento estratégico;
- b) supervisionar a gestão;
- c) envolver as partes interessadas;

- d) gerenciar riscos estratégicos;
- e) gerenciar conflitos internos;
- f) auditar e avaliar o sistema de gestão e controle;
- g) promover a *accountability* (prestação de contas e responsabilidade) e a transparência.

Governança, neste sentido, relaciona-se com processos de comunicação; de análise e avaliação; de liderança, tomada de decisão e direção; de controle, monitoramento e prestação de contas.

De modo complementar, conforme o Referencial Básico de Governança, **gestão** diz respeito ao funcionamento do dia a dia de programas e de organizações no contexto de estratégias, políticas, processos e procedimentos que foram estabelecidos pelo órgão, preocupando-se com a **eficácia** (cumprir as ações priorizadas) e a **eficiência** das ações (realizar as ações da melhor forma possível, em termos de custo-benefício).

Portanto, as funções da **gestão** são (BRASIL, 2014):

- a) implementar programas;
- b) garantir a conformidade com as regulamentações;
- c) revisar e reportar o progresso de ações;
- d) garantir a eficiência administrativa;
- e) manter a comunicação com as partes interessadas; e
- f) avaliar o desempenho e aprender.

Ou seja, enquanto a **gestão** é inerente e integrada aos processos organizacionais, sendo responsável pelo planejamento, execução, controle, ação, ou seja, pelo manejo dos recursos e poderes colocados à disposição de órgãos e entidades para a consecução de seus objetivos, a **governança** provê direcionamento, monitora, supervisiona e avalia a atuação da gestão, com vistas ao atendimento das necessidades e expectativas dos cidadãos e demais partes interessadas.

Portanto, Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

1.5 Controle na Administração Pública

O controle dentro de qualquer administração, seja ela pública ou privada, é indispensável para o seu sucesso. Neste contexto, da mesma forma como ocorre em qualquer outra entidade privada, no setor público também possuem o controle interno e o controle externo. Historicamente a palavra *controle* sempre esteve ligada às finanças. De acordo com Castro (2015, p. 337), o vocábulo *controle* tem origem no latim *rotulum*, que designava a relação dos contribuintes. Conforme o autor, era a partir desta lista que se contratava a operação do cobrador de impostos.

O controle é visto como um instrumento da democracia. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu art. 15, diz que: “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração” (CASTRO, 2015, p. 338).

A definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA)⁷, de acordo com Castro (2015, p. 371) é a mais difundida até hoje, ou seja:

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.

As exigências de controle em instituição pública não são imposições recentes. A história do Controle Interno na Administração Pública brasileira está centrada no artigo 76 da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, a qual foi responsável pela introdução das expressões Controle Interno e Controle Externo, apresentando a definição para as competências do exercício daquelas atividades. Ainda de acordo com a supracitada lei, cabe ao Poder Executivo o Controle Interno, ao passo que o Controle Externo foi atribuído ao Poder Legislativo (BRASIL, 1964).

1.5.1 Controle Interno

O controle interno na Administração Pública pode ser considerado como uma ação, exercida sobre si própria, pela entidade responsável pelo desempenho da atividade

¹⁷³ 7 AICPA – American Institute of Certified Public Accountants. Princípios de controle interno. Disponível em: <http://www.aicpa.org>.
ISSN 2675-5025 - REVISTA RECIFAQUI, V. 1, N. 12, 2022 756

controlada e tem por objetivo apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) em seu artigo 74, estabelece as **finalidades do controle interno:**

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Castro (2015, p. 365) ainda afirma que o controle interno é importante tanto para os gestores quanto para os auditores, pois o principal papel da auditoria interna é garantir para os dirigentes da entidade que os controles internos estão funcionando adequadamente. Ou seja, na opinião do autor, quanto maior o risco e a incerteza, mais importante será a verificação sobre o funcionamento adequado dos controles internos.

No contexto da administração pública, Castro (2015, p. 373) ressalta que objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão. Ainda segundo o autor:

O controle garante que os objetivos da organização pública serão alcançados e que as ações serão conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. O resultado disto é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades (CASTRO, 2015, p. 373).

O controle interno – ou controle interno administrativo – representa a segurança do administrador. É fundamental, em primeiro lugar, para o gestor público, porque este responde – com seus bens e sua reputação – pelos atos que pratica ou delega a terceiros para praticar em seu nome (CASTRO, 2015, p. 364).

A conceituação de controle interno, atualmente consolidada entre os organismos e profissionais que exercem suas atividades na área de auditoria, também pode ser entendida como o planejamento geral da organização e todas as medidas e métodos que, de uma maneira coordenada, adotam-se no interior de uma entidade para oferecer segurança aos seus ativos.

Além disso, exercer controle sobre a exatidão e a confiabilidade das informações de natureza contábeis estimula a eficácia operacional e motiva a adesão às políticas de direção que são estabelecidas.

Filho (2008, p. 91) define Controle Interno como sendo:

Um conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pelas próprias Unidades Administrativas, tais como Manual de rotinas, segregação de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, limitação de acesso aos ativos, limitação de acesso aos sistemas de computador e treinamento de pessoal, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência.

De acordo com a Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária: a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestações de serviços.

Dessa forma, o controle interno é aquele desempenhado pelo próprio órgão, com o objetivo de controlar e assegurar a regularidade das suas ações. Possibilita aos gestores um índice elevado de segurança, a fim de diminuir a porcentagem de erros e assim cumprir com o estabelecido pela administração pública. Controle interno pode ser visto como “cada setor ou área do órgão que se destina a controlar algum procedimento interno: recursos humanos, almoxarifado, biblioteca, compras, contabilidade, jurídico, licitações, tesouraria etc.” (SILVA, 2013, p. 6).

O Controle Interno em uma entidade desempenha como objetivo maior a proteção do patrimônio, o que se manifesta como resultado, e, obviamente, constitui ferramenta de apoio a contabilidade (FILHO, 2008). Desta feita, revela-se a necessidade de estudos direcionados nessa área, tendo em vista a importância de um sistema de Controle Interno que evidencie indicadores de excelência na execução das políticas públicas.

Vale ressaltar que a organização do controle interno é de responsabilidade do administrador. Para Castro (2015, p. 373), “cabe ao administrador em primeiro lugar, gerir o patrimônio e os recursos da instituição que dirige, sem desperdícios e desvios. E em segundo lugar, deve manter as condições que demonstrem a prática da boa administração, permitindo, por parte dos órgãos de fiscalização, certificar-se de que agiu com correção e competência”.

Se não existe controle efetivo, isso significa que administração pública não terá como mensurar o cumprimento de metas, tampouco a execução de orçamentos, pela inobservância de um dos intrínsecos elementos da administração.

Na administração pública, a inexistência de controles internos consistentes ensejará o crescente surgimento de erros e fraudes operacionais, aliando-se a esses fatos a efetivação de desvios de conduta da direção da Entidade, que propicia o recrudescimento dos ilícitos supracitados pela síndrome do exemplo que vem de cima.

Volta e meia, temos visto nos noticiários escândalos envolvendo corrupção e desvios de recursos públicos. Recursos estes desviados de diversas maneiras, como superfaturamento de obras, privilégios em licitações públicas dentre outras maneiras. Constantemente nos deparamos com apreensões de dinheiro público prisões de envolvidos em escândalos.

Importante ressaltar que a atividade de controle interno, no âmbito da União, é exercida pela Controladoria Geral da União (CGU), como órgão integrante da estrutura da Presidência da República, criada através da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, tendo como competência assistir diretamente o Presidente da República nos assuntos e providências relacionados ao combate e à prevenção da corrupção, à auditoria pública, à correição, ao incremento da transparência da gestão e às atividades de ouvidoria, atuando como órgão central do Poder Executivo Federal para as funções de controle interno e correição.

No que tange à atividade exercida pelo controle interno, no plano estadual, estão as controladorias estaduais brasileiras, que possuem também tem como competência assistir diretamente os governadores. Outras atividades também são atribuídas às controladorias estaduais brasileiras (CGE). No caso do Estado de Goiás, temos a figura da Controladoria Geral do Estado de Goiás, com sede na capital do Estado, Goiânia.

Indiscutivelmente, no âmbito da administração pública, o Controle Interno precisa estar presente, atuando de forma preventiva, em todas as suas funções:

administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira, patrimonial, de recursos humanos, dentre outras, na busca da realização dos objetivos a que se propõe.

Castro (2015, p. 376), é taxativo ao afirmar que dentre as principais finalidades da existência de um controle interno, cinco são as mais importantes, quais sejam:

- Segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada.
- Promover a eficiência operacional da entidade
- Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas
- Proteger os ativos e
- Inibir a corrupção.

Vale destacar ainda que, o controle interno é vigilância obrigatória e contínua, não sendo facultado à autoridade superior omitir-se, sob pena de responsabilidade funcional.

1.5.2 Controle Externo

Para Quintana et al (2015), a figura do controle externo no Brasil é de competência do Congresso Nacional (Poder Legislativo), em âmbito federal, com o auxílio do Tribunal de Contas da União – TCU, exatamente o que prevê o artigo 71 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). O TCU é órgão máximo de controle a nível federal criado através da Constituição Republicana de 1891. Em âmbito estadual e municipal, o controle externo é exercido pelas Assembleias Legislativas e Câmaras de Vereadores, respectivamente, e em ambos os casos contam com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado – TCE ou Tribunal de Contas dos Municípios – TCM, quando houver.

Meirelles (1991, p. 564) define controle externo como:

O controle que se realiza por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado, como por exemplo, a apreciação das contas do executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do executivo por decisão do Judiciário.

Castro (2015, p. 340), afirma que a visão positiva do controle representa o dispositivo típico das auditorias operacionais ou do sistema controle interno e está prevista na Constituição Federal, em seu artigo 74. Ou seja, trata-se de uma ferramenta fundamental, para retroalimentar todo o processo de planejamento na gestão pública, que

nasce na etapa inicial dos trabalhos, para retornar como recurso indispensável na fase de avaliação dos rumos traçados.

Importante trazer breve abordagem sobre o controle externo entre poderes (legislativo, executivo e judiciário). Para o filósofo Aristóteles (384-322 a. C.), o governo pode ser exercício de três maneiras diferentes: por uma só pessoa, por poucos ou por muitos. Se tais governos têm como objetivo o bem comum, podemos dizer que são constituições retas, ou puras. Conforme cita Castro (2015, p. 349), se o poder for exercido para satisfazer apenas uma classe social, essa constituição está desvirtuada. Portanto, não importa se o poder seja exercido por um, por alguns ou por muitos. Quem o detém tende de ele abusar, colocando em risco o processo democrático.

Atentos a princípios seculares, nossos constituintes tomaram cuidado para que a Constituição Federal de 1988 estabelecesse um sistema de freios e contrapesos entre os poderes. Dessa forma temos a figura do Controle Externo onde Castro (2015, p. 351) descreve que:

- O Poder Legislativo controla o Judiciário e o Executivo;
- O Poder Executivo controla o Judiciário e o Legislativo;
- O Poder Judiciário controla o Legislativo e o Executivo.

E todos, na linha do controle horizontal, devem prestar contas aos Tribunais de Contas. Os Tribunais de Contas são instituições importantes e fundamentais no processo de sustentação da democracia, agindo na defesa da boa e regular aplicação dos recursos públicos (CASTRO, 2015, p. 352).

Ainda sobre o Controle Externo, podemos destacar de forma igualmente importante o **Controle Social** por parte da população, o qual manifesta-se pelo exercício do voto para a escolha dos governantes e representantes junto ao parlamento municipal, estadual ou nacional. Além disso, outra forma de controle social é através da fiscalização das ações do Governo.

2 TRANSPARÊNCIA E FISCALIZAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A controladoria desempenha um papel fundamental na administração pública, pois não apenas orienta os gestores quanto do planejamento como também controla suas ações permitindo que haja uma transparência na gestão.

2.1. Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF

No tocante ao termo transparência, Quintana et al (2015, p. 175), afirma que avanços consideráveis foram advindos com a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar 101/2000), a qual auxilia no fortalecimento do controle social e da cidadania.

No artigo 48 da LRF, são citados os instrumentos da gestão fiscal:

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

Ainda no que tange aos preceitos da LRF, o mesmo artigo 48 parágrafo primeiro único, versa sobre as formas de transparência que podem ser apresentadas:

§ 1º A transparência será assegurada também mediante:

- I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

Portanto, observa-se através dos dispositivos legais que a participação da sociedade, através dos debates e audiências públicas, por exemplo, também é de fundamental importância para a busca da transparência da coisa pública.

No que diz respeito a uma avaliação prática dos resultados da Controladoria na Administração Pública, é importante trazer à baila o conceito de *Accountability*⁸, pois é imprescindível destacar que a controladoria no setor público se tornou um instrumento bastante eficaz e extremamente relevante dentro no âmbito do controle interno das instituições públicas. Hochmuller (2009), citando Rech (2005), destaca que:

¹⁷⁴⁸ 6Accountability é um termo da língua inglesa que pode ser traduzido para o português como responsabilidade com ética e remete à obrigação, à transparência, de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas a instâncias controladoras ou a seus representados (Fonte: Wikipédia).

O administrador público deve planejar, organizar, dirigir e controlar os recursos humanos, técnicos e materiais postos à sua disposição, devendo, sobre esta gestão, prestar as devidas contas (*accountability*). Ou seja, *accountability*, significa o dever de prestar contas sobre a gestão.

Rocha (2008, p. 3-4) define a *Accountability* como sendo a obrigação da prestação de contas por parte dos gestores públicos, acerca dos atos praticados, bem como dos resultados por eles ocasionados em decorrência da posição assumem, ou seja, no contexto a *Accountability* enfatiza que exista uma responsabilização através de algum tipo de sanção.

De acordo com as normas de auditoria da INTOSAI conceituam *accountability* como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e organizações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades (BRASIL, 2010).

Accountability e a transparência são dois elementos importantes de boa governança. A transparência é uma força poderosa que, quando aplicada de forma consistente, pode ajudar a combater a corrupção, melhorar a governança e promover a *accountability*.

É difícil separar *accountability* de transparência: ambas englobam muitas das mesmas ações, como por exemplo, a comunicação pública. O conceito de *accountability* refere-se à estrutura jurídica e de comunicação, à estrutura organizacional e estratégia, aos procedimentos e às ações para garantir que instituições cumpram as obrigações legais (BRASIL, 2010).

Para Castro (2015, p. 571), os controles burocráticos tradicionais não são suficientes para defender a sociedade do aparelho estatal. Ou seja, o combate ao desperdício, a busca da eficiência, a honestidade dos dirigentes públicos e o cumprimento às normas legais precisam ser complementados com qualidade dos serviços; justiça na distribuição dos benefícios; efetividade dos programas na solução dos problemas básicos da população

A controladoria voltada para a gestão pública deve revelar as suas ações e resultados, no sentido de subsidiar o gestor com informações e elementos técnicos para a tomada de decisão ainda como elemento preventivo para evitar desperdícios perdas,

abusos, fraudes e desfalques, muito recorrentes no cotidiano de uma administração pública.

A necessidade de controle vem sendo observada já há bastante tempo, como inclusive já mencionamos neste trabalho, através dos dispositivos legais estampados nos artigos 75 a 82 da Lei Federal nº 4.320/64, os quais apontam a necessidade de atuação do controle interno e externo como responsáveis por um conjunto de ações que devem ser exercidas com o objetivo de executar e fiscalizar o cumprimento das metas previstas nos instrumentos de planejamento (PPA, LDO, LOA), como também a execução dos programas e orçamentos de governo, e a avaliação do resultado da gestão pública.

2.2 Instrumentos de Planejamento

No que se refere à gestão pública o planejamento vem em forma do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

O art.165 da Constituição Federal de 1988 estabelece as iniciativas do Poder Executivo:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III – os orçamentos anuais.

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

Conforme Quintana et al (2015, p. 14), o Plano Plurianual (PPA) é o primeiro instrumento de planejamento da entidade pública, estabelecendo de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, abrangendo um período de quatro anos.

A elaboração do PPA é de responsabilidade do Poder Executivo através de Lei Federal, enquanto sua aprovação é de responsabilidade do Poder Legislativo. Os entes da

federação devem ter em suas Constituições e Leis orgânicas o prazo para entrega do PPA. O PPA serve como base para a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), conforme o § 2º do artigo 165 da Constituição Federal, “compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”. Deverá ser aprovada pelo Poder Legislativo até o final do primeiro semestre do ano e estar sempre em consonância com o PPA.

No que se refere à Lei Orçamentária Anual (LOA), Quintana et al (2015, p. 36), relatam que esta autoriza as despesas do ente governamental, de acordo com a arrecadação, sendo possível a realização de despesa acima do limite previsto na lei, desde que o Poder Executivo submeta, ao Poder Legislativo, projeto de lei solicitando a inclusão de crédito adicional. Verifica-se neste ponto a importância do planejamento no setor público, visto que este é peça fundamental para o controle dos gastos públicos. O orçamento anual existe justamente para viabilizar o alcance dos objetivos e metas propostos no PPA, em conformidade com as diretrizes fixadas pela LDO.

Aliado a um bom planejamento encontra-se as demonstrações contábeis e Demonstrativos fiscais que consistem em relatórios que evidenciam os resultados alcançados pela entidade num determinado período, em termos orçamentários, econômicos e financeiros. Estas demonstrações figuram como ferramentas de controle contábil, pois é através destas que serão evidenciados todas as receitas e os gastos do ente público.

2.3 Demonstrações Contábeis

O **Balço Patrimonial – BP** de acordo com a NBC T 16.6 (R1), é um relatório contábil que reflete o resultado dos registros e a situação patrimonial estática da entidade pública, tem como função evidenciar qualitativa e quantitativamente essa situação patrimonial.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2018), em sua 8ª edição, a Lei nº 4.320/1964 confere viés orçamentário ao Balço Patrimonial ao separar o ativo e o passivo em dois grupos, Financeiro e Permanente, em

função da dependência ou não de autorização legislativa ou orçamentária para realização dos itens que o compõem.

Ainda conforme o MCASP, a fim de atender aos novos padrões da Contabilidade Aplicada ao Setor Público - CASP, as estruturas das demonstrações contábeis contidas nos anexos da Lei nº 4.320/1964 foram alteradas pela Portaria STN nº 438/2012.

Assim, de modo a atender às determinações legais e às normas contábeis vigentes, o MCASP (2018, p. 434), apresenta a composição do Balanço Patrimonial com os seguintes quadros:

- a. Quadro Principal;
- b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes;
- c. Quadro das Contas de Compensação (controle); e
- d. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.

O **Balanço Orçamentário - BO**, conforme exposto pelo artigo 102 da Lei nº 4.320/1964, demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Ou seja, em outras palavras, trata-se de um relatório retirado dos registros contábeis que confronta a receita estimada e arrecadada em comparação com as despesas estabelecidas e incorridas num determinado período. A análise do balanço orçamentário permite ao gestor público verificar se houve equilíbrio financeiro durante o ano. De acordo com o MCASP (2018, p 416), o Balanço Orçamentário demonstrará, também, as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação. Vale ressaltar que a estrutura do Balanço Orçamentário está disposta no Anexo 12 da Lei nº 4.320/1964, ajustado pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, em sua 8ª edição (2018).

O **Balanço Financeiro - BF** é originário dos registros das contas patrimoniais do sistema patrimonial, tem como objetivo evidenciar o fluxo financeiro ou a movimentação financeira em termos de entradas e saídas num determinado período. Através de sua análise pode-se verificar qual a movimentação financeira do período. No que tange a sua estrutura, o Balanço Financeiro está disposta no Anexo 13 da Lei nº 4.320/1964, ajustado pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, em sua 8ª edição (2018).

A **Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP**, possui suas informações extraídas dos registros no sistema patrimonial, que demonstra como ocorreram as

alterações no patrimônio público. Essa demonstração evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício (MCASP, 2018, p. 447).

A análise desta demonstração permite verificar qual o motivo das alterações patrimoniais, quais os motivos responsáveis pelo aumento, diminuição ou manutenção do patrimônio líquido.

O resultado patrimonial do período é apurado na DVP pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. O valor apurado passa a compor o saldo patrimonial do Balanço Patrimonial do exercício. A DVP permite a análise de como as políticas adotadas provocaram alterações no patrimônio público, considerando-se a finalidade de atender às demandas da sociedade.

Este Demonstrativo tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício - DRE do setor privado (MCASP, 2018, p. 447). Porém é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da empresa. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

A **Demonstração de Fluxos de Caixa - DFC**, permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular funcionamento dos serviços públicos (QUINTANA et al, 2015, p. 212).

Conforme o MCASP (2018, p. 452), a DFC apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento e identificará as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa; os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis. A informação dos fluxos de caixa permite aos usuários avaliar como a entidade do setor público obteve recursos para financiar suas atividades e a maneira como os recursos de caixa foram utilizados. Tais informações são úteis para fornecer aos usuários das demonstrações contábeis informações para prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

Por fim, a **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL**, irá demonstrar a evolução (aumento ou redução) do patrimônio líquido da entidade durante um período (MCASP, p. 462). A DMPL é obrigatória para as empresas estatais

dependentes constituídas sob a forma de sociedades anônimas e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação, bem como complementa o Anexo de Metas Fiscais – AMF, integrante do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO.

Dessa forma o planejamento e a análise das demonstrações contábeis são importantes ferramentas na tomada de decisão dos gestores e fica clara a importância destas ferramentas na gestão das entidades públicas.

2.4 Demonstrativos fiscais

No que tange ao aspecto fiscal na gestão pública, a apuração e a evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, são fundamentais a fim de verificar-se o equilíbrio das contas públicas (MASP, 2018, p. 24).

Como destacamos no item 4.1 deste trabalho, a Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 48, destaca a figura do **Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO e do Relatório de Gestão Fiscal – RGF**, como os principais instrumentos de transparência da gestão fiscal. Conforme Quintana et al (2015, p. 216), este conjunto de relatórios compõe os demonstrativos contábeis de natureza fiscal.

2.4.1 Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária é exigido pelo artigo 165, § 3º da Constituição Federal, sendo determinado ao Poder Executivo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios publicar este demonstrativo até 30 dias após o encerramento de cada bimestre (QUINTANA, et al, 2015, p. 216). O objetivo desta periodicidade é permitir que a sociedade, por meio dos diversos órgãos de controle, conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária.

De acordo com o artigo 63, inciso II, c, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), os municípios que possuem população inferior a 50 mil habitantes, é facultada a entrega dos demonstrativos que acompanham o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, semestralmente.

2.4.2 Relatório de Gestão Fiscal – RGF

De acordo com Nascimento (2006), citado por Quintana et al (2015, p. 217), o Relatório de Gestão Fiscal ocupa posição central no que diz respeito ao acompanhamento das atividades financeiras do Estado, devendo ser elaborado em cada Poder, abrangendo todas as variáveis necessárias para atingir as metas fiscais, e observando os limites fixados para despesas e dívida. A LRF (LC 101/2000), em seu artigo 55, estabelece que o RGF deve conter a despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas; as dívidas consolidada e mobiliária; concessão de garantias e as operações de crédito, inclusive por antecipação de receita.

Conforme o artigo 54 da LRF (BRASIL, 2000), o RGF, é um relatório que deverá ser apresentado ao final de cada quadrimestre, devendo ser assinado pelo Chefe do Poder Executivo; pelo Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo; pelo Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário; Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados, além de ser assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno.

3 METODOLOGIA

Neste item é abordada a metodologia utilizada na consecução do presente trabalho, englobando a descrição do universo amostral, da tipologia e da natureza da pesquisa, da abordagem, e dos procedimentos de análise de dados.

Para Silva (2003), Metodologia é o estudo do método na busca de determinado conhecimento. Trata-se das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. Entre vários conceitos de Método podemos citar o de Hegenberg (apud SILVA, 2003, p. 26), que diz: “Caminho pelo qual se chega a determinado resultado, ainda que esse caminho não tenha sido fixado de antemão de modo refletido e deliberado”.

Lunkes (2010) afirma que ao ingressar no campo da pesquisa científica, constata-se que diversas são as linhas existentes, bem como os resultados delas decorrentes. A forma de organização, investigação e análise dependem do quadro de referência adotado pelos pesquisadores bem como da questão que orienta o trabalho.

O arcabouço metodológico a adotar constitui-se numa questão-chave, pois ele comporá o pano de fundo que norteará toda a pesquisa. Não dar a devida atenção a esta questão implica incorrer no que Sokal e Bricmont (apud Lunkes 2010, p. 108) denomina de imposturas intelectuais. Nesta perspectiva o presente estudo se pautará num trabalho fundamentado em pesquisas empíricas realizadas sobre o tema da controladoria governamental.

Trata-se de uma pesquisa exploratória com o objetivo de explorar a temática controladoria governamental, construída a partir do estudo bibliográfico que através de livros, publicações, portal de periódicos da Capes, artigos, dissertações, teses etc.

Para Lakatos e Marconi (2003):

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas (LAKATOS; MARCONI, 2003).

A pesquisa bibliográfica, é um procedimento que foi desenvolvido por intermédio da consulta à literatura, nacional e internacional, sobre a temática da controladoria, visando identificar os aspectos chaves e as funções típicas desta.

De acordo com Silva (2003, p. 60), a pesquisa bibliográfica é um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores. Essa pesquisa explica e discute um tema, ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos.

Para Gil (2002, p. 44), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

A pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza, segundo Severino (2007), a partir do:

[...] registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc. Utilizam-se dados de categorias teóricas já trabalhadas por outros pesquisadores e devidamente registrados. Os textos tornam-se fontes dos temas a serem pesquisados. O pesquisador trabalha a partir de contribuições dos autores dos estudos analíticos constantes dos textos (SEVERINO, 2007, p. 122).

É importante destacar que a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao pesquisador a cobertura de uma variedade de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Para Gil (2002, p. 45), esse tipo de vantagem torna-se particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço, uma vez que, na visão do autor, para que um pesquisador não tenha maiores obstáculos para contar com informações requeridas, necessita ter a sua disposição uma bibliografia adequada.

Finalmente, no que tange a à abordagem, esta pesquisa pode ser considerada predominantemente qualitativa uma vez que se caracteriza pela não utilização de instrumentos da estatística.

Para Trigueiro (2014, p. 18):

A pesquisa qualitativa é basicamente aquela que busca entender um fenômeno específico em profundidade. Em vez de estatísticas, regras e outras generalizações, ela trabalha com descrições, comparações, interpretações e atribuição de significados, possibilitando investigar valores, crenças, hábitos, atitudes e opiniões de indivíduos ou grupos. Permite que o pesquisador se aprofunde no estudo do fenômeno ao mesmo tempo que tem o ambiente natural como a fonte direta para coleta de dados (TRIGUEIRO, 2014, p. 18).

Lunkes (2010), citando Richardson (1999) define a pesquisa qualitativa como sendo estudos que procuram descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis e compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

CONCLUSÃO

A Controladoria Governamental é imprescindível na administração pública, uma vez que ela orienta e controla as ações dos gestores no planejamento, direção e controle, proporcionando uma maior transparência na gestão pública. No que se refere à Controladoria, o presente trabalho apresentou seus sistemas e suas principais funções, as quais, adequadamente utilizadas, proporcionam uma gestão eficiente, assegurando que se atinja seu objetivo principal.

Importante ressaltar que a prestação de contas é obrigação de todo gestor, sendo que ela não se refere somente aos recursos públicos, à gestão financeira, mas a todos os atos administrativos. A credibilidade da gestão pública, a reputação do administrador e a condução equilibrada da rotina organizacional da entidade estão diretamente vinculadas ao exercício pleno da Contabilidade aplicada à Administração Pública por meio da Controladoria Governamental cunhada em um sistema de controle interno plenamente integrado.

Foi tratado também neste estudo sobre a operacionalização da Controladoria, onde restou evidenciado através dos estudos teóricos realizados que o governo em todas as suas esferas, necessita de organização, execução e controle. Portanto, a Controladoria não é somente uma ferramenta de produtividade, mas, sobretudo, uma engrenagem que, bem gerenciada, proporciona resultados positivos, sendo capaz de mensurar índices de crescimento e proporcionalidade conjuntural em projetos.

A organização formal de um sistema de Controladoria pressupõe estruturar o funcionamento dos processos, procedimentos e rotinas inerentes à gestão pública de forma a evitar erros, fraudes, abusos, desfalques e desperdícios. A configuração sistêmica dos controles na gestão pública propicia melhores serviços públicos e efetiva prestação de suas ações ao usuário-cidadão, atingindo, assim, o objetivo constitucional de atender ao princípio da eficiência. Abordamos também sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, instrumento inovador que deu uma nova roupagem na transparência pública. O mau gerenciamento destes recursos, assim como seus desvios, trará à sociedade prejuízos duradouros, pois os impactos não refletirão somente no presente, como também em consequência em gerações futuras.

Na medida em que se adotem rotinas sistematizadas nos controles internos no âmbito da administração pública, fazendo com que todos os serviços públicos e a correta aplicação dos recursos, conseqüentemente o resultado que ocorrerá é uma contrapartida positiva para toda a população.

Através da adoção da estruturação da Controladoria Governamental e de uma Governança Pública efetiva, teremos uma melhor forma de qualificar a ação do gestor público nas decisões sobre a aplicação dos recursos públicos, no acompanhamento da gestão e na prestação de contas permanente e transparente à sociedade, viabilizando, assim, a integração do sistema de controle interno de fiscalização, contabilidade e

auditoria do Ente Público. O resultado dessa integração sistemática é a concretização da continuidade a toda gestão pública, sem interrupção do trabalho do controle interno.

A governança pública, para ser efetiva, pressupõe a existência de um Estado de Direito; de uma sociedade civil participativa no que se refere aos assuntos públicos; de uma burocracia imbuída de ética profissional; de políticas planejadas de forma previsível, aberta e transparente; e de um braço executivo que se responsabilize por suas ações.

A transparência pública, além de possuir um papel fundamental no combate à corrupção, viabiliza a contribuição tempestiva da sociedade e dos órgãos de controle, no fornecimento de elementos para que o Estado se torne cada vez mais eficiente e efetivo. Ademais, estimula o desenvolvimento de uma cultura de integridade na gestão dos negócios públicos e incentiva o esforço por melhores políticas e programas de governo.

Por derradeiro, conclui-se que, diante de fatores e ferramentas inseridos no campo da administração pública, a controladoria é o eixo central capaz de executar todo o plano estratégico e que permitirá efetuar o planejamento, a organização, a direção e o controle através de um sistema integrado de informações. Dessa forma, deverá haver uma preocupação constante do gestor com a aferição do seu trabalho, os seus resultados práticos, permitindo, a realização de comparações com parâmetros por meio de mecanismos gerenciais, para que possa aderir à filosofia da melhoria contínua em benefício da sociedade.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; BONIVENTO, José Hernández; GRIN, Eduardo José. **O governo das grandes cidades na América Latina**: desafios para a governança da descentralização. Cadernos Adenauer. São Paulo: Konrad Adenauer Stiftung, 2017. Disponível em: <<http://www.kas.de/wf/doc/23369-1442-5-30.pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2020.

ANDRADE, Marcos Vinícius Mendonça. **Gestão da qualidade em bibliotecas universitárias**: indicadores de desempenho e padrões de qualidade. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2004.

ARRUDA, Cristiane Rodrigues. **O Papel da Controladoria na Administração Pública**. XX USP International Conference in Accounting. São Paulo. 2020. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2433.pdf>. Acesso em 18 abr. 2021.

BRASIL. **Lei 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos

Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 19 jan. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 jan. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. 8ª edição**. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 2018. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484. Acesso em 16 abr 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Tribunal de Contas da União. Brasília: Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p. disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>. Acesso em 17 abr. 2021.

BEVIR, M.; RHODES R. A. W. **A Decentered Theory of Governance: Rational Choice, Institutionalism, and Interpretation**. Institute of Governmental Studies, mar. 2001.

BLUMEN, Abrão; SILVA, Valmir Leôncio da; SALES, Euripedes. **Controle Interno como suporte estratégico de governança no setor público**. Belo Horizonte. Fórum, 2015.

BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sônia Maria da Silva (Org.). **Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios**. Salvador: EDUFBA, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público**: NBCs T 16.1 a 16.11. Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: http://www.cofen.gov.br/wp-content/uploads/2016/08/NBCT-16_1-a-16_11_Setor_P%C3%BAblico.pdf. Acesso em 10 fev. 2021.

DENHARDT, Robert. **Teoria Geral de Organizações Públicas**. Tradução: Francisco G. Heidemann. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

FILHO, Antônio José. **A importância do Controle Interno na Administração Pública**. Diversa, ano I, n. 1, p. 85-99. jan./jun. 2008. Disponível em: http://capa.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF. Acesso em 19 jan. 2021.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio de Loureiro. **Gestão: controle interno, risco e auditoria**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOGGI, Rafael Antonio di; COLETTA, Teresinha das Graças; CRISTIANINI, Glauca Maria Saia. Planejamento estratégico em bibliotecas universitárias estaduais públicas do Estado de São Paulo: análise, avaliação e proposta de um roteiro. **Anais...** Rio de Janeiro: [s.n.], 2010.

HOCHMÜLLER, André Bloise. **A Controladoria Governamental no âmbito da Gestão Pública**. Trabalho de Conclusão (Pós-Graduação em Gestão Pública) – Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. 25p. 2009.

IFAC. International Federation of Accountants. **Governance in the public sector: a governing body perspective**. In International public sector study nº 13., 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2021.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. **ISSAI 20. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores. Princípios de Transparência e accountability**. Disponível em: file:///C:/Users/ACER/Downloads/Semec_DIRAUD_2016_Issai_Tradu_o%20nivel%201%20e%202_%20Issai_Issais%201_2_Vers_o%20final%20PDF_ISSAI_20_Princ_pios%20de%20transpar_ncia%20e%20accountability.pdf. Acesso em 20 abr 2021.

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. Porto Alegre, 2005.

KOOIMAN, J. **Governing as governance**. London: SAGE, 2003

LIMA, Severino Cesário de. DINIZ, Josedilton Alves. **Contabilidade Pública: análise financeira governamental**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LOUREIRO, Ana Catarina Cruz. **O papel dos controllers de gestão nas organizações: um estudo de caso**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia. Universidade do Porto. Porto, 2014.

LUNKES, João Rogério; GASPARETTO, Valdirene; SCHNORRENBARGER, Darci. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 4, n. 10, p. 106-126, set./dez. 2010. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34779/37517>. Acesso em: 21 jan. 2020.

MOSSIMANN, Carla Pellegrinello; ALVES, Osmar de Carvalho; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração das empresas. Florianópolis: Ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTIN, Nilton Cano. Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 28, p. 7 - 28, jan./abr. 2002.

MEZA, M. L. Figueiredo Gomes de; MORATTA, Nelson Granados; GROSCHUPF, Silmara Lucia Bindo. Governança Pública. In: OLIVEIRA, Antônio Gonçalves; PISA, Beatriz Jackiu; AUGUSTINHO, Sonia Maria (Org.) **Gestão e Governança Pública**: aspectos essenciais. Curitiba: UTFPR, 2016. p. 135-194.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PEREZ JR., José Hernandes; SANTOS SILVA, Carlos Alberto dos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2010

PADOVEZZE, Clovis Luís. **Controladoria Básica**. 2. ed. São Paulo: engagé Learning, 2010.

QUINTANA, Alexandre Costa. MACHADO, Daiane Pias. QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa. MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade Pública. De acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. Ed. São Paulo. Atlas. 2015.

PALLUDO, Augustinho Vicente. Administração Pública: Teoria e questões, 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas: Controladoria Governamental: em Busca do Atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Curitiba: Juruá, 2009.

ROCHA, Arlindo Carvalho. *Accountability* na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 2, p. 82- 97. maio/ago. 2011. Disponível em: https://www.revistacgg.org/contabil/article/download/314/pdf_162. Acesso em: 19 jan. 2021.

ROBICHAU, R. W. The Mosaic of Governance: Creating a Picture with Definitions, Theories, and Debates. **The Policy Studies Journal**, v. 39, n. 1, p. 113-131, 2011.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Cortez, 2007.

SIEGEL, G., KULESZA, C. From Statement Preparer to Decision-Support Specialist: The Coming Changes in Management Accounting Education. **Management Accounting**, jan. 1996.

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

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Bruno Carlos. **Controladoria**. Curitiba: IESDE Brasil, 2009.

SUZART, Janilson Antonio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini; ROCHA, Josélton Silveira. As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública – teoria *versus* prática. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 1, p. 44-56, jan./abr. 2011.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. Strategic Cost Management, **The Free Press**, 1993.

SCHIRATO, Vitor Rhein. O Controle Interno da Administração Pública e seus mecanismos. **Revista dos Tribunais**, 2017. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4141308/mod_resource/content/1/Leitura%20obrigat%C3%B3ria.pdf. Acesso em: 19 jan. 2021.

TRIGUEIRO, Rodrigo de Menezes. **Metodologia científica**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional, 2014.

WOHLGEMUTH, Jorge Marcelo. **Contabilidade gerencial e controladoria: teoria e prática**, 2005.

Enviado em: 02/12/2021.

Aceito em: 06/12/2021.

RECIFAQUI
Revista Científica da Faculdade Quirinópolis