

CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO TEÓRICO - PRÁTICO NO MUNICÍPIO DE AQUIRAZ – CE

GERMANA FONTENELE DAHER

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

germanadaher@yahoo.com.br

MARCUS VINICIUS VERAS MACHADO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

marcus@acep.org.br

NIRLEIDE SARAIVA COELHO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

nirleide@yahoo.com.br

VÂNIA ODETE ABREU DE MIRANDA

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

vania@acep.org.br

Introdução

Os constantes desafios, mudanças e imposições legais vinculados à Administração Pública, na atualidade, demandam modificações no modo de administrar os recursos públicos. Neste contexto, as ações de controle sobre as operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial são consideradas, pela legislação vigente e pela literatura, ferramentas consistentes e confiáveis que podem subsidiar os gestores públicos na condução do bom funcionamento da máquina pública.

Problema de Pesquisa e Objetivo

Este estudo busca responder ao seguinte problema: Quais as principais atividades desenvolvidas pela Controladoria Geral do Município de Aquiraz – Ceará (CONGER)? Tem-se por objetivo geral identificar se as atividades práticas da Controladoria no Município de Aquiraz estão em consonância com a literatura vigente. Os objetivos específicos são: levantar um estudo teórico acerca das principais atividades da Controladoria no âmbito municipal; e identificar o perfil da Controladora Geral de Aquiraz.

Fundamentação Teórica

Os pontos principais do referencial teórico tratam dos aspectos referentes ao tema Controladoria Governamental, com ênfase na gestão municipal. Como o foco da pesquisa está no entendimento de como devem ser divididas as atividades a serem desenvolvidas pelo Sistema de Controle Interno do Município, buscou-se na obra de Cruz e Glock (2008) um modelo que esclarece que as atividades deste sistema devem ser agregadas em três grandes grupos: de Apoio, de Controle Interno e de Auditoria Interna.

Metodologia

A metodologia da pesquisa caracteriza-se como descritiva e qualitativa. Também foram utilizadas as tipologias de pesquisa: bibliográfica, documental e estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de um questionário, composto por questões de múltipla escolha, fechadas e abertas, estruturado em dois blocos. O bloco A visou conhecer o perfil da Controladora Geral de Aquiraz; já o bloco B trouxe perguntas inerentes à classificação das atividades da Controladoria na visão de Cruz e Glock (2008).

Análise dos Resultados

Constatou-se que a respondente está na faixa etária entre 30 e 34 anos, cursa MBA em Administração Pública, trabalha na área pública entre 05 e 09 anos, e exerce a função de Controladora Geral na instituição há menos de 01 ano, em cargo comissionado. A maioria das atividades da CONGER foi classificada como de apoio, no entanto, considerando-se o estudo como um todo, evidenciou-se que apenas 46% de todas as atividades elencadas foram informadas como de competência da CONGER.

Conclusão

Os objetivos do estudo foram alcançados, tendo-se por base o levantamento teórico e a abordagem do instrumento de coleta de dados aplicado. Apesar da limitação da pesquisa, por se tratar de um estudo de caso em apenas um município, conclui-se que o Sistema de Controle Interno Municipal ainda precisa ser melhor sistematizado, e a literatura existente no meio acadêmico tem muito a colaborar nesse ponto, pois já traça modelos que podem ser adequados à estrutura de cada município.

Referências Bibliográficas

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2008.
JUND, Sérgio. Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e questões: estilo ESAF, UnB e outras bancas examinadoras. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Manual de Auditoria Governamental. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO TEÓRICO - PRÁTICO NO MUNICÍPIO DE AQUIRAZ – CE

1 INTRODUÇÃO

Os constantes desafios, mudanças e imposições legais vinculados à Administração Pública, na atualidade, demandam modificações no modo de administrar os recursos públicos. Sendo assim, os gestores devem procurar estruturar suas administrações, no intuito de atingir as metas e objetivos presentes nos orçamentos, cumprir as determinações legais e aplicar os recursos de maneira eficiente, eficaz e econômica.

Ademais, o Brasil não tem obtido avanços consideráveis já há algum tempo no Índice de Percepções da Corrupção, que trata de um *ranking* realizado pela Organização Não Governamental “*Transparency International*”. O grau de percepção da corrupção nos países é mensurado por uma escala de 0 a 100, sendo que 0 (zero) corresponde a um índice alto de corrupção e 100 (cem), a um índice livre de corrupção.

Apesar de ter aprovado nos últimos anos leis voltadas para o combate à corrupção e à transparência no setor público, como a Lei da Ficha Limpa e a Lei de Acesso à Informação Pública, o Brasil obteve, em 2014, o total de apenas 42 pontos na escala do referido índice, ocupando o 69º lugar no *ranking* composto por 175 países.

Neste contexto, as ações de controle sobre as operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial são consideradas, pela legislação vigente e pela literatura, ferramentas consistentes e confiáveis que podem subsidiar os gestores públicos na condução do bom funcionamento da máquina pública e, conseqüentemente, ser um instrumento de combate à corrupção no setor público.

O estudo justifica-se enquanto contribuição ao conhecimento científico, como fonte de estudo teórico-prático para estudantes de graduação e pós-graduação em Ciências Contábeis, Gestão Pública e Controladoria, por exemplo, além de poder ser um subsídio aos gestores públicos ligados à área de controle.

O artigo encontra-se estruturado em seis seções, iniciando-se pela presente introdução. A segunda seção apresenta o problema e o objetivo da pesquisa. Na terceira seção é abordada a fundamentação teórica do estudo. Já a quarta seção trata da metodologia utilizada na pesquisa. Posteriormente, na quinta seção, tem-se a análise dos dados. E, por fim, a sexta seção apresenta as principais conclusões que o estudo alcançou, tendo em vista o problema e os objetivos propostos, além de expor as limitações da pesquisa e sugestões para próximas abordagens em relação à temática apresentada.

2 PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVO

Em razão das inúmeras mudanças experimentadas pelas políticas de gestão e pela estrutura de funcionamento das administrações públicas municipais, a criação de uma unidade de Controladoria nos municípios tem sido vista por alguns gestores públicos no Brasil, como uma alternativa prudente para se adequar à realidade dos novos tempos.

Este estudo busca responder ao seguinte problema: Quais as principais atividades desenvolvidas pela Controladoria Geral do Município de Aquiraz – Ceará (CONGER)? Tem-se por objetivo geral identificar se as atividades práticas da Controladoria no Município de

Aquiraz estão em consonância com a literatura vigente. Os objetivos específicos são: levantar um estudo teórico acerca das principais atividades da Controladoria no âmbito municipal; e identificar o perfil da Controladora Geral de Aquiraz.

3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

De acordo com Silva (2001, *apud* CASTRO, 2011, p. 18), a “Administração Pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões políticas. Representa o conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para atingir fins definidos.” Meirelles (2003, p. 78-79) define administração pública como “todo o aparelho de Estado preordenado a realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.”

O decreto-lei nº 200/67 é o dispositivo que trata da organização da Administração Federal, dividindo-a em duas áreas: Administração Direta e Administração Indireta, conforme celebra o art. 4º do referido decreto. Destaca-se que a principal diferença entre as duas formas citadas está na centralização ou não dos serviços executados por ambas. Enquanto que na administração direta ocorre a centralização das funções, na indireta, o Estado descentraliza suas atividades por intermédio de outras pessoas jurídicas distintas dos entes da federação.

Castro (2011, p. 18) afirma que “A Administração Direta abrange os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e compreende o conjunto de órgãos integrados, responsáveis pela condução da administração da União, como são os ministérios.” Portanto, compõe-se do conjunto dos órgãos integrados na estrutura central de cada poder das pessoas jurídicas de direito público com capacidade política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), as quais realizam a gestão dos serviços públicos por meio de seus órgãos (JUND, 2006).

Já a Administração Pública Indireta, de acordo com Jund (2006, p. 32), “constitui o conjunto dos entes (entidades com personalidade jurídica) que, vinculados a um órgão da Administração Direta, prestam serviços públicos ou de interesse público e proporcionarão ao Estado a satisfação de seus fins administrativos.” Sendo assim, pode ser transferida ou deslocada do Estado para outra entidade por ele criada ou autorizada, visando à consecução dos serviços públicos ou de interesse público. Integram a administração indireta as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações (PETER; MACHADO, 2014).

3.1 Administração Pública Municipal

A República Federativa do Brasil é constituída pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme dispõe o art. 1º da Constituição Federal de 1988. De acordo com Gonçalves (2013), isto consagrou a tese de que o Município é entidade integrante da federação brasileira, o que representou um marco na história dos municípios no Brasil, pois nas constituições anteriores, o Município não era tratado expressamente como um ente federativo.

Desta forma, o Município autoorganiza-se por meio de sua lei orgânica e da edição de suas próprias leis; autogoverna-se mediante a eleição direta de seu Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores, e, por fim, autoadministra-se, no exercício de suas competências administrativas, tributárias e legislativas, garantidas pela atual Constituição Federal. As competências relativas aos municípios estão elencadas no art. 30 da carta magna.

A Administração Pública Municipal é composta pelo conjunto de órgãos da Administração Direta e pessoas jurídicas da Administração Indireta encarregados de administrar os bens e interesses do Município, conforme a legislação vigente. É dirigida pelo Prefeito que, como chefe do Executivo local, tem o papel de comandar, supervisionar e coordenar os serviços peculiares ao Município.

Não existe um padrão específico estabelecido em lei para a estrutura organizacional dos municípios, devendo se levar em conta as particularidades do município em questão no desenvolvimento de sua estrutura. Botelho (2009) traça uma estrutura de órgãos e secretarias para compor a base organizacional do município, quais sejam: Gabinete do Prefeito; Assessoria Jurídica; Assessoria Contábil; Assessoria Especial e secretarias municipais.

No entanto, as denominações e competências dos diversos órgãos a serem adotadas na formação da estrutura da Prefeitura podem variar de um município para outro, por possuírem autonomia para tanto e por se levar em conta as necessidades de cada município, conforme já explanado.

3.2 Controladoria Governamental

De acordo com Mosimann e Fisch (2009, p.89), “A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica.” Ainda segundo os autores, a Controladoria pode ser vista sob dois enfoques: “como um órgão administrativo, com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e como uma área do conhecimento humano, com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.” (MOSIMANN; FISCH, 2009, p.89).

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370) também reforçam esta ideia quando alegam que “A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer.” Os autores também concordam que a Controladoria deve ser visualizada sob dois vértices: como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual; e como órgão administrativo, respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 1999).

Jund (2006) afirma que o controle é um dos princípios básicos da administração, seja pública ou privada; e destaca que diferentemente do setor privado, onde o controle é exercido e imposto pela alta administração, no setor público, a função controle decorre de imposições legais. Nesta perspectiva, Peter e Machado (2014) esclarecem que os controles formais aplicados às entidades públicas se adaptaram à própria evolução da Administração Pública, passando a adotar uma postura preventiva, com ênfase no controle dos procedimentos, fundamentado na administração gerencial, em substituição ao modelo burocrático, que se baseia no pressuposto da desconfiança em relação ao administrador.

A fundamentação legal do controle no Brasil está prevista na Constituição Federal (CF/88), em seus artigos 70 a 74, a qual se refere aos dois tipos de controle existentes na Administração Pública: o controle interno e o controle externo. O art. 71 da CF/88 discrimina as competências do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União no tocante ao controle externo. Já os artigos 72 a 74 transcrevem regras para o controle de despesas não autorizadas; composição do TCU e finalidade do sistema de controle interno.

De acordo com Castro (2011, p. 293), o controle interno é definido como “o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis

e segurança às informações dele decorrentes.” O autor ainda esclarece que “o 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.” (CASTRO, 2011, p. 293).

Em relação ao controle externo, Peter e Machado (2014) esclarecem que este controle deve ser exercido em uma instância que esteja fora do âmbito do qual é fiscalizado, a fim de que se permita, com isso, um maior grau de independência e efetividade em suas ações. Portanto, diferencia-se do controle interno por ser realizado por terceiros. A matéria que trata do controle externo na gestão pública está determinada na CF/88, nas demais constituições estaduais e leis orgânicas dos municípios, nas quais estão previstas as funções do Poder Legislativo e do próprio Tribunal de Contas.

3.2.1 Sistema de Controle Interno do Município

O art. 31 da Constituição Federal de 1988 estabelece que “A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.” (BRASIL, 1988). Portanto, faz-se necessária a institucionalização da atividade de controle interno, na forma de sistema, sendo estabelecido em lei, na qual devam constar com clareza os procedimentos, as responsabilidades e as competências pertinentes ao Município.

Conforme Cruz e Glock (2008, p. 129), o Sistema de Controle Interno do Município visa assegurar ao Poder Executivo “[...] a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade na gestão dos recursos e a avaliação dos resultados obtidos pela Administração.” Na visão dos autores citados, este sistema se refere “ao conjunto de atividades de controle exercidas em todos os níveis e em todos os Poderes e entidades da estrutura organizacional das Administrações Direta e Indireta” (CRUZ; GLOCK, 2008, p. 129).

Cruz e Glock (2008) apresentam em sua obra um Modelo de Projeto de Lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município, sintetizando as responsabilidades do Órgão Central do Sistema de Controle Interno; das unidades componentes dos Sistemas de Planejamento e Orçamento e de Contabilidade e Finanças, em relação ao controle interno; e dos Órgãos Setoriais do Sistema de Controle Interno. Quanto à organização das funções, o art. 9º do modelo de projeto de lei citado elucida que o Município fica autorizado a organizar a Unidade de Coordenação do Controle Interno (UCCI) em nível de Assessoria, vinculada diretamente ao Chefe do Poder Executivo Municipal, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, atuando com o Órgão Central do Sistema de Controle Interno (CRUZ; GLOCK, 2008).

No tocante ao provimento dos cargos, o art.10 determina que seja criado, no Quadro Permanente de Pessoal da Prefeitura, 1 (um) cargo em comissão, de livre nomeação e exoneração, de Coordenador do Controle Interno, a ser exercido por servidor ocupante de cargo de provimento efetivo, o qual responderá como titular da UCCI. Estabelece ainda, em seu parágrafo único, que este servidor deverá possuir nível de escolaridade superior e possuir conhecimento sobre matéria orçamentária, financeira e contábil, e respectiva legislação vigente, além de ter o domínio dos conteúdos relativos ao controle interno e à auditoria (CRUZ; GLOCK, 2008).

Cruz e Glock (2008) ainda citam a criação de cargos de Analista de Controle Interno, com a exigência de que sejam ocupados por servidores efetivos e com nível de escolaridade superior. E acrescenta que pelo menos um servidor do quadro permanente da UCCI deverá ter formação e habilitação na área de Ciências Contábeis. O referido documento ainda trata das vedações à indicação e nomeação para o exercício de função ou cargo vinculado ao Sistema de Controle Interno, seja no Órgão Central ou nos Órgãos Setoriais, de pessoas que tenham sido, nos últimos 5 (cinco) anos.

O foco principal desta pesquisa, no entanto, está no entendimento de como estão divididas as atividades a serem desenvolvidas pelo Sistema de Controle Interno no Município. Cruz e Glock (2008) esclarecem que estas atividades devem ser agregadas em três grandes grupos: de Apoio, de Controle Interno e de Auditoria Interna.

As atividades de Apoio tratam-se basicamente do acompanhamento e interpretação da legislação; expedição de normas de controle interno; orientação à Administração; e relacionamento com o Controle Externo. Já as de Controle Interno dizem respeito ao exercício dos controles indelegáveis, ou seja, os dispositivos constitucionais constantes no art. 59 da LRF e outros macrocontroles. E, por fim, as atividades de Auditoria Interna correspondem à realização de auditorias contábeis, operacionais, de gestão e de informática em todas as áreas da administração direta e indireta, conforme planejamento e metodologia de trabalho.

4 METODOLOGIA

Esta seção refere-se à metodologia utilizada no trabalho e tem por finalidade apontar os tipos de pesquisa que se enquadram neste estudo, bem como abordar o ambiente da pesquisa e demonstrar a estratégia definida para perseguir os objetivos estabelecidos. Conforme Raupp e Beuren (2008), as tipologias de delineamento de pesquisa podem ser agrupadas em três categorias: a) quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; b) quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e c) quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e quantitativa.

Quanto aos objetivos, optou-se pela pesquisa descritiva, que, na concepção de Silva (2003, p.65), “tem como principal objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre variáveis.” Sendo assim, a escolha da pesquisa descritiva neste estudo se justifica por se buscar a identificação das atividades de uma Controladoria municipal em relação às atividades elencadas na literatura, permitindo com isso, uma posterior análise e interpretação da realidade dos fatos investigados.

Conforme Richardson (1999, p. 80), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.” Em vista disto, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, quanto à abordagem do problema, considerando-se também que os dados não foram analisados e tratados pelo emprego de instrumentos estatísticos.

Já quanto aos procedimentos, as tipologias de pesquisa utilizadas neste estudo foram as pesquisas bibliográfica e documental, e o estudo de caso. Segundo Marconi e Lakatos (2010), a pesquisa bibliográfica engloba toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo e tem por finalidade colocar o pesquisador em contato direto com toda a produção bibliográfica relacionada ao tema de estudo. Para tanto se fez uso de artigos,

periódicos e livros relacionadas aos temas em questão. Já em relação à pesquisa documental, Marconi e Lakatos (2010, p. 48) explicam que neste tipo de pesquisa “[...] a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Neste caso, procurou-se analisar a legislação correspondente à temática da pesquisa.

Bruyne, Herman e Schoutheete (1977 *apud* RAUPP; BEUREN, 2008, p.84), afirmam que “o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vista em apreender a totalidade de uma situação.” Portanto, para a compreensão dos fatos vivenciados na prática e posterior confronto com a teoria, conforme o estabelecido no objetivo geral desta pesquisa, optou-se pelo estudo de caso que se deu no município de Aquiraz, no Ceará. Os dados da pesquisa foram coletados por meio de um questionário enviado por correio eletrônico à Controladora deste município, no dia 17 de março de 2015 e respondido pela própria Controladora via correio eletrônico no dia 20 de março de 2015.

Conforme o exposto, o questionário aplicado neste estudo apresenta questões de múltipla escolha, fechadas e abertas e está estruturado em dois blocos. O bloco A tratou de identificar o perfil do respondente da pesquisa, ou seja, a atual Controladora Geral do Município de Aquiraz, buscando com isso, alcançar um dos objetivos específicos da pesquisa. Neste bloco foram abordados 08 (oito) aspectos ligados ao perfil pessoal da respondente, tais como: cargo, forma de ingresso no órgão público, divisão em que trabalha, faixa etária, sexo, nível de escolaridade, tempo de trabalho na área pública e na instituição.

Já o bloco B teve como foco identificar se as atividades práticas da Controladoria no Município de Aquiraz estão em consonância com a literatura vigente, objetivo geral desta pesquisa. Para tanto, tendo-se por base o referencial teórico da pesquisa, especificamente a obra de Cruz e Glock (2008), os autores destacaram as principais atividades que julgaram ser de competência da unidade de Controladoria no âmbito municipal. Além disso, este bloco buscou responder à seguinte questão problema da pesquisa: Quais as principais atividades desenvolvidas pela Controladoria Geral do Município de Aquiraz – Ceará?

Para tanto, as atividades destacadas segundo a literatura mencionada estão organizadas no questionário da seguinte forma: a) 11 (onze) perguntas referentes às atividades de apoio; b) 11 (onze) perguntas referentes às atividades de controle interno; e c) 04 (quatro) perguntas relativas aos tipos de atividades de auditoria interna desempenhadas pela Controladoria: auditoria contábil; operacional; de gestão; e de tecnologia em informação.

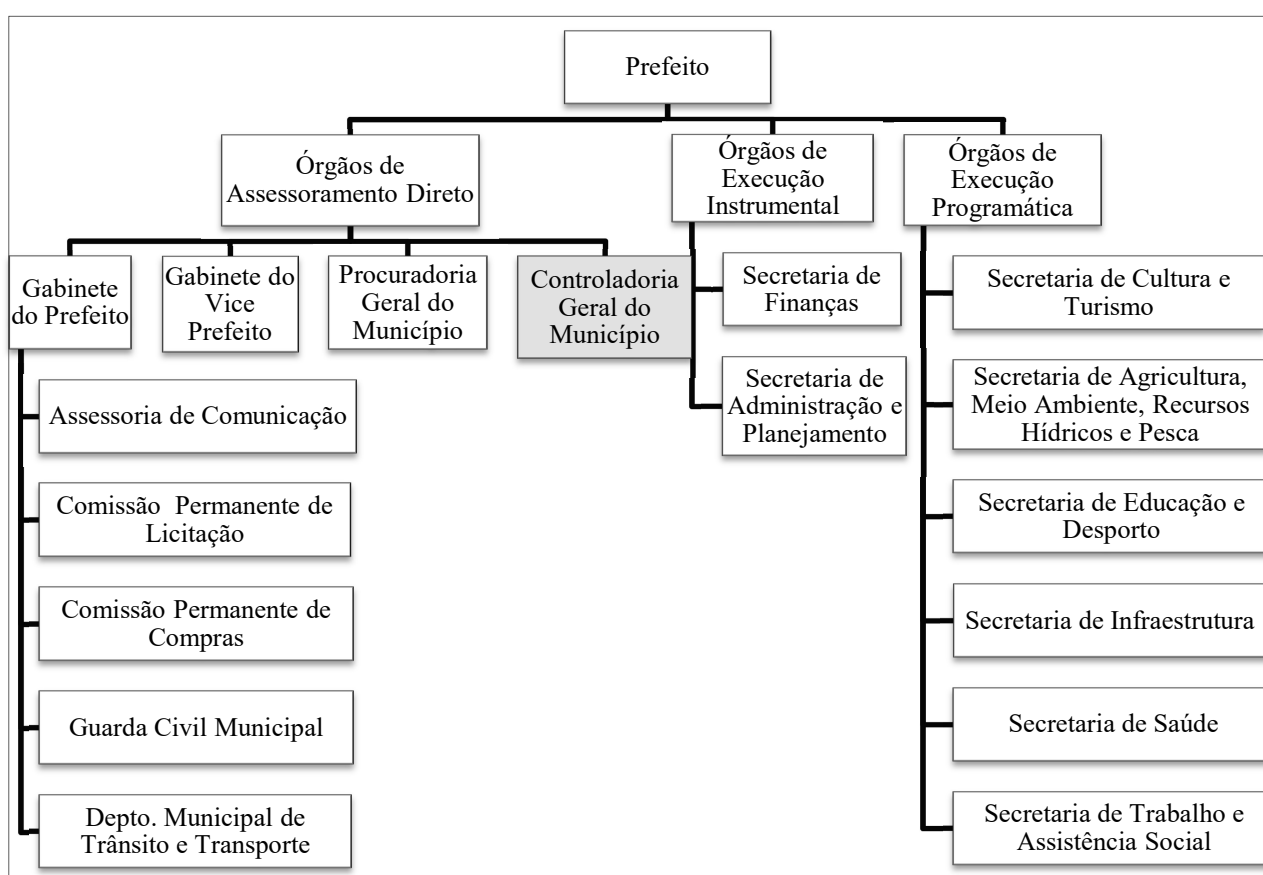
Sendo assim, utilizou-se o seguinte critério de respostas: a) Sim – Esta atividade é desempenhada pela Controladoria; b) Não – Esta atividade não é desempenhada pela Controladoria (caso a resposta seja Não, se possível, informe a qual órgão da Prefeitura compete esta atividade). Ao final, foi disponibilizado um espaço, por meio de uma questão aberta, para que fosse possível declarar outras atividades desempenhadas pela Controladoria distintas das elencadas na questão anterior.

Aquiraz é um município cearense que faz parte da Região Metropolitana de Fortaleza e que constitui importante núcleo de população do Ceará. Está localizado a 27 km da cidade de Fortaleza, situando-se na costa leste do litoral cearense. Foi a primeira capital do Estado do Ceará, quando ainda era a então chamada capitania Siará Grande. Aquiraz foi a primeira vila da citada capitania, criada por ordem régia do rei de Portugal em 13 de fevereiro de 1.699. No entanto, somente em 1700, por ordem do Governador de Pernambuco, foi instalada a nova

vila com sede no núcleo de Fortaleza. Assim, tornou-se sede administrativa da Capitania Siará Grande até o ano de 1.726, quando a capital foi transferida para Fortaleza (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2010).

De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2010), o município de Aquiraz passou por várias divisões político-administrativas ao longo dos anos, até se constituir atualmente dos seguintes distritos: Aquiraz (1699), Camará (1988), Caponga da Bernarda (1988), Jacaúna (1893), João de Castro (1995), Justiniano de Serpa (1993), Patacas (1988) e Tapera (1988). Com a criação da Lei nº. 1.096, de 18 de julho de 2014, a estrutura administrativa do Poder Executivo Municipal de Aquiraz passou a ter a seguinte composição estabelecida no art. 1º desta lei, conforme mostra o desenho do organograma apresentado na figura 1.

Figura 1 – Organograma atual da Prefeitura Municipal de Aquiraz.



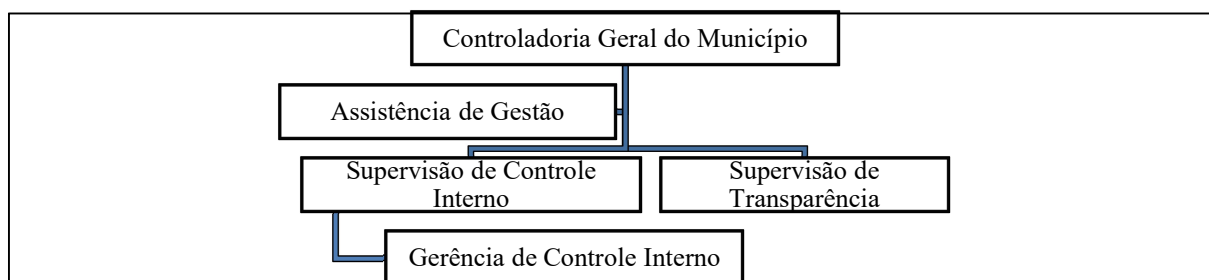
Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Destaca-se que a Controladoria Geral do Município de Aquiraz (CONGER) encontra-se ligada diretamente ao Gabinete do Prefeito, sendo, portanto, considerada pela Prefeitura de Aquiraz como um órgão de assessoramento direto ou de *staff*, conforme abordado no levantamento teórico realizado nesta pesquisa. Como o foco desta pesquisa é a atuação da Controladoria na Administração Pública, enfatiza-se o que está disposto no art. 3º da Lei nº 1.096/2014, no que concerne às atribuições dos órgãos, em sua alínea d, a qual assevera que a CONGER é o órgão incumbido de realizar as atividades de monitoramento e controle interno do Município, além de: manter o controle interno de almoxarifados, patrimônio e consumo de combustível; zelar pela racionalização dos recursos financeiros, materiais, humanos e

logísticos disponíveis; e exercer o controle sobre o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual (AQUIRAZ, 2014).

Quanto ao organograma específico da CONGER que se encontra disposto no sítio eletrônico do próprio órgão, verifica-se que esta Controladoria possui uma estrutura administrativa bem simples, a qual conta com o suporte direto de uma Assistência de Gestão e está dividida em duas supervisões: a Supervisão de Controle Interno, que está responsável pela Gerência de Controle Interno; e a Supervisão de Transparência, conforme consta na figura 2.

Figura 2 – Organograma atual da Controladoria Geral do Município de Aquiraz.



Fonte: Aquiraz (2014).

Ainda de acordo com o anexo 1 da Lei Municipal nº 1.096/2014, que trata da discriminação, lotação e quantitativos dos cargos comissionados, a equipe que deve compor a CONGER deverá contar com o seguinte quantitativo, conforme o exposto na tabela 1.

Tabela 1 – Quantitativo da equipe da Controladoria Geral do Município de Aquiraz

LOTAÇÃO	CARGO	QUANT.
CONGER	Controlador Geral do Município	1
CONGER	Supervisor de Transparência Pública	1
CONGER	Supervisor de Controle Interno	1
CONGER	Assistente de Gestão II	2
CONGER	Gerente de Controle Interno	3

Fonte: Aquiraz (2014).

No entanto, faz-se necessário averiguar se este quantitativo de cargos se remete à realidade da instituição, dado que também foi abordado em conversa por telefone com a Controladora do município em estudo e que será retratado a seguir, na seção que trata da análise dos resultados da pesquisa.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção refere-se à análise dos resultados alcançados com o estudo de caso realizado na Prefeitura de Aquiraz, que utilizou um questionário como instrumento de coleta de dados, o qual teve como respondente a atual Controladora Geral do Município de Aquiraz.

Inicialmente, o questionário buscou identificar o perfil da respondente e, logo em seguida, procurou identificar quais atividades elencadas na obra de Cruz e Glock (2008) são praticadas pela Controladoria Geral do Município de Aquiraz (CONGER). Por fim, disponibilizou-se um espaço para que fossem destacadas, pela respondente, outras atividades distintas das listadas na obra citada, conforme explanado na metodologia desta pesquisa.

Em relação ao perfil da respondente, depreende-se do quadro 1 que esta possui a faixa etária entre 30 e 34 anos, está cursando MBA em Administração Pública e trabalha na área pública entre 5 e 9 anos, exercendo a função de Controladora Geral na instituição há menos de 1 ano, em cargo de comissão.

Quadro 1 – Perfil da Controladora do Município de Aquiraz

Cargo que ocupa	Controlador Geral do Município de Aquiraz
Forma de ingresso no órgão público	Cargo em Comissão
Divisão/Unidade em que trabalha	Controladoria
Faixa Etária	30 – 34 anos
Sexo	Feminino
Nível de escolaridade (Curso)	Especialização em andamento (MBA em Administração Pública)
Há quanto tempo trabalha na área pública	Entre 5 e 9 anos
Há quanto tempo trabalha na instituição	Há menos de 1 ano

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Em referência ao que fora abordado no levantamento teórico sobre o Quadro Permanente de Pessoal da Prefeitura, Cruz e Glock (2008) destacam que a vaga do titular da Unidade de Central de Controle Interno, ou seja, da então denominada Controladoria Geral, deve ser ocupada por 1 (um) cargo em comissão, de livre nomeação e exoneração, a ser exercido por servidor ocupante de cargo de provimento efetivo. Infere-se, portanto, que a CONGER não adota este entendimento, pois a titular do órgão não faz parte do quadro de servidor efetivo do órgão.

As atividades da Controladoria, conforme já mencionado, estão divididas na obra de Cruz e Glock (2008) como: atividades de apoio, controle interno e auditoria interna. Tratando-se de início das atividades de apoio, levantou-se que das 11(onze) perguntas realizadas acerca da prática das referidas atividades listadas, apenas 07 (sete) delas são atribuídas ao órgão em estudo, conforme se vê no quadro 2.

Quadro 2 - Atividades de apoio listadas na obra de Cruz e Glock (2008) realizadas pela CONGER

Coordena as ações relacionadas com o controle interno;
Assessora a Administração nos aspectos relacionados com os controles interno e externo e quanto à legalidade dos atos de gestão, emitindo relatórios e pareceres sobre os mesmos;
Orienta a elaboração das normas internas sobre rotinas e procedimentos e controle;
Manifesta-se quando solicitado formalmente pela Administração, acerca da regularidade e legalidade dos processos licitatórios, sua dispensa ou inexigibilidade e sobre o cumprimento e/ou legalidade de atos, contratos e outros instrumentos;
Propõe melhoria ou implantação de sistemas informatizados, com objetivo de aprimorar os controles internos, agilizar as rotinas e aumentar a confiabilidade das informações;
Dá ciência ao Tribunal de Contas dos Municípios das irregularidades ou ilegalidades apuradas, para as quais a Administração não tomou as providências, visando à apuração de responsabilidades e ao ressarcimento de eventuais danos ou prejuízos ao erário;
Encaminha e acompanha as auditorias <i>in loco</i> , efetuadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios e por outros órgãos de fiscalização.

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Vale ressaltar que a respondente complementou que a Controladoria dá ciência dos problemas detectados e corrigidos, destacando que podem ser atecniais e/ou irregularidades, mediante a indagação se o Tribunal de Contas dos Municípios dá ciência das irregularidades

ou ilegalidades apuradas, para as quais a Administração não tomou as providências, visando à apuração de responsabilidades e ao ressarcimento de eventuais danos ou prejuízos ao erário.

Já o quadro 3 expõe as 04 (quatro) atividades de apoio que não foram consideradas pela CONGER como de sua competência, apontando-se os respectivos órgãos que são responsáveis por tais atividades, sendo que apenas foram informadas as competências de 02 (dois) órgãos relacionados às perguntas realizadas.

Quadro 3 - Atividades de apoio listadas na obra de Cruz e Glock (2008) não realizadas pela CONGER

ATIVIDADES	ÓRGÃO RESPONSÁVEL
Interpreta e pronuncia-se em caráter normativo sobre os aspectos técnicos relacionados com a legislação concernente às finanças públicas;	Secretaria de Finanças e Procuradoria Geral
Participa do processo de planejamento municipal e acompanha a elaboração do PPA, da LDO e do Orçamento Anual;	Secretaria de Administração e Planejamento
Exerce o acompanhamento sobre todos os processos de sindicâncias internas e de Tomadas de Contas Especiais;	Não informou.
Coordena o atendimento às solicitações de documentos e de informações por parte da Câmara de Vereadores.	Não informou.

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Destaca-se, portanto, que a CONGER destina à Secretaria de Finanças e à Procuradoria Geral, tratar sobre os assuntos condizentes às finanças públicas em caráter normativo, e incumbe à Secretaria de Administração e Planejamento o acompanhamento do processo de planejamento do município, diferentemente do adotado por Cruz e Glock (2008).

De acordo com os autores citados, os órgãos apontados pela respondente fazem parte das unidades componentes dos Sistemas de Planejamento e Orçamento e de Contabilidade e Finanças, e no que no que tange às matérias apontadas anteriormente, cabe a estas unidades, quanto ao controle interno, exercer o controle, através dos diversos níveis de chefia, objetivando o cumprimento dos programas, objetivos, metas e orçamentos e a observância à legislação e às normas que orientam as atividades de planejamento, de orçamento, financeira e contábil. Levando-se em conta as atividades de controle interno, constatou-se que apenas 04 (quatro) atividades, dentre as 11 (onze) que foram listadas pela literatura citada, foram consentidas como de competência da CONGER, conforme aponta o quadro 4.

Quadro 4 - Atividades de controle interno listadas na obra de Cruz e Glock (2008) realizadas pela CONGER

Institui e mantém sistema de informações para o exercício das atividades finalísticas do controle interno, buscando subsídios junto ao sistema de custos e aos indicadores de desempenho da gestão;
Monitora o fiel cumprimento das atribuições legais estabelecidas para o sistema de controle interno (em especial o art. 59 da LRF);
Exerce o controle direto sobre a observância dos limites para despesas com pessoal e medidas adotadas para o retorno aos limites;
Exerce o controle direto sobre o acompanhamento dos fatos que comprometam os custos ou dos resultados dos programas ou de indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Evidenciou-se, portanto, que a CONGER, no que concerne às atividades de controle interno, está mais voltada para atender às demandas inerentes à implantação e gerenciamento dos sistemas de informações; ao cumprimento das atribuições do controle interno em si,

trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, assim como o acompanhamento dos limites estabelecidos por esta lei; e à devida gestão dos custos e resultados decorrentes dos programas, sem deixar de apurar as irregularidades que possam ocorrer na gestão orçamentária.

O quadro 5 aponta as 07 (sete) atividades de controle interno que não foram consideradas pela CONGER como de sua competência, apontando-se os respectivos órgãos que são responsáveis por tais atividades, sendo que apenas 01 (um) órgão não foi informado.

Quadro 5 - Atividades de controle interno listadas na obra de Cruz e Glock (2008) não realizadas pela CONGER

ATIVIDADES	ÓRGÃO RESPONSÁVEL
Exerce avaliação permanente, em nível macro, sobre o cumprimento dos objetivos definidos para os Programas constantes do PPA e das prioridades e metas estabelecidas na LDO;	Setor de Contabilidade
Exerce controle, em nível macro, sobre a execução orçamentária do exercício, incluindo verificação dos procedimentos para abertura de créditos adicionais;	Setor de Contabilidade
Exerce o acompanhamento sobre a observância dos limites constitucionais e legais relativos à aplicação dos gastos no ensino infantil e fundamental e na Área de Saúde;	Setor de Contabilidade
Mantém registro sobre a composição e atuação das comissões de licitações, controlando a observância dos mandatos;	Gabinete do Prefeito
Exerce o controle direto sobre o cumprimento dos limites da despesa total do Poder Legislativo;	Setor de Contabilidade
Exerce o controle direto sobre a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos;	Não informou.
Exerce o controle direto para verificar se a perda estimada com a renúncia de receita vem sendo superior às medidas compensatórias adotadas.	Secretaria de Finanças

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Mediante o exposto, denota-se que a CONGER não concentra a maioria das atividades de controle interno listadas por Cruz e Glock na unidade de Controladoria, destinando ao Setor de Contabilidade, competências ligadas ao controle e cumprimento da execução orçamentária e à Secretaria de Finanças questões referentes ao controle das receitas e das despesas.

Em se tratando das atividades de auditoria interna, que estão divididas, segundo a obra de Cruz e Glock (2008) em auditoria operacional, contábil, de gestão, e de tecnologia da informação, obteve-se como resposta que apenas a auditoria operacional é exercida pela CONGER, conforme demonstra o quadro 6.

Quadro 6 - Atividades de auditoria interna listadas na obra de Cruz e Glock (2008) realizadas pela CONGER

AUDITORIA OPERACIONAL
Avalia os controles utilizados nas diversas atividades desenvolvidas pela Prefeitura, com base no levantamento das rotinas e procedimentos adotados e da realização de exames para validar os controles existentes e identificar a necessidade de aperfeiçoamento ou implementação de outros controles.

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Percebe-se, portanto, que a CONGER, ao concentrar as atividades de auditoria interna apenas na auditoria operacional, encontra-se, neste momento, mais voltada a atender à verificação dos procedimentos estabelecidos nos controles internos para identificar erros e falhas no processo, com o intuito de aprimorá-los.

Na sequência, o quadro 7 revela que as auditorias contábil, de gestão e de tecnologia da informação não são realizadas pela CONGER, e que não foi informado pela respondente a quem caberia o desempenho destas atividades, não sendo possível, portanto afirmar se estas atividades são desenvolvidas por outros órgãos da Prefeitura.

Quadro 7 - Atividades de auditoria interna listadas na obra de Cruz e Glock (2008) não realizadas pela CONGER

ATIVIDADES	ÓRGÃO RESPONSÁVEL
AUDITORIA CONTÁBIL	
Realiza auditorias estruturadas com base nos demonstrativos contábeis, observando-se os aspectos de materialidade do saldo e/ou da movimentação e de importância relativa da conta, para fins de controle interno, selecionam-se as principais rubricas, cujos registros serão validados.	Não informou.
AUDITORIA DE GESTÃO	
Avalia como está o desempenho de toda a gestão municipal e em seus diversos segmentos, com base nos indicadores de desempenho da gestão e nos dados obtidos junto ao sistema de controle de custos.	Não informou.
AUDITORIA DE TECNOLOGIA EM INFORMAÇÃO	
Afere a confiabilidade dos sistemas informatizados e assegura que tais sistemas são confiáveis e seguros.	Não informou.

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Por fim, a questão aberta que foi disponibilizada para que fosse possível listar outras atividades distintas das que foram abordadas na literatura, contou com 08 (oito) atividades informadas pela respondente como de competência da CONGER, conforme evidencia o quadro 8.

Quadro 8 – Outras atividades desenvolvidas pela CONGER

Análise de 100% dos Termos de Referência que motivam e embasam as contratações e/ou licitações de todas as Secretarias, com a elaboração de orientações através das Notas de Informação, inclusive observando as compras diretas, com fito de evitarmos o fracionamento de despesas;
Atualização do site oficial da CONGER conforme a necessidade;
Análise de 100% da Prestação de Contas de Suprimento de Fundos com a elaboração de Parecer;
Recebimento e encaminhamento das Manifestações (Serviço de Ouvidoria) as Secretarias de destino até a alimentação do Sistema de Ouvidoria com as respectivas respostas;
Participação nos eventos da Prefeitura Municipal;
Orientação dos Gestores no tocante a diversos assuntos pertinentes a execução orçamentária, financeira e contábil;
Orientação dos servidores (Coordenadores Administrativos Financeiros) no tocante ao fluxo da despesa, ordem de compras ou serviços, orçamento público, almoxarifado;
Coordenação do Serviço de Atendimento ao Cidadão – SAC.

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Destaca-se a importância de se abordar outras atividades, pois existem responsabilidades que as Controladorias Governamentais, em quaisquer esferas, vêm absorvendo atualmente, tais como: as políticas de Transparência Pública; o controle das Ouvidorias; e a organização do acesso à informação. Como se vê, a partir do Quadro 8, a CONGER desenvolve ações que buscam promover a transparência pública dos dados do município, bem como facilitar o acesso a canais que permitam a participação da sociedade, como a Ouvidoria e o Serviço de Atendimento ao Cidadão, ferramentas que podem ser muito úteis ao exercício da cidadania.

Considerou-se relevante também, além das informações levantadas por meio do questionário, apurar se os quantitativos de pessoal que constam na Lei Municipal nº 1.096/2014 condizem com o que a Controladoria dispõe de pessoal na prática. Em conversa ao telefone com a Controladora de Aquiraz, no dia 23 de abril de 2015, constatou-se que os cargos que estão ocupados no momento são, além de 01 (um) Controlador Geral, apenas de 01 (um) Assistente de Gestão e de 02 (dois) Agentes Administrativos. A Controladora do município em questão, mediante questionamento sobre os demais cargos que se encontram ociosos, justificou que esta situação se deve à necessidade da prefeitura em obedecer ao limite de despesa de pessoal, determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Outra observação que merece destaque é em relação ao cargo de Agente Administrativo, que na prática está sendo exercido, conforme o informado, porém não se encontra no anexo 1 da Lei nº 1.096/2014 como sendo um cargo da CONGER, cabendo, portanto uma investigação posterior acerca das práticas adotadas no município em relação ao seu quadro permanente de pessoal.

Analisando-se os dados que foram apresentados nesta seção, constata-se que, ao se fazer um comparativo com a obra de Cruz e Glock (2008), do total das atividades de apoio elencadas, a CONGER adota um percentual considerável de 64% destas atividades. Vale ressaltar que somente 18% destas atividades são assumidas por outros órgãos, e quanto aos 18% restantes, não se sabe se informar se são adotadas pelo município em questão.

Já em relação às atividades de controle interno, conclui-se que a CONGER não apresenta um percentual favorável em consonância às atividades constantes na obra de Cruz e Glock (2008), seguindo apenas um percentual de 36% destas atividades. Destacando-se que 36% destas competências foram atribuídas ao setor de Contabilidade, 9% à Secretaria de Finanças e 9% ao Gabinete do Prefeito, e os outros 9% correspondem à atividade que não se atribuiu pela respondente a qual órgão cabe a responsabilidade por sua execução. Por fim, no tocante às atividades de auditoria interna, apenas 25% do que foi apresentado é adotado, não sendo informado pela respondente se outros órgãos que compõem a Prefeitura de Aquiraz estão responsáveis pelos restantes 75% de atividades pertinentes à auditoria interna.

Pode-se deduzir, com base na apresentação das informações obtidas anteriormente que, mediante a obra consultada, a maioria das atividades da CONGER são classificadas como atividades de apoio, tendo em vista que este tipo de atividade obteve o maior percentual analisado. No entanto, considerando-se o estudo como um todo, apenas 46% de todas as atividades elencadas foram informadas como de competência da CONGER, o que refuta o pressuposto básico da pesquisa, o qual admitia que as atividades da Controladoria Geral do Município de Aquiraz estão em consonância com as atividades elencadas a partir do estudo teórico realizado.

6 CONCLUSÃO

Este estudo teve por objetivo geral identificar se as atividades práticas da Controladoria no Município de Aquiraz estão em consonância com a literatura vigente. Diante disto, buscou-se responder ao seguinte problema da pesquisa: Quais as principais atividades desenvolvidas pela Controladoria Geral do Município de Aquiraz - Ceará?

Para tanto, foi realizado, primeiramente, um levantamento teórico sobre os temas: Administração Pública, com ênfase no âmbito municipal; e Controladoria Governamental, destacando-se a atuação do Sistema de Controle Interno do Município. Desta forma atingiu-se

o primeiro objetivo específico da pesquisa que consistia em levantar um estudo teórico acerca da Controladoria na Administração Pública com ênfase nas atividades da Controladoria no âmbito municipal.

Em seguida, aplicou-se um questionário com a Controladora Geral do Município de Aquiraz, o qual continha dois blocos. O bloco A visou conhecer o perfil da respondente, já o bloco B trouxe perguntas inerentes à classificação das atividades da Controladoria, na visão de Cruz e Glock (2008). Os autores citados as dividem em atividades de apoio, de controle interno e de auditoria interna. Neste bloco, a respondente deveria marcar Sim, caso a atividade em questão fosse desempenhada pela Controladoria, e Não, em caso de negativa à questão, sendo que havia a opção de informar a qual órgão da Prefeitura competia tal atividade.

Diante deste cenário, a partir do bloco A, constatou-se que a respondente está na faixa etária entre 30 e 34 anos, cursa MBA em Administração Pública, trabalha na área pública entre 5 e 9 anos, e exerce a função de Controladora Geral na instituição há menos de 1 ano, em cargo comissionado. Sendo assim, o segundo objetivo específico da pesquisa também foi alcançado, o qual consistia identificar o perfil do (a) Controlador (a) do Município de Aquiraz.

Em se tratando do bloco B, constatou-se que a maioria das atividades da CONGER são classificadas como atividades de apoio, tendo em vista que este tipo de atividade obteve o maior percentual analisado. No entanto, considerando-se o estudo como um todo, apenas 46% de todas as atividades elencadas foram informadas como de competência da CONGER. Mediante o exposto, refutou-se o pressuposto básico da pesquisa, o qual admitia que as atividades da Controladoria Geral do Município de Aquiraz estivessem em consonância com as atividades elencadas a partir do estudo teórico realizado. Além disso, foi possível responder ao problema da pesquisa já mencionado anteriormente, bem como atingir o objetivo geral proposto.

Apesar da limitação da pesquisa, por se tratar de um estudo de caso em apenas um único município, depreendeu-se dos resultados alcançados, que o Sistema de Controle Interno Municipal ainda precisa ser melhor sistematizado, e a literatura existente no meio acadêmico só tem a ajudar nesse ponto, pois já traça modelos que podem ser adequados à estrutura de cada município. Sendo assim, espera-se que este estudo tenha contribuído para o meio acadêmico, como fonte de pesquisa, assim como, para gestores públicos, como uma forma de auxílio à prática da gestão do controle interno por parte das Controladorias Gerais já institucionalizadas ou ainda em fase de implantação.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. *In*: CATELLI, Armando. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 369-381.

AQUIRAZ. Lei nº 1.096/2014, de 18 de julho de 2014. **Altera a estrutura administrativa do Poder Executivo Municipal e dá outras providências**. Aquiraz, CE, 18 jul. 2014
Disponível em: < <http://conger.aquiraz.ce.gov.br/legislacao/1view> > Acesso em: 27. jan. 2015.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno: teoria e prática**. Curitiba: Juruá, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Brasília, DF, 05. out. 1988. Disponível em:
<<http://www12.senado.gov.br/orcamento/documentos/legislacao/constituicao-federal/view> >
Acesso em: 27. jan. 2015.

_____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro 1967. **Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências**. Brasília, DF, 25 fev. 1967. Disponível em:
<<http://www12.senado.gov.br/orcamento/documentos/legislacao/decreto-lei-200/view> >
Acesso em: 27. jan. 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, com suporte à governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Marcos Flávio R. (coord.). **Manual do prefeito**. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo Demográfico de 2010**. Disponível em:
<<http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=230100&search=ceara|aquiraz>> Acesso em: 15. abr. 2015.

JUND, Sérgio. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e questões: estilo ESAF, UnB e outras bancas examinadoras**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade, Hely Lopes; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. 6. reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, Ilse Maria. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 77-97.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.