Brazilian Journal of Development

Atuação do departamento de controle interno em órgãos do poder executivo municipal

Operation of the department of internal control in organs of the municipal executive power

DOI:10.34117/bjdv6n4-115

Recebimento dos originais: 01/03/2020
Aceitação para publicação: 08/04/2020

Roberto Rivelino Martins Ribeiro
Doutor em Administração Pública e Governo pela Fundação Getúlio Vargas – São Paulo
Universidade Estadual de Maringá
Endereço: Av, Colombo, 5.790 Jd. Universitário Maringá – Paraná – Brasil CEP 87020-270
E-mail: rivamga@hotmail.com

Ivan Marques Espósito
Especialista em Gestão Pública pela Universidade Estadual de Maringá
Universidade Estadual de Maringá
Endereço: Av, Colombo, 5.790 Jd. Universitário Maringá – Paraná – Brasil CEP 87020-270
E-mail: ivan_marquespref@hotmail.com

Iasmini Magnes Turci Borges
Mestre em Contabilidade pela Universidade Estadual de Maringá
Autônoma
Endereço: Av, Colombo, 5.790 Jd. Universitário Maringá – Paraná – Brasil CEP 87020-270
E-mail: iasminiborges@gmail.com

Kerla Mattiello
Doutora em Administração Pública e Governo pela Fundação Getúlio Vargas – São Paulo
Universidade Estadual de Maringá
Endereço: Av, Colombo, 5.790 Jd. Universitário Maringá – Paraná – Brasil CEP 87020-270
E-mail: m_kerla@yahoo.com.br

RESUMO
O presente estudo teve como objetivo verificar o nível de aderência com relação a adequação e atuação dos departamentos de controladoria interna nas Prefeituras de cinco municípios da região noroeste do Paraná, tendo como base para análise os critérios estabelecidos na legislação. A um longo tempo a controladoria é citada na legislação brasileira, e aos poucos este departamento foi ganhando notoriedade no setor público, passando a ser obrigatória sua implantação nos órgãos da administração pública, sendo normatizado através da Constituição Federal de 1988, como um departamento que possui diversas atribuições essenciais para assegurar que os serviços públicos sejam prestados com qualidade. Deste modo, foi realizada uma pesquisa aplicada, de natureza qualitativa e descritiva, pela qual as informações foram coletadas através de entrevista semiestruturada. Através dos resultados identificou-se que os municípios estão se adequando de acordo com os critérios da legislação de forma gradativa, bem como, atuando em consonância com as normas, de acordo com a estrutura de cada município, no entanto necessitam de melhorias com relação a estrutura de trabalho mais especificamente na formação de uma equipe de controladoria e realização de capacitação direcionada a área de controladoria e auditoria.

Brazilian Journal of Development

Palavras-chave: Controladoria; Controladoria no Setor Público; Controller; Lei Complementar do Estado do Paraná nº 113/2005.

ABSTRACT
The present study had the objective of verifying the level of compliance with the adequacy and performance of the internal control departments in the municipalities of five municipalities in the northwest region of Paraná, based on the criteria established in the legislation. For a long time the controller was mentioned in the Brazilian legislation, and gradually this department was gaining notoriety in the public sector, becoming mandatory its implantation in the organs of the public administration, being normalized through the Federal Constitution of 1988, like a department that owns essential tasks to ensure that public services are delivered with quality. Thus, an applied research was carried out, of a qualitative and descriptive nature, through which the information was collected through a semi-structured interview. Through the results it was identified that the municipalities are adjusting according to the criteria of the legislation in a gradual way, as well as, acting in accordance with the norms, according to the structure of each municipality, however they need improvements with respect to more specifically in the formation of a team of controllership and conducting training directed at the area of control and auditing..

Keywords: Controllership; Controlling in the Public Sector; Controller; Complementary Law of the State of Paraná 113/2005.

1 INTRODUÇÃO

No mundo contemporâneo, a busca pela eficiência se tornou uma ação essencial dentro das organizações, por se tratar de um fator determinante para o alcance da excelência na realização dos processos administrativos e operacionais. Nesta ótica, as ações de controle com o passar dos tempos se tornaram uma ferramenta indispensável que contribui de forma direta na busca pela eficiência e eficácia gerencial das organizações (Figueiredo & Caggiano, 2008).

No âmbito da administração pública, as melhorias na realização dos processos e atividades estão acontecendo gradativamente com o passar dos tempos. A inclusão do princípio da eficiência no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, através de Emenda Constitucional nº 19/1998, foi um grande avanço da legislação na busca pela prestação de serviços públicos de qualidade. Neste contexto, a controladoria interna foi introduzida no setor público, para contribuir na busca de melhores práticas no processo de gestão pública. Sua regulamentação está formalizada através do art. 74 da Constituição Federal, estabelecendo que os Poderes Legislativos, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada sistema de controle interno, tendo como finalidade, algumas atribuições como: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional entre outras atividades essências para o controle das ações na administração pública.

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná na qualidade de órgão de controle externo normatizou através de seu Regimento Interno Lei Complementar Estadual 113/2005 em seu art. 4º

"Caput" que no apoio ao controle externo, todos os jurisdicionados deverão obrigatoriamente, instituir sistemas de controle interno. Para dar suporte a esta implantação, este agente de controle externo, vêm aprimorando e implementando trabalhos de orientação aos órgãos de controladoria interna, tendo como objetivo fortalecer a atuação na fiscalização e monitoramento das prefeituras, para que estas cumpram com as normas legais, busquem a eficiência e a otimização na aplicação dos recursos públicos.

Neste âmbito, considerando que a implantação e atuação deste órgão faz parte de um processo de evolução na busca por melhorias na realização dos processos administrativos e operacionais na administração pública, surge a seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de atuação do departamento de controladoria interna nas prefeituras a luz do Título I Capítulo III da Lei Complementar do Estado do Paraná nº 113 de 15/12/2005? E para responder tal questão, institui-se como objetivo geral identificar o nível de aderência com relação à adequação e atuação da controlaria interna nas prefeituras, aos critérios estabelecidos no Título I, Capítulo III da Lei Complementar do Estado do Paraná nº 113 de 15/12/2005.

Assim o presente estudo se justifica, considerando o fato que a sociedade carece de serviços públicos de melhor qualidade, e para que isso ocorra é preciso que os processos sejam desenvolvidos dentro das normas legais e com eficiência. Diante disso, a implantação da controladoria interna veio para colaborar no alcance desse objetivo tão almejado por todos, justamente por exercer um papel fundamental que contribui diretamente para alcance da eficiência.

Este estudo está organizado em cinco capítulos, no primeiro capítulo é apresentada a introdução com uma breve contextualização do tema, o segundo capítulo é destinado a revisão da literatura, o terceiro capítulo por sua vez, contempla os procedimentos metodológicos utilizados neste estudo, no quarto capítulo é apresentada a análise dos dados e os resultados alcançados e por fim o quinto capítulo descreve as considerações finais e sugestões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE INTERNO E CONTROLADORIA

Para melhor compreensão de controle interno, torna-se viável entender o conceito da palavra controle, que de acordo com Bueno (2000, p. 155) significa "fiscalização, verificação, exame e supervisão". Corbari e Albuquerque (2017) definem controle interno como uma forma de controle realizado por meio de uma unidade que integra a sua estrutura administrativa, tendo como atribuições a vigilância, orientação e correção da atuação das demais áreas administrativas.

Sobre controle interno no setor público, Chaves (2011, p. 16) descreve que:

Brazilian Journal of Development

> A Secretaria Federal de Controle Interno, define controle interno administrativo como sendo o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo poder público.

Para Corbari e Albuquerque (2017, p. 12) o controle interno "compreende um conjunto de atividades e procedimentos de controle incidentes sobre o processo de trabalho da organização com o objetivo de salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidelidade das demonstrações financeiras, promover a eficiência às diretrizes traçadas pela administração".

Jr. Machado e Reis (1997) mencionam que o controle interno é essencial para o sucesso da Administração, desde que estabelecido em sistema de funcionamento de forma que permita aos poderes o conhecimento seguro do que está acontecendo na administração. Nesta ótica, controle interno é definido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público T 16.8 sobre o enfoque contábil como:

O conjunto de recursos, métodos e procedimentos e processos adotados pelas entidades do setor público com a finalidade de:

a) Salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;

b) Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;

c) Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;

d) Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;

e) Contribuir para a promoção da eficiência operacional;

f) Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

O art. 77 da Lei 4.320/1964 estabelece que "a verificação da legalidade nos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente", sendo que, a verificação é considerada como prévia quando o ato é submetido previamente à análise do controle interno por anteceder a prática do ato, já a verificação é considerada concomitante quando realizada concomitante a execução do ato, e por fim é apontada como subsequente quando a verificação acontece após a ocorrência do fato (Corbari & Albuquerque, 2017).

Conforme relatado pelos autores e verificado na legislação, o controle interno é visto como essencial para que as organizações evitem falhas e alcancem os objetivos estabelecidos. E para desenvolver formas de controlar os processos que integram a gestão, surge o departamento de

controladoria, com atribuições voltadas a ações de controle, que visam dar suporte na execução do planejamento estabelecido.

2.2 CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

A um longo tempo, a controladoria interna já é citada e normatizada pela legislação brasileira no âmbito da administração pública. No entanto, sua implantação nos órgãos da administração pública em todos os poderes e esferas, aconteceu com o passar dos anos.

De acordo com Chaves (2011, p. 17),

> A controladoria no setor público instituída em muitos países como o Chile e a Colômbia, tem por missão o fortalecimento do Estado de Direito, com funções destinadas a fazer respeitar o princípio de juridicidade; a resguardar o patrimônio público; a velar pelo cumprimento do princípio da probidade administrativa e assegurar a transparência das informações que geram os órgãos e instituições públicas.

Corbari e Albuquerque (2017, p. 6), destacam que "os controles internos na administração pública vem ganhando cada vez mais notoriedade e relevância no ordenamento jurídico brasileiro". A Constituição Federal de 1988 prevê em seu art. 70 que:

> A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renuncia das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Neste contexto, a controladoria no setor público é classificada como o órgão central de controle interno, localizado no nível de assessoramento do dirigente máximo da administração, com a finalidade de agregar diversas atividades como auditoria, correição, prevenção e combate a desvios para otimizar o resultado da administração (Chaves, 2011).

No capítulo III da Lei Complementar 113 de 2005, também nomeada como Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, em seu art. 4º ressalta o art. 74º da Carta Magna e menciona que:

> Para as finalidades e na forma prevista na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, na Lei nº 8666, de 21 de junho de 1993, e alterações posteriores, e na Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, bem como, para apoio ao controle externo, todos os jurisdicionados deverão obrigatoriamente, instituir sistemas de controle interno, com as seguintes finalidades:
>
> I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

Brazilian Journal of Development

> II – verificar 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.

No seu art. 5º é normatizado que:

> No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:
> I – organizar e executar programação de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal de Contas os respectivos relatórios.
> II – realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer.
> III – alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial sempre que tomar conhecimento de qualquer das ocorrências referidas que autorizem este procedimento.

O art. 74 § 1 da Constituição Federal, define o nível de responsabilidade do profissional designado para estar à frente do órgão de controle interno citando que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência Tribunal de Contas, sobre pena de responsabilidade solidária.

E para complementar, se torna importante destacar outras normas que contemplam em seu texto sobre a controladoria interna na administração pública. A Lei federal nº 8.666/1993 que institui normas para licitações e contratos na administração pública, define no art. 102 a seguinte atribuição à controladoria interna:

> Quando em autos ou documentos de que conhecerem, os magistrados, os membros dos Tribunais ou Conselhos de Contas ou os titulares dos órgãos integrantes do sistema de controle interno, de qualquer dos Poderes verificarem a existência dos crimes definidos nesta Lei, remeterão ao Ministério Público as cópias e os documentos necessários ao oferecimento de denúncia.

A Lei complementar nº 101/2000, que estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal também nomeada como Lei de Responsabilidade Fiscal, define no texto do art. 54, que ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 da mesma Lei, o relatório de gestão fiscal, que deverá conter a assinatura do responsável pelo controle interno conforme cita o parágrafo único desta Lei. Como pôde ser visto por

meio da revisão da literatura e legislação brasileira, a controladoria interna possui normatização, bem como, algumas atribuições a serem desenvolvidas no âmbito da administração pública.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo teve como finalidade em sua abordagem a pesquisa aplicada, que de acordo com Zanela (2012), tem como motivação básica a solução de problemas concretos, práticos e operacionais, sendo também chamada de pesquisa empírica, pois o pesquisador precisa ir a campo e conversar com pessoas. Como forma de abordagem do problema, utilizou-se a pesquisa qualitativa, que de acordo com Zanela (2012, p.79) "fundamenta-se principalmente em análises qualitativas, caracterizando-se em princípio pela não utilização de instrumental estatístico na análise de dados". Deste modo entende-se que esta pesquisa se caracteriza como qualitativa, pois além de não utilizar ferramentas estatística tem como preocupação básica o mundo empírico em seu ambiente natural (Zanela 2012).

No que diz respeito aos objetivos, classificou-se como de caráter descritivo, que por sua vez, é abordada por Zanela (2012), como a pesquisa que busca descrever com exatidão os fatos e fenômenos de determinada realidade, sendo assim, esta pesquisa se caracteriza como descritiva por tratar de fatos presentes na administração pública.

Como forma de coleta de dados, empregou-se a pesquisa bibliográfica, que de acordo com Rampazzo, (2015), tem como objetivo explicar determinado problema a partir de referências teóricas publicadas em livros, revistas etc. O autor destaca que qualquer espécie de pesquisa, precisa de uma fundamentação teórica, seja para o levantamento da situação em questão, quer para embasamento literário, ou ainda para justificar limites e contribuições da própria pesquisa (Rampazzo, 2015).

E para alcançar o objetivo proposto nesta pesquisa, utilizou-se a entrevista semiestruturada, pois nesse tipo de técnica o entrevistador dispõe de um roteiro guia, no entanto não necessariamente segue a ordem exata desse roteiro, se considerar viável, inclui novos questionamentos durante o encontro, mas nunca perdendo os objetivos da investigação (Zanela, 2008).

No que tange a abordagem, esta pesquisa é de caráter indutivo, pois conforme é citado por Marconi e Lakatos (2010, p. 68) "a indução é um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal não contida nas partes examinadas".

Na realização da entrevista não estruturada foram utilizadas questões como: qual a formação acadêmica do entrevistado se possui especialização na área de controladoria e auditoria, qual o conhecimento que possui sobre normas e legislação que regulamentam a controladoria interna na administração pública, se existe normatização desta função na esfera municipal, quais os requisitos

necessários para ocupar este cargo, bem como, quais as atribuições competentes a controladoria interna, entre outras questões relevantes aplicadas aos entrevistados.

A coleta de dados se deu através de entrevistas não estruturadas realizadas nos dias 02 e 04 de Abril de 2019, na qual, foram entrevistados cinco servidores públicos ocupantes do cargo de controlador interno de seus municípios, onde todas as entrevistas aconteceram de forma presencial, sendo que, das cinco apenas uma não autorizou a gravação da entrevista. Para análise dos dados coletados será empregado como método, à análise de conteúdo, que utiliza tanto os textos que são resultados de processo de pesquisa como as transcrições das entrevistas realizadas (Zanela, 2012).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta pesquisa primou-se como objetivo geral, identificar o nível de aderência com relação à adequação e atuação da controlaria interna nas prefeituras, aos critérios estabelecidos no Título I Capítulo III da Lei Complementar do Estado do Paraná nº 113 de 15/12/2005. Com vistas em alcançar este objetivo, foram realizadas entrevistas pelo método semiestruturada com os servidores ocupantes do cargo de controlador interno nos Municípios de Paranavaí, Paraíso do Norte, Alto Paraná, São Carlos do Ivaí e Mirador, sendo que, todas estas cidades estão situadas na região noroeste do Paraná.

A amostra entrevistada contempla Municípios com diferentes quantidades de habitantes. Conforme estimativa populacional para 2018 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, as cidades objeto da pesquisa possuem o seguinte número de habitantes: Mirador 2.231, São Carlos do Ivaí 6.834, Paraíso do Norte 13.631, Alto Paraná 14.679 e Paranavaí 87.813, com isso foi possível identificar o nível de adequação e atuação da controladoria interna em Municípios que apresentam variadas faixas de população.

A primeira questão realizada teve como intuito identificar a formação acadêmica dos servidores ocupantes do cargo de controlador interno nos municípios entrevistados. Todos os controladores internos possuem formação acadêmica. Nos municípios de Mirador e Alto Paraná a formação acadêmica das servidoras ocupantes do cargo é em pedagogia, no município de São Carlos do Ivaí a formação é em gestão pública, já no município de Paraíso do Norte o controlador possui formação em ciências contábeis e no município de Paranavaí o controller é formado em administração.

Sobre a situação identificada, cabe destacar que dentre os requisitos necessários para ser o responsável pela controladoria podem-se elencar, a habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos que são a base direcionadora de sua ação e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação das diversas combinações de dados; e, habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das

implicações fiscais que afetam o resultado empresarial (Figueiredo & Caggiano, 2008). Deste modo entende-se que os controladores que possuem formação em Ciências Contábeis, Administração e Gestão Pública, tendem a estar mais adequados para atuação na área de controladoria.

A segunda questão abordou sobre especialização na área de controladoria e auditoria, onde identificou-se que nenhum dos controladores internos entrevistados possuem especialização na área de controladoria ou auditoria, no entanto, 1 entrevistado apresentou especialização em Gestão Pública, 1 com MBA – Gerenciamento em Administração Pública, 1 em Educação Especial, 1 dos entrevistados inidicou não possuir especialização em nenhuma área e 1 não citou.

A terceira questão discorreu sobre o tempo de trabalho dos entrevistados, como servidor público e como controlador interno, conforme observa-se na tabela 1, alguns já estão no serviço público a um longo tempo, com exceção do município de Alto Paraná que a servidora está a pouco tempo. No que se refere ao tempo como controlador interno, verifica-se que nos municípios de Mirador e Paranavaí os controladores estão neste cargo há mais tempo, enquanto que, em Alto Paraná a servidora está neste cargo a pouquíssimo tempo.

Tabela 1 – Há quanto tempo trabalha como servidor público? Há quanto tempo trabalha neste setor?

Cidade	Tempo de servidor público	Tempo como controlador interno
Mirador	11 anos	6 anos
São Carlos do Ivai	13 anos	2 anos e 4 meses
Paraíso do Norte	22 anos	1 ano
Alto Paraná	1 ano	5 meses
Paranavaí	33 anos	6 anos

Fonte: A pesquisa

Já a quarta questão está relacionada ao conhecimento dos servidores sobre o assunto, deste modo foi perguntado se todos conhecem a Escola de Gestão Pública do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, bem como, se já realizaram capacitações promovidas por este meio. De acordo com as respostas, apenas a controladora interna de Alto Paraná não tem conhecimento deste meio de capacitação e nunca realizou nenhuma capacitação promovida por esta escola, já o controlador interno de Paraíso do Norte citou que tem conhecimento, no entanto só realizou treinamentos promovidos pela escola de gestão pública relacionados a outras áreas. Os demais municípios mencionaram que tem conhecimento e já realizaram diversos cursos presenciais e online de diversas áreas inclusive sobre controladoria interna, promovidos pela Escola de Gestão Pública do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Ainda falando sobre conhecimento do assunto, a quinta questão abordou sobre o conhecimento que os entrevistados possuem sobre as leis que normatizam o controle interno no setor público. Dentre os entrevistados verificou-se que apenas o controlador interno da cidade de Paranavaí possui conhecimento mais amplo sobre a legislação que normatiza o controle interno na administração pública, em sua resposta mencionou a Lei Federal 4.320/1964, a Lei Federal 8.666/1993, a Constituição Federal de 1988 e normatização de seu município. Já a controladora interna de Mirador citou que possui conhecimento de Instruções Normativas emitidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, da legislação de seu município e de outros municípios, o controlador interno de Paraíso do Norte citou a Lei Federal 4.320/1964 e legislação de seu município, o controlador interno de São Carlos do Ivaí mencionou apenas a normatização de seu município e por fim a controladora interna de Alto Paraná disse ter conhecimento mais não citou nenhuma Lei.

Na sexta questão a pesquisa teve como objetivo verificar se os controladores tem conhecimento das atribuições do controle interno no setor público, previstas na Lei Complementar do Estado do Paraná nº 113/2005, bem como verificar se nos municípios entrevistados existe normatização própria para o departamento de controladoria interna.

Nas respostas coletadas pôde-se verificar, que no município de Mirador a controladora interna, possui conhecimento desta Lei, mencionou que existe legislação municipal que regulamenta a controladoria municipal e citou que as atribuições definidas na lei municipal estão de acordo com a Lei Estadual 113/2005, já o Município de São Carlos do Ivaí citou que tem conhecimento desta Lei, que em seu município a controladoria está regulamentada através de decreto, e mencionou que as atribuições do departamento de controladoria definidas neste ato normativo, estão em conformidade com a referida Lei Estadual.

Sobre está questão o controlador interno de Paranavaí mencionou o seguinte *"Temos conhecimento das atribuições definidas ao controle interno pelo regimento interno do Tribunal Contas do Paraná (Lei 113/2005), possuímos um conjunto de Portarias que normatizam o sistema de controle interno municipal, e as atribuições previstas nas portarias estão em conformidade com a referida lei, do mesmo modo, com as demais legislações sobre controle interno".* No município de Paraíso do Norte o entrevistado citou que não possui conhecimento da Lei 113/2005, por ainda estar se adaptando ao cargo, mas mencionou que possui lei que regulamenta a controladoria no âmbito municipal e que as atribuições regulamentadas nesta, estão em conformidade com a Lei em epígrafe, e por fim a controladora interna de Alto Paraná mencionou que possui conhecimento das atribuições definidas na Lei 113/2005 e possui legislação municipal que regulamenta a controladoria no município.

Neste contexto, cabe ressaltar que a Lei Complementar Estadual 113/2005 estabeleceu no Título I Capítulo III, em seu art. 4º, que para o apoio ao controle externo, todos os jurisdicionados deverão obrigatoriamente, instituir sistemas de controle interno. Sobre essa temática, percebe-se que todos os municípios entrevistados demonstram estar adequados com relação a implantação dos sistemas de controles interno.

Adentrando mais afundo sobre a legislação municipal, a sétima questão teve como objetivo verificar se existe previsão legal dos requisitos mínimos necessários para que o servidor possa ocupar este cargo nos municípios entrevistados. Todos os municípios entrevistados possuem como requisito mínimo legal em comum, que o servidor deverá ser ocupante de cargo efetivo, do mais pode-se avaliar que não há uma padronização legal para todos os municípios com relação a formação acadêmica e especialização do servidor a ocupar este cargo.

Apenas os Municípios de Paranavaí e Paraíso do Norte exigem legalmente uma formação superior para que o servidor possa se tornar controlador interno, na legislação brasileira não está regulamentado exigências para ocupar tal cargo, no entanto conforme as atribuições e responsabilidades de competência deste cargo estabelecidas na legislação, assim como, as citadas pelos autores, exigem que o departamento de controladoria seja coordenado por um profissional que possua experiência também possuam habilidades no relacionamento com os demais gestores (Morante & Jorge, 2008). Desta forma, entende-se que os requisitos estabelecidos na legislação municipal das prefeituras de Paranavaí e Paraíso do Norte se caracterizam como mais adequados para a escolha do profissional que gerenciará este departamento.

Na oitava questão a pesquisa teve como intenção verificar se na normatização de cada município, está descrito as tarefas a serem desenvolvidas pelos departamentos de controladoria interna. Apenas um Município não possui as atribuições da controladoria interna definidas na normatização municipal, somente o Munícipio de Alto Paraná respondeu que em sua normatização própria não possui as atribuições a serem desenvolvidas pelo departamento de controladoria interna. Já os municípios de Mirador, São Carlos do Ivaí e Paraíso do Norte citaram que as atribuições definidas ao departamento de controladoria pela normatização local, estão baseadas na Lei Estadual 113/2005 e o município de Paranavaí mencionou que as atribuições definidas pela normatização municipal, estão de acordo com a legislação pertinente, elencando entre elas a Constituição Federal, Regimento Interno do Tribunal de Contas e Lei Federal 4.320/1964.

Esta pesquisa, também procurou identificar, aspectos relacionados a atuação e as condições do departamento de controladoria. Deste modo, a questão nove abordou sobre a quantidade de funcionários que atuam no departamento de controladoria em cada município. Três municípios possuem um funcionário apenas, sendo eles, Mirador, São Carlos do Ivaí e Alto Paraná, já Paraíso do

Norte possui uma equipe composta por quatro funcionários e Paranavaí por sua vez, tem sua equipe de controladoria formada por sete funcionários.

Sobre este tema cabe destacar que, o departamento de controladoria possui um leque expressivo de atribuições, conforme mencionado por Chaves (2011), a controladoria no setor público tem por missão o fortalecimento do Estado de Direito, com funções destinadas a fazer respeitar o princípio de juridicidade; a resguardar o patrimônio público; a velar pelo cumprimento do princípio da probidade administrativa e assegurar a transparência das informações que geram os órgãos e instituições públicas. Diante disso fica evidente que é preciso ter uma estrutura capaz, para alcançar a missão instituída a controladoria interna, deste modo tomando como base o que os autores e a legislação atribuem a este departamento em termo de tarefas e responsabilidade, entende-se que as cidades de Paraíso do Norte e Paranavaí apresentam uma estrutura mais adequada que os demais.

A questão dez averiguou se os funcionários que atuam no departamento de controladoria realizam outras atribuições de competência de outros departamentos. Quanto a esta perspectiva, apenas no município de Paraíso do Norte o entrevistado afirmou que raramente, mais acontece em caso de absenteísmo de alguns funcionários, no entanto os demais entrevistados relataram que em seus municípios os funcionários que estão lotados na controladoria realizam apenas tarefas deste departamento.

No intuito de entender melhor as condições proporcionadas a este departamento, a pergunta onze indagou se as Prefeituras proporcionam condições para que os controladores realizem capacitações e quantas capacitações em média são realizadas durante o ano. Neste quesito os controladores foram unânimes em afirmar que todas as Prefeituras proporcionam condições para a realização de capacitações, conforme tabela 2 verifica-se a quantidade de capacitações realizadas durante o ano.

Tabela 2 - A prefeitura que você trabalha proporciona condições para que você realize capacitações na sua área de atuação? Qual o número de capacitação em média é realizada por ano?

Cidades	**Quantidade por ano**
Mirador	Todos promovido pelo Tribunal de Contas na área
São Carlos do Ivaí	Todos promovido pelo Tribunal de Contas na área
Paraíso do Norte	Um
Alto Paraná	Não realizou nenhuma capacitação na área
Paranavaí	Quatro

Fonte: A pesquisa

Brazilian Journal of Development

Quanto a esta questão cabe destacar a fala da controladora interna de Mirador que relatou o seguinte na entrevista "no início de meu trabalho como controladora interna a Prefeitura proporcionou condições para que eu participasse de diversos cursos e me capacitou para exercer a função de controladora interna, e atualmente eu participo de praticamente todas as capacitações promovidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná". Já o controlador de São Carlos do Ivaí emitiu a seguinte opinião sobre o assunto "eu participo de cursos quando são promovidos pelo Tribunal de Contas, eu não participo de cursos promovidos por empresas particulares, devido ao custo ser muito alto e também por acreditar que cursos de empresas particulares estão mais voltados a controladoria no setor privado". Diante disso, e com base na tabela 2 percebe-se que alguns controladores como o de Paranavaí, São Carlos do Ivaí e Mirador se preocupam mais com a qualificação, já os demais também se preocupam, no entanto dão menos prioridade.

Voltando-se para verificar os níveis de atuação dos controladores, a pergunta doze investigou se estes realizam programas de auditorias em seus municípios. Conforme respostas dos entrevistados, o município de Alto Paraná relatou que realiza averiguações, mas não auditorias, São Carlos do Ivai declarou que realiza acompanhamentos, no entanto auditorias só em casos atípicos, já Paraíso do Norte citou que nunca realizou auditorias desde que assumiu o cargo, Mirador disse realizar auditorias, e Paranavaí por sua vez relatou que realiza auditorias e possui um auditor em sua equipe. Nessa temática, a Lei Complementar Estadual 113/2005 normatiza no seu art. 5º inciso I, que no apoio ao controle externo, os controladores internos deverão organizar e executar programação de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal de Contas os seus respectivos relatórios. Diante disso, percebe-se que as prefeituras de Mirador e Paranavaí estão melhores adequadas a esta regulamentação.

Persuadindo sobre a atuação, a questão número treze procurou identificar quais princípios entre legalidade, economicidade, legitimidade e eficiência são utilizados nas auditorias e inspeções. De acordo com as respostas, o município de Paraíso do Norte e Alto Paraná utilizam o critério da legalidade, o município de São Carlos do Ivaí utiliza os critérios da legalidade e eficiência, Paranavaí utiliza dos critérios da economicidade e eficiência, e por fim, Mirador alegou utilizar os critérios da legalidade, economicidade e legitimidade.

Sobre este assunto a Constituição Federal de 1988 regulamenta em seu art. 70 que:

> A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renuncia das receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Deste modo observa-se que os municípios estão realizando as inspeções, auditorias, averiguações e acompanhamentos seguindo a maior parte dos critérios estabelecidos pela Carta Magna. Com foco na atuação deste departamento a questão quatorze teve como objetivo identificar quais departamentos são priorizados no trabalho da controladoria interna. O município de São Carlos do Ivaí prioriza o setor da Contabilidade, Alrto Paraná apresentou como prioridade os setores de Contabilidade e Compras, Mirador destacou os setores da Contabilidade, Secretaria da Fazenda e Educação, Paraíso do Norte tem como prioridade os setores de Serviços Públicos, Educação, Saúde e Licitação, e por fim, o muicípio de Paranavaí prioriza todos os setores do orgão público.

Os municípios com equipe de trabalho menor ou que possuem apenas um servidor, acabam tendo que optar por realizar os trabalhos em alguns departamentos a detrimentos de outros, já em Paranavaí o controlador interno declarou que, "todos os setores são prioridade, por ter uma equipe e estrutura adequada, não há necessidade de priorizar um departamento a detrimento de outro".

Conforme destaca a Lei Complementar 113/2005 os controladores deverão atuar nas áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, sendo que, a parte operacional engloba todos os demais setores não citados. Por isso nota-se que a cidade de Paranavaí está mais adequada devido a sua estrutura de trabalho, no entanto nota-se que os demais Municípios estão realizando trabalhos conforme sua estrutura possibilita, em áreas definidas pela legislação.

A questão quinze buscou evidenciar o momento da atuação dos controladores na realização de seus trabalhos, e para isso, foi perguntado se é priorizado as verificações prévia, concomitante ou subsequente. Sobre o momento da verificação, o município de Mirador citou que atua de forma prévia, o município de São Carlos do Ivaí relatou que atua de forma concomitante aos fatos e citou em sua resposta que "por trabalhar sozinho no controle interno, fica complicado realizar inspeções prévias", Paraiso do Norte mencionou que realiza inspeções prévia por amostragem, Alto Paraná por sua vez citou que realiza inspeções de forma prévia e concomitante e Paranavaí mencionou que sua atuação ocorre de forma prévia, concomitante e subsequente.

Para maior esclarecimento, a verificação é considerada como prévia quando o ato é submetido previamente à análise do controle interno por anteceder a prática do ato, já a verificação é considerada concomitante quando realizada concomitante a execução do ato, e por fim é apontada como subsequente quando a verificação acontece após a ocorrência do fato (Corbari & Albuquerque, 2017).

Relatando ainda mais sobre a atuação da controladoria interna no setor público, a pergunta dezesseis questionou os entrevistados, para verificar se estes avaliam o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual. Nesta abordagem, constatou-se que apenas o Município de Alto Paraná não realiza esta tarefa.

Brazilian Journal of Development

No que tange a abordagem em epígrafe, deve-se reiterar o que está previsto no Título I, Capítulo III, art. 4 da Lei 113/2005, que menciona as finalidades para implantação do controle interno na administração pública, sendo que, dentre elas, o inciso I atribui ao controle interno a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.

Continuando nessa perspectiva de descrever sobre a atuação dos controles internos, a questão dezessete indagou, se os controladores realizam controle das operações de créditos realizadas pelos municípios. Apenas o controlador de Paraíso do Norte citou que não realiza essa tarefa. A Lei 113/2005 define como uma de suas finalidades no Título I, Capítulo III, art. 4, inciso III, que o controlador interno deverá exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União.

Para maior compressão sobre a atuação, a pergunta dezoito abordou se os controladores internos emitem relatórios elencando as situações constatadas, apresenta recomendações quando necessário e viável e monitoram o atendimento das sugestões. Na coleta de informações verificou-se que todos os municípios realizam essas tarefas, o município de Mirador mencionou que desenvolve essas atividades o tempo todo, já a cidade de São Carlos do Ivaí citou que realiza conversas informais com o Prefeito e Secretários para que as recomendações sejam atendidas, Paranavaí declarou que "sim, inclusive são emitidos alertas para cumprimento de agenda, vencimento de contratos, sobre repasses para entidades filantrópicas e em casos de irregularidades identificadas", já Paraíso do Norte relatou que emite documentos recomendando melhorias e Alto Paraná respondeu que cumpri essas tarefas.

A questão dezenove aprofundou-se em verificar os casos em que controladoria interna tenha constatado uma situação que o município não está prestando serviço de qualidade em alguma área, qual as providências tomadas. A tabela 3 demonstra quais as medidas são tomadas pelos entrevistados.

Tabela 3 - Caso identificado que o Município não está prestando serviço de qualidade em alguma área quais as providências são tomadas pelo departamento de controladoria interna?

Cidades	**Resposta**
Mirador	Da ciência ao Gestor
São Carlos do Ivaí	Realiza conversa para mostrar o que não está adequado
Paraíso do Norte	Da ciência ao Chefe do Poder Executivo, e apresenta sugestões
Alto Paraná	Da ciência ao gestor e emite comunicado interno ao setor
Paranavaí	Notifica a secretaria responsável

Fonte: A pesquisa

Brazilian Journal of Development

De acordo com a Lei Complementar Estadual 113/2005, no Título I, Capítulo III, art. 5, inciso III, o controlador interno deverá alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial sempre que tomar conhecimento de qualquer das ocorrências referidas que autorizem este procedimento. Deste modo percebe-se através da tabela 3, que os municípios estão tomando providências, alguns ainda não tão adequados a legislação, no entanto, alguma medida está sendo tomada para solucionar o problema.

Prosseguindo com a análise relacionada à atuação, na vigésima questão foi investigado sobre as providências que são tomadas pela controladoria caso seja identificado que uma situação que coloca em risco o patrimônio público (Exemplo: ausência de controle de frotas, ou de medicamentos, etc.) não foi sanada após emissão de recomendação por este departamento. Na tabela 4 estão detalhadas as respostas dos controladores.

Tabela 4 - Caso identificado que uma situação que coloca em risco o patrimônio público (Exemplo: ausência de controle de frotas, ou de medicamentos etc) não foi sanada após emissão de recomendação pela controladoria interna, qual providências são tomadas por este departamento?

Cidades	**Resposta**
Mirador	Todas as recomendações sempre foram atendidas
São Carlos do Ivaí	Emite notificações ao departamento ou ao Prefeito
Paraíso do Norte	Comunicar ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná
Alto Paraná	Emite notificações ao chefe do setor e ao chefe do executivo
Paranavaí	Auditoria vai in loco, caso apurado irregularidades é aberto sindicância para punição e sanção

Fonte: A pesquisa

Conforme regulamentado no art. 74 da Constituição Federal de 1988, os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão imediato conhecimento ao Tribunal, sobre pena de responsabilidade solidária. Com base na legislação, verifica-se que o controlador deverá a priori, tomar providências, apresentando soluções para a situação detectada conforme normatizado no inciso III, art. 5º da Lei 113/2005. Isto feito, e caso não seja atendido e a situação não tenha sido solucionada e o problema persista, ai sim comunicará o Tribunal de Contas. Diante do exposto, observa-se que municípios de Paranavaí, São Carlos e Alto Paraná atuam seguindo essas etapas, já o Município de Mirador relatou que suas recomendações sempre foram atendidas e o município de Paraíso do Norte apenas mencionou a comunicação ao Tribunal de Contas, quando se depara com casos deste tipo, deste modo observa-se que todos os municípios exceto Paraíso do Norte estão atuando de forma adequada.

Brazilian Journal of Development

Findando-se a etapa de análise sobre a atuação, foi abordado se este departamento apresenta relatórios que subsidiam o processo de decisão dos gestores. Todos os controladores entrevistados responderam que sim, apresentam relatórios para subsidiar os gestores no processo de decisão, Mirador mencionou que apresentam relatórios trimestrais, já São Carlos do Ivaí relatou que apresenta relatórios bimestrais referentes aos gastos dos departamentos, a aplicação em educação, sobre as licitações realizadas, sobre os valores das contratações. Paraíso do Norte apresenta relatórios obrigatórios definidos na legislação e demais informações são incluídas em recomendações, Alto Paraná comentou que apresenta relatórios informais e Paranavaí mencionou que apresenta relatórios conforme a execução dos trabalhos de forma tempestiva. Sobre geração de informações, Alves (2015, p. 13) descreve que *"a controladoria busca auxiliar o gestor de maneira rápida e simples nas tomadas de decisões"*. Percebe-se que a maioria dos municípios aderiram a este modelo de trabalho, pois de acordo as respostas, todos apresentam relatórios que subsidiam o processo de decisão.

Tendo como intuito verificar a imagem da controladoria no ambiente interno das Prefeituras, na vigésima segunda questão, foi indagado qual é a visão que os Secretários possuem com relação a este departamento, entre as respostas a que mais despontou foi a visão de um órgão punitivo e que atua como cogestão.

A controladora de Mirador emitiu a seguinte opinião, *"eles sabem que a controladoria é um fiscal do Tribunal de Contas, e tem a visão de órgão punitivo e notificador, sendo que, nossa função não é essa e sim de recomendar e orientar, e citou que eles veem os controladores como olhos do Tribunal"*. O controlador de São Carlos do Ivaí mencionou que *"alguns departamentos acreditam que é um departamento que barra os trabalhos, já outros acreditam que a controladoria proporciona melhorias a gestão"*.

Deste modo, constata-se que precisa ocorrer uma adequação na administração pública com relação a acepção da atuação da controladoria interna, pois está acontecendo uma interpretação erronia de sua real missão dentro da organização, que está refletindo na sua imagem, pois a controladoria é considerada e reconhecida como um órgão essencial e indispensável para a sobrevivência, crescimento e consolidação das empresas, sendo caracterizada como um órgão de assessoramento da alta administração.

E para finalizar esta verificação, foi perguntado aos controladores se na visão deles, o seu município, está adaptado as regulamentações previstas na legislação brasileira sobre controladoria interna. Os municípios de Paranavaí e São Carlos do Ivaí disseram que sim, o controlador de Paranavaí declarou o seguinte: *"é claro que pode ser passível de casos específicos que não estão sendo atendidos, porém o principal está sendo atendido"*. O controlador de São Carlos do Ivaí mencionou que *"é relativa essa opinião, a tendência é melhorar e acredita-se que está melhorando*

com o passar dos anos, e todos devem ir se adequando". Os municípios de Mirador e Alto Paraná citaram que não, a controladora de Mirador declarou que *"deveria haver melhores adequações, melhor suporte, mais servidores para formar uma equipe, para que o trabalho de controladoria consiga abranger todos os setores, para evitar falhas que podem ocorrer devido à falta de mais servidores para controlar as diversas áreas da administração pública"*. A controladora de Alto Paraná também citou a necessidade de formação de uma equipe, e por fim o controlador de Paraíso do Norte mencionou que necessita de melhorias e emitiu a seguinte opinião sobre controle interno *"os controles internos deveriam cruzar informações entre os municípios"*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada teve como objetivo geral identificar o nível de aderência com relação a adequação e atuação da controladoria interna nas prefeituras, aos critérios estabelecidos no Título I, Capítulo III da Lei Complementar do Estado do Paraná nº 113 de 15/12/2005.

Nessa perspectiva, foi identificado que a maioria dos municípios entrevistados estão adequando-se gradativamente, observa-se que todos estão em conformidade com a Lei Complementar do Estado do Paraná 113/2005, que determina a implantação dos sistemas de controles internos municipais. No entanto, constatou-se que em alguns aspectos com relação adequação ainda necessita de melhorias essências, pois verificou-se com exceção de Paranavaí, que os demais municípios necessitam de expandir seu conhecimento sobre a legislação brasileira que regulamenta as atribuições da controladoria no setor público. Ainda sobre adequação, percebe-se que o hábito de contínua capacitação não está presente em todos os municípios, fato este que deveria ser revisto por alguns controladores, pois através da capacitação e expansão do conhecimento sobre este setor, será possível desenvolver suas atribuições de forma mais adequada com a legislação, bem como, proporcionará condições desenvolver novas técnicas de atuação.

Com relação a equipe de trabalho verificou-se que a ausência de uma equipe adequada impacta diretamente no nível de atuação dos controladores internos, uma vez que, os municípios que possuem uma equipe maior, consegue realizar um trabalho minucioso e mais adequado aos critérios da legislação, já nos casos em que apenas uma pessoa atua, fica difícil alcançar todos os departamentos.

No que diz respeito a atuação dos controladores, observa-se que este vem procurando atuar de acordo com a Lei complementar 113/2005, alguns demonstraram falta de conhecimento de algumas atribuições, no entanto mesmo com dificuldades encontradas em sua estrutura vem buscando colocar em práticas as atribuições deste departamento em busca de bons resultados. Ainda com relação a atuação constatou-se que, é preciso que os controladores atuem de forma a mudar este

conceito de setor punitivo que os secretários observam a controladoria, para que haja melhor relacionamento e resulte em melhores resultados para a administração pública.

Deste modo considera-se que os controladores estão aderindo gradativamente aos critérios da legislação com relação a atuação e adequação, cabe destacar o município de Paranavaí que despontou atendendo praticamente todos os critérios, demonstrando que um departamento de controladoria que possui maior conhecimento, capacitação e está bem estruturado, consegue atuar de forma mais adequada a legislação.

Portanto recomenda-se que os municípios procurem realizar ações que proporcione melhores condições estruturais para atuação dos controladores internos, bem como, sugere-se que os controladores busquem capacitação e treinamento mais específicos desta área, que lhes proporcione mais conhecimento e condições de realizar seu trabalho de forma adequada a legislação.

REFERÊNCIAS

Alves, A. M. V. (2015). *A importância do controle interno na gestão empresarial: um estudo de caso numa empresa do ramo de supermercado* (Bachelor's thesis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte).

Bertoldi, K. T. B.; Oliveira, R. F. de. (2003). **Controladoria**. Florianópolis.

Brasil. Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2008). Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Resolução 1.135/2008 – NBC 16.8 Controle Interno.

_____. Constituição Federal (1988). Emenda constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2019). Disponível em: < https://cidades.ibge.gov.br/ >. Acesso em 10/04/2019, às 22:09 hras.

_____. Lei complementar nº 101/2000. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. Lei Federal 8.666/1993. (1993). Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

Bueno, S.. (2000). **Minidicionário da língua portuguesa** São Paulo: FTD.

Chaves, R. S... (2011). **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU.** 1º ed. Curitiba: Juruá.

Corbari, E. C.; Albuquerque, C. C. B. de.. (2017). Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno para os Jurisdicionado. Tribunald de Contas do Estado do Paraná.

Figueiredo, S.; Caggiano, P. C.. (2008). **Controladoria: teoria e prática.** 4º Ed; São Paulo: Atlas.

Machado Jr. J. T.; Reis. H. da C.. (1997). **A Lei 4.320 comentada;** edt. IBAM; ed. 27; Rio de janeiro.

Marconi, M. de A.; Lakatos, E. M.. (2010). **Fundamentos da metodologia científica.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Morante, A. S.; Jorge, F. T.. (2008). **Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário**; Atlas, São Paulo.

Paraná (Estado). Lei Complementar nº 113/2005. (2005). Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Rampazzo, L.. (2015). **Metodologia Científica: para alunos dos cursos de graduação e pós-graduação.** 8º ed.; São Paulo: Loyola.

Silva, O. S. da.. (2009). **Controladoria no processo de gestão organizacional**; Faculdade Anhanguera de Ciências Humanas; Goiania.

Zanella, L. C. H.. (2012). **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração.** 2 ed. UFSC - Departamento de Ciências da Administração. Florianópolis.