

PERFIL DA CONTROLADORIA EM PREFEITURAS LOCALIZADAS NAS CIDADES DE GRANDE PORTE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RESUMO

Este estudo tem por objetivo identificar o perfil da controladoria em prefeituras localizadas nas cidades de grande porte do Rio Grande do Sul – RS. A importância do estudo reside na organização dos Controles Internos – CIs, assim como sua subordinação hierárquica dentro das variadas estruturas organizacionais, com foco em organizações públicas (prefeituras). A pesquisa caracteriza-se como um levantamento (*survey*), de caráter descritivo e abordagem quali-quantitativa. Para a coleta dos dados foi aplicado um questionário, com perguntas abertas e fechadas, dirigidas aos responsáveis pela área de controladoria ou controles internos das 18 cidades de grande porte do RS. Os resultados apontaram que as 14 cidades de porte grande, respondentes, possuem seus órgãos de CIs constituídos e que a formação de seus *controllers*, é em grande parte, de profissionais de nível superior, destacando-se dentre esses, os contadores (computou-se 26 contadores, seja como chefes ou *controllers*). Quanto à estrutura hierárquica, observou-se que esses CIs estão em sua maioria, subordinados ao comando dos seus prefeitos e quanto ao grau de centralização de suas atividades de controle, 10 desses CIs, assim se auto-enquadram, ou seja, não possuem controles auxiliares. Alguns Controles Internos constam como *staff* (assessoria), seguidos de CIs que atuam como linha e *staff* (decisão e assessoramento, conjuntamente). Concluiu-se que dentre as principais atividades relatadas pelos órgãos de CIs suas atuações recaem notadamente, sobre as avaliações e controle de metas, previstas em lei. Sugere-se que este estudo aplicado seja expandido, primeiramente sobre as prefeituras localizadas em cidades classificadas como porte médio, e sequentemente, de porte pequeno.

Palavras-chave: Controle interno. *Controllers*. Prefeituras.

1 INTRODUÇÃO

Com a Constituição Federal de 1988, que dita normas rígidas para os gestores públicos em relação a sua responsabilidade na gestão fiscal, exercida nas esferas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, reforçada pela Lei Complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, mais controles internos foram implementados, pela busca de maior eficiência, eficácia e economicidade na aplicação de recursos públicos (CRUZ; GLOCK, 2003).

Para cumprir esses regulamentos o gestor público municipal necessita do auxílio de controles internos eficientes, isto levou a criação de áreas de controladoria, unidades de controle interno, com subordinação, ao chefe do poder executivo municipal.

Juntamente com essa estruturação, urge a seriedade e isenção na contratação dos *controllers* e suas chefias, pois da eficiência desses dependerá a eficácia do trabalho em equipe, e por consequência, do gestor público municipal.

Para Calijuri (2004, p.41), “cada unidade de uma organização deve ter pleno entendimento de suas responsabilidades, como cada unidade relacionada à outra, e qual autoridade pode ser delegada a outras unidades”.

Na percepção final, em seu estudo realizado sobre a importância dos CI nas organizações, Rezende e Favero (2005, p. 43) declaram que “o controle interno é um instrumento indispensável para o desenvolvimento de qualquer tipo de entidade. Sua aplicabilidade tem caráter preventivo dentro da organização”.

Nesse sentido, incorpora-se ainda a importância de estudos sobre a organização desse CI, que precedem a realização das atividades de controle, assim como sua subordinação hierárquica dentro das variadas estruturas organizacionais, que tem como foco neste trabalho, organizações públicas (prefeituras).

O estudo da atuação dos CIs em organizações têm sido alvo de vários estudos, porém não localizou-se pesquisas que busquem a organização desses em organizações públicas, especificamente em prefeituras das cidades de grande porte no Rio Grande do Sul.

A pretensão geral deste estudo é identificar o perfil das controladorias, nas prefeituras localizadas em cidades de grande porte, no estado do Rio Grande do Sul, e como objetivos específicos, delinea-se:

- ✓ Identificar-se a existência de Controles Internos – CIs nas prefeituras em foco;
- ✓ Verificar-se a formação, exclusividade de atuação do chefe desses controles;
- ✓ Examinar-se o grau de subordinação hierárquica na estrutura municipal;
- ✓ Analisar-se as ações desse CIs em linha e/ou *staff*;
- ✓ Identificar-se a composição de *controllers*, atuantes nesses CIs, evidenciando-se suas formações acadêmicas;
- ✓ Analisar-se e comparar-se as dez principais atividades desenvolvidas por esses CIs.

Sabendo-se ainda do papel precípua da controladoria, que é o controle interno com visão estratégica e com a finalidade de apoio aos gestores municipais, para obtenção de resultados eficientes e eficazes, vislumbrou-se a possibilidade de evidenciar-se sua estruturação e atuação como eminente serviço.

Portanto, a importância deste trabalho consiste no estudo da organização da controladoria em prefeituras, localizadas em cidades de grande porte, no estado do Rio Grande do Sul, averiguando-se assim, sua atuação dentro da estrutura pública e localizando-se ainda, as datas de sua constituição, observando-se seus atores e descrevendo-se suas principais atividades realizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A controladoria teve suas possíveis origens na administração pública. Isto porque na Inglaterra, o título *comptroller* foi utilizado para denominar vários cargos da “*English Royal Household*”, como *comptroller* das contas na repartição “*Lord Chamberlain*”, sendo

posteriormente, reforçada pelo início da Revolução Industrial em 1760. Assim, os primeiros *controllers*, ou melhor dizendo *comptrollers*, são localizados na área estatal, na Inglaterra e nos E.U.A. O rei da Inglaterra já nomeava *comptrollers* no século 15 (WEBER, 2004).

Posteriormente, nos Estados Unidos da América, pressionado pela recém conquista da independência, em 1776, surgiu um movimento em prol do maior controle e transparência na gestão dos recursos públicos. Em 1778, deste processo emergiu a criação e institucionalização do cargo de *comptroller* por parte do congresso. Nesta esteira, o Departamento de Tesouraria estabeleceu a função de *comptroller* em 1789, sendo a mesma depois estendida para as agências e repartições federais, estaduais e municipais. Por sua vez, em 1866, e com o objetivo de melhorar o controle das contas públicas, o governo Inglês criou os Escritórios de Controladoria e Auditoria Geral.

Tradicionalmente, o conceito de controladoria focalizava essencialmente a contabilidade, fortemente relacionada a controles financeiros. Assim, seu papel atinha-se basicamente às tarefas de acompanhar os registros contábeis, controlar e limitar os sistemas de recebimento, estoque e pagamento, bem como preparar relatórios para a administração e as demonstrações contábeis para publicação. Desta forma, mantinha o sistema de padrões e processos empresariais, assegurando que os resultados obtidos estivessem de acordo com os níveis aprovados e para os propósitos aos quais haviam sido criados.

Conforme mencionado anteriormente, os princípios da controladoria estão relacionados ao controle. Assim, o conceito de controle, de acordo com Frese (1968), deve ser entendido como sendo a comparação entre valores planejados e os efetivados para as informações sobre os resultados internos do negócio. Este conceito, quando analisado sob o espectro de Anthony e Dearden (1992), adquire maior sofisticação pois eles defendem que o controle gerencial consiste em programar, orçar, executar e avaliar. Há de se destacar, que ainda assim, nesta visão, a função de planejar não é contemplada.

Entretanto, com o passar do tempo essa função deixou de ser essencialmente contábil e enfatizada em controles, para tornar-se multidisciplinar, envolvendo conhecimentos relacionados a várias outras ciências, como administração, economia, estatística, psicologia e outras, que são empregadas conjuntamente com a contabilidade.

Há fortes críticas quanto a se relacionar Controladoria a controles. Nesse sentido, Horváth (2006) defende que usar controle e controladoria como sinônimos é algo impensável. O autor afirma que as confusões quanto ao que seja controladoria surgem quando se tenta derivar da palavra controle a definição do que seria controladoria. Isto talvez, de fato não faça sentido à luz do espectro atualmente defendido para a área. Entretanto, há indícios de que ela efetivamente derivou da ênfase em controles, porém evoluiu para uma abrangência maior e mais estratégica. Por isto, Horváth (2006) coloca que “controle é bom, mas controladoria é melhor”.

Atualmente, há uma série de definições, na literatura, para o que seja a controladoria, inclusive com divergências entre os vários autores. Na verdade, apesar da importância atribuída à área, não há consenso, na literatura, quanto ao seu conceito, principalmente porque sua atuação é muito ampla, estendendo-se desde as áreas operacionais até as estratégicas, apresentado enfoques diversos, dependendo do contexto em que é aplicada e dos conhecimentos da pessoa que estiver liderando a área.

Segundo Knoepfel (1935), a controladoria tem a função de coordenação do negócio, trabalhando de modo destacado e imparcial. Tem a responsabilidade de planejar os lucros e de prover o aparato necessário ao controle do lucro. Logo, é a função investigativa, analítica, sugestiva e aconselhadora, que estuda o negócio em todos os seus pontos e tempos,

formulando o plano que deve ser executado na prática relacionado a vendas e controle de produção que, quando aceito ou modificado pela administração, se torna a referência para a avaliação de desempenho.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2004, p.13) asseveram que pode-se entender Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como estágio evolutivo da Contabilidade.

Em Calijuri (2004, p.38), “[...] a função da controladoria é fornecer aos gestores das empresas a informação que eles precisam para atingir os objetivos empresariais”, fortalecendo dessa forma, a tomada de decisão dos gestores.

Slomski (2005, p. 15) considera que a Controladoria poderia ser sinônimo de “concerto musical, ou seja, é aquele órgão, departamento, secretaria que fará com que haja uma sinfonia [...] é premente a existência de um órgão que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) [...]”.

Portanto, a busca pela eficiência e eficácia nas atividades realizadas por organizações públicas tende a ser alcançada, desde que também seja estabelecida autonomia e isenção aos CIs, quando localizarem em suas averiguações, não conformidades que possam diminuir os resultados dos serviços públicos.

Quanto ao controle interno realizado em área pública, além dos resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, Cruz e Glock (2003, p. 19) enfatizam o compromisso com “a garantia de que os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados”.

Enquanto a busca por uma maior eficiência, eficácia e economicidade na aplicação de recursos públicos, em (IBAM 1994 *apud* CRUZ; GLOCK 2003, p. 33:34) apresenta uma conceituação que atende aos preceitos deste estudo:

Eficiência: está relacionada a custo, à forma pela qual os meios são geridos. É a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando ao menor esforço e ao menor custo na execução das tarefas. **A eficiência é, pois, um critério de desempenho. (nosso grifo).**

Eficácia: diz respeito ao atingimento de objetivos e metas. Sua preocupação é com resultados. Se uma organização tem claramente definidos seus **objetivos e se estes são atingidos, dizemos que a organização é eficaz. (nosso grifo).**

Economicidade: refere-se aos prazos e condições nos quais são obtidos os recursos físicos, humanos e financeiros. Uma **operação econômica** pressupõe **recursos em qualidade, quantidade, menor custo e tempo hábil.” (nosso grifo).**

Em relação às atividades realizadas pelos CIs, quando o trabalho a executar estiver relacionado à auditoria, verificação de demonstrações contábeis ou contas e outras correlatas, determina o Decreto-Lei nº. 9.295/46, art. 25, “c” e art. 26, deva ser exclusivamente desempenhado por Contador, regularmente inscrito no Conselho Regional de Contabilidade – CRC, advertem Cavalheiro e Flores (2007, p.60), sob pena de exercício ilegal da profissão contábil.

Salienta-se que a posição hierárquica da Controladoria ou CI, dentro da estrutura organizacional municipal é ponto que merece observação, uma vez que as atividades

realizadas por linha ou *staff*, determinam o grau de vinculação desse órgão formal, com o executivo e demais departamentos.

Quanto à tomada de decisão os cargos podem ser divididos em linha ou *staff*. Para Oliveira (2000), os cargos de linha têm ação de comando, enquanto as unidades organizacionais de assessoria ou *staff* não têm ação de comando, pois apenas aconselham as unidades no desempenho de suas atividades. Corroborando, Borinelli (2000) explica que os órgãos de linha participam das tomadas de decisões e, portanto, são co-responsáveis por elas. Os órgãos de *staff*, por outro lado, apenas oferecem subsídios, sem participar na tomada de decisão.

Autores como, Heckert e Willson (1963), Nakagawa (1993), Tung (1974), Kanitz (1976), Yoshitake (1984), Perez Jr., Pestana e Franco (1997), Figueiredo e Caggiano (1997) Almeida, Parisi e Pereira (2001), Padoveze (2004), Schmidt e Santos (2006), Borinelli (2006), Nascimento e Reginato (2007), qualificam a controladoria como um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria, informando aos gestores sobre seus resultados.

Segundo Küpper (2005), a literatura mais antiga ressaltava que a função da controladoria combina com as características da definição de *staff*. Neste sentido, a função de apoio e assessoria diante da direção da organização estava em primeiro plano. Contemplava-se a controladoria como sistema de coordenação para a elaboração e processamento de informações. Para poder concretizar esta função, precisam ser superadas resistências das demais áreas.

A função de serviço dificilmente é compatível com a competência de decisão, como é o caso das instâncias de linha. Assim, a controladoria precisa estar munida com competências suficientes para influenciar as decisões. Numa função de *staff* ela dispõe de pouca autoridade e, em situações especiais como a imposição de adaptações e inovações, o poder de comando parece indispensável.

Contrapondo a esse ponto de vista, Catelli (1999) defende que a controladoria ocupa uma posição de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou alta administração, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas (MOSIMANN e FISCH, 1999).

Roehl-Anderson e Bragg (1996) entendem que o papel do gestor nas organizações vem mudando e, com isto o nível de autoridade da controladoria. Portanto, ela deixa de ter mera função de *staff* e torna-se participante do processo de tomada de decisão, ou seja, tem um papel de linha.

Chagas e Bonzanini (2003, p.156) citam três (03) tipos tradicionais básicos de estrutura organizacional “a organização linear baseada no princípio da unidade de comando; a organização funcional (*staff*) baseada na assessoria funcional e especialização de funções; e a organização linha-*staff* que é uma combinação dos tipos linha e funcional”.

Portanto, enquanto os CIs de *staff*, que têm suas atuações centralizadas, como órgãos de assessoramento, hierarquicamente ligados ao executivo municipal, diferentemente desses, os CIs de linha têm suas atuações descentralizadas e participam ativamente das tomadas de decisões.

Apesar de estudos como os de Rebién e Amorim (2008), que abordam o órgão de Controle Interno como uma ramificação do órgão de Controladoria, neste estudo ambos serão

citados como sinônimos. Ressalta-se, entretanto, a importância de sua aceitação como unidade administrativa municipal, o que de acordo com o esclarecimento de Cruz e Glock (2003 p. 26) ocorre por parte de prefeituras, com a opção de uma ou outra nomenclatura.

Entretanto, tais escolhas não devem ferir o seu preceito básico, de órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização, Almeida, Parisi e Pereira (1999) sem desviar de suas “funções que têm por objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento” Schnorrenberger *et al.* (2007).

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Este trabalho caracteriza-se como um levantamento (*survey*), de caráter descritivo e abordagem quali-quantitativa, uma vez que, pretende-se identificar o perfil da Controladoria em Prefeituras do RS. Beuren (2006, p. 86) considera que as pesquisas do tipo *survey* “[...] podem ser úteis para estudos futuros mais específicos ou mesmo mapear a realidade de determinada população ou amostra [...]”.

O levantamento da bibliografia foi realizado, a partir de artigos publicados em periódicos nacionais e livros nacionais e internacionais que abordam o tema Controladoria e Controle Interno. Também foi verificada a legislação nacional que regulamenta a constituição dos Sistemas de Controles Internos.

Quanto aos procedimentos de coleta dos dados, realizou-se questionário com perguntas abertas e fechadas, dirigidas aos chefes das Controladorias ou responsáveis pelos controles internos, de cada prefeitura enfocada. O estudo foi realizado, no ano de 2008, nas 18 (dezoito) cidades de porte grande, conforme classificação da Federação de Associações de Municípios do Rio Grande do Sul – FAMURS, especificamente, Serviços de Controladoria (ou Controle Interno – CI) de suas prefeituras.

O questionário foi remetido via *e-mail* para essas Controladorias, sendo anteriormente realizado contato telefônico, com os responsáveis por esses CIs, a fim de explicar a motivação e importância de sua participação, neste estudo.

Salienta-se que as cidades de Cachoeirinha, Canoas, Gravataí e Uruguaiana, possuem uma população individual acima de (100.000) cem mil habitantes, portanto, também consideradas de porte grande, entretanto essas quatro (04) cidades, não constam analisadas ou demonstradas neste estudo, uma vez que seus CIs não responderam aos questionamentos, reduzindo-se dessa forma a pesquisa, à 14 (quatorze) cidades.

Para Beuren (2006, p. 131), as questões abertas ou livres, permitem que os respondentes realizem livremente, a partir de sua própria linguagem, a emissão de suas opiniões, diferentemente das questões fechadas, nas quais são oferecidas alternativas de respostas aos informantes, para que esses escolham a (as) que melhor se enquadre (m) à realidade de cada quesito.

3.1 Dados Populacionais

A FAMURS, entidade gaúcha que representa notadamente, todos os 496 (quatrocentos e noventa e seis) municípios gaúchos, por meio das 25 (vinte e cinco) associações regionais, que a compõem, classifica os municípios do estado do RS com população acima de 100.000 (cem mil) habitantes, como cidade de porte grande sendo, portanto, a classificação adotada para realização deste estudo.

Entretanto, da análise comparativa entre a informação da FAMURS com os questionários aplicados e respondidos dos CIs, localizou-se no total de 18 (dezoito) cidades consideradas de porte grande, algumas divergências na quantificação da população, sendo que essas não ocasionaram a exclusão de nenhuma dessas cidades desse *ranking*.

Como resultados ao item questionado, total populacional, foram tabulados: Porto Alegre (capital do RS) com a maior população do estado do RS, um total de 1.360.590 (um milhão, trezentos e sessenta mil, quinhentos e noventa), seguida por Caxias do Sul com 399.000 (trezentos e noventa e nove mil) e Pelotas com 350.000 (trezentos e cinquenta mil) habitantes.

As cidades de Santa Maria e Viamão possuem população em torno de 260.000 habitantes, enquanto Novo Hamburgo e Alvorada contam mais de 200.000 (duzentos mil) habitantes.

Enquanto as cidades de Rio Grande, São Leopoldo e Passo Fundo aproximam-se de 200.000 (duzentos mil) habitantes. Nas informações sobre as cidades de Sapucaia do Sul, Bagé, Santa Cruz do Sul e Bento Gonçalves constam população pouco acima de 100.000 (cem mil) habitantes, portanto, também consideradas cidades de porte grande.

3.2 Composição Funcional das Prefeituras

Ao item questionado, total de funcionários de cada prefeitura de porte grande, observa-se por meio da Figura 1, a demonstração dos dados coletados.

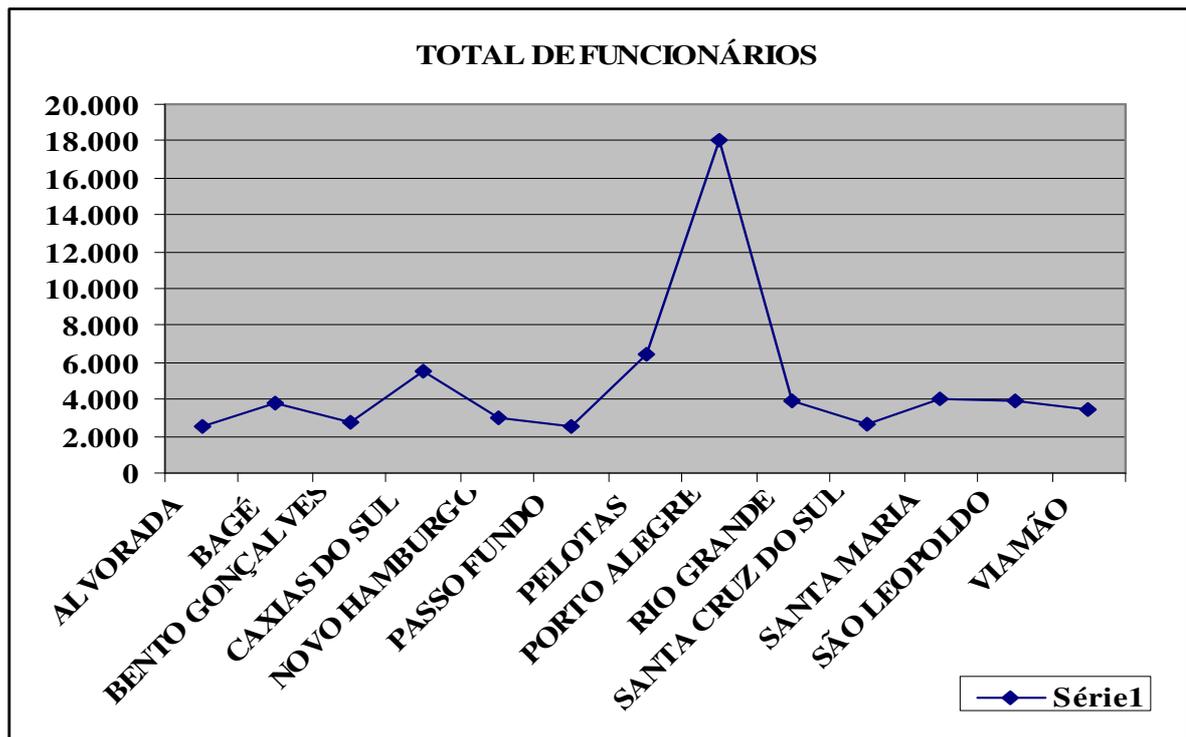


Figura 1: Total de Funcionários por Prefeitura de Porte Grande do RS
 Fonte: Controles Internos das Prefeituras

A prefeitura de Porto Alegre apresentou o maior número de funcionários, num total de 18.079 (dezoito mil, setenta e nove) servidores ativos, sendo 13.518 na administração centralizada, 4.385 em suas autarquias e 176 lotados em sua fundação. Esse total geral em comparação com sua população total atinge 1,2% (um vírgula dois por cento).

Pelotas ocupa o segundo lugar no total de funcionários ativos, 6.412 (seis mil, quatrocentos e doze), e ainda observa seu CI que seus inativos totalizam 758 funcionários aposentados. A comparação percentual entre esse total de funcionários e sua população total (350.000) atinge 1,8% (um vírgula, oito por cento).

Quanto à terceira prefeitura em volume de funcionários ativos, localizou-se Caxias do Sul, com um total de 5.504 funcionários. A proporção entre o seu número de funcionários municipais e seu total de habitantes (399.000), atinge 1,4% (um vírgula, quatro por cento).

As prefeituras que apresentaram um percentual mais expressivo, quando comparados o total de funcionários ativos e sua população total foram: Bagé com 3,1% (três vírgula, um por cento), Santa Maria 2,9% (dois vírgula nove por cento), Bento Gonçalves 2,8% (dois vírgula oito por cento) e Santa Cruz do Sul com 2,2% (dois vírgula dois por cento).

Salienta-se que em relação ao item número de funcionários, não obteve-se resposta do CI da cidade de Sapucaia do Sul, por esse motivo sua composição funcional, não consta nesta demonstração.

4 CENÁRIO DOS CONTROLES INTERNOS NO RS

O foco deste estudo, o contexto atual da organização dos Controles Internos das prefeituras localizadas em cidades de porte grande no RS, a partir dos itens questionados

sobre a constituição desses foi analisado pelas respostas das 14 (quatorze) prefeituras respondentes.

As cidades de Passo Fundo e Porto Alegre manifestaram-se respondendo que possuem órgãos de Auditoria, que integram o sistema de controle interno, porém não incorporaram em suas denominações, os indicadores controle interno ou controladoria, ao contrário das demais 12 (doze) cidades em foco.

Quanto ao item questionado sobre descentralização, Bagé, Bento Gonçalves e Santa Maria responderam que seus órgãos de CIs são descentralizados, diferentemente das outras dez (10) cidades, que responderam que esses órgãos são centralizados, ou seja, suas atividades de controle não possuem controles auxiliares. Salienta-se que Caxias do Sul não respondeu a este item.

A data de constituição dos CIs e Auditorias, com exceção das cidades de Alvorada e Pelotas que manifestaram sua criação com a atual organização em 2005, além de Porto Alegre e Rio Grande em 2003 e anteriormente Viamão em 2002, as demais cidades responderam que tiveram sua constituição em 2001. Salienta-se que a cidade de São Leopoldo não manifestou sua resposta ao item, data da constituição.

A posição hierárquica dos CIs, também foi questionada, e a partir das respostas das prefeituras, observou-se que 10 (dez) desses órgãos de controle estão vinculados aos gabinetes de seus prefeitos, 03 (três) estão ligados às suas secretarias da fazenda e apenas 01 (um) não respondeu este item.

Outro item questionado foi sobre a atuação de linha, *staff* ou que teve como indicativos 07 (sete) desses órgãos com o controle de *staff*, 02 (dois) de linha e 05 (cinco) de linha e *staff*, conjuntamente. Salienta-se que apesar dos indicativos de alguns respondentes, como atuantes de linha ou linha e *staff*, observou-se que apenas 02 (dois) apresentaram-se como órgãos descentralizados e 01 (um), apesar de apresentar-se como *staff*, indicou anteriormente ser centralizado.

A Tabela 1 foi elaborada como forma melhor visualizar o atual perfil acadêmico dos *controllers* das cidades ora questionadas.

Tabela 1: Perfil dos *Controllers* no RS

QUESTIONAMENTOS			
CIDADES	Nº <i>CONTROLLERS</i> (incluindo a chefia)	FORMAÇÃO DO CHEFE	FORMAÇÃO DOS <i>CONTROLLERS</i>
ALVORADA	02	Contador e graduando em Administração	01 Téc. Contabilidade
BAGÉ	04	XXX	01 Contador 01 Advogado 01 Assistente Social
BENTO GONÇALVES	05	Economista (c/ Espec. em Direito Tributário)	01 Administrador 01 Contador 01 Arquiteto 01 Ass. Administrativo
CAXIAS DO SUL	05	Contador	01 Administrador 01 Contador 01 Economista 01 Téc. Contabilidade
NOVO HAMBURGO	04	Contador	01 Advogado 01 Contador
PASSO FUNDO	02	Graduando de Direito	01 Contador
PELOTAS	05	Contador	01 Administrador 01 Contador 01 Economista 01 Engenheiro
PORTO ALEGRE	11	Contador	01 Advogado 06 Contadores 01 Economista 01 Engenheiro 01 Téc. Contabilidade
RIO GRANDE	03	XX	01 Economista 01 Engenheiro (Espec. Adm. Pública)
SANTA CRUZ DO SUL	05	Advogado	01 Contador 01 Engenheiro 02 Téc. Administrativos
SAPUCAIA DO SUL	03	Advogado	03 Contadores
SANTA MARIA	05	Administrador	01 Administrador
SÃO LEOPOLDO	05	Contador	01 Advogado 01 Contadores 01 Pedagogo 01 Ens. Médio
VIAMÃO	03	Contador	XXX

Fonte: Autores da pesquisa

A análise sobre a composição das chefias diretas desses órgãos de controles, possibilitou a nitidez da formação desses chefes, que segundo suas respostas, em sua maioria, 07 (sete) são contadores, seguidos de 02 (dois) advogados, 01 economista e 01 administrador. Dentre as resposta, 01 (um) chefe é graduando de direito, outro, além do curso superior possui especialização em Direito Tributário e um terceiro, que já possui graduação superior está cursando Administração de Empresas. Observa-se que a cidade de Rio Grande, não informou a formação da chefia.

Perguntados ainda sobre sua exclusividade aos órgãos de controles, todos os chefes responderam que sua dedicação é exclusiva, e apenas 01 (um) não é funcionário estatutário. Quanto ao ingresso desses chefes em suas Prefeituras, suas respostas indicam que ocorreram nos anos de 1970 a 2000, sendo que 06 (seis) desses atuaram na contabilidade do município, 04 (quatro) ocuparam áreas ligadas à tributação, 02 (dois) exerciam cargos ligados à procuradoria do município e 02 (dois) chefes não manifestaram suas respostas.

Quando questionados sobre o item, qual a formação dos *controllers* (excluídas as chefias) que compõem esses órgãos de controles municipais, as cidades respondentes elencaram variadas formações, sendo que as análises realizadas neste estudo revelaram que

constam 38 (trinta e oito) profissionais de nível superior, com 01 especialização em Gestão Pública. Também observou-se dentre o total de *controllers*, que 07 (sete) profissionais possuem apenas o ensino médio.

Essas respostas indicaram ainda que 19 (dezenove) desses *controllers* são contadores, 04 (quatro) são administradores, 04 (quatro) são engenheiros, seguidos de 03 (três) economistas, 03 (três) advogados, ainda 01 arquiteto, 01 pedagogo e 01 assistente social. Quanto aos *controllers* de nível médio localizou-se: 03 (três) técnicos em contabilidade, 02 (dois) técnicos em administração, 01 (um) técnico em gestão pública e 01 (um) assistente administrativo. Salienta-se que a cidade de Viamão não respondeu a este item.

Ao item número de *controllers* que compõe os órgãos de controles, as quatorze (14) prefeituras manifestaram variadas composições, entretanto essa média geral resultou em 04 (quatro) *controllers*, incluso nesse cálculo, o chefe de serviço. Como composição que mantém maior quantidade de colaboradores, localizou-se a cidade de Porto Alegre, com 11 (onze) funcionários destacados a esses serviços de controle municipal.

4.1 Principais Atividades Realizadas pelos Controles Internos

O último item do questionário às cidades de porte grande abordou quais seriam as 10 (dez) principais atividades realizadas por seus órgãos de CIs. Das respostas fornecidas pelos 14 (quatorze) órgãos de controle, realizou-se uma tabulação exclusiva com a finalidade de observar quais as atividades elencadas como principais.

A partir dessa observação foi possível a demonstração de 03 (três) atividades, que constam nomeadas como principais, veja-se a Figura 2.

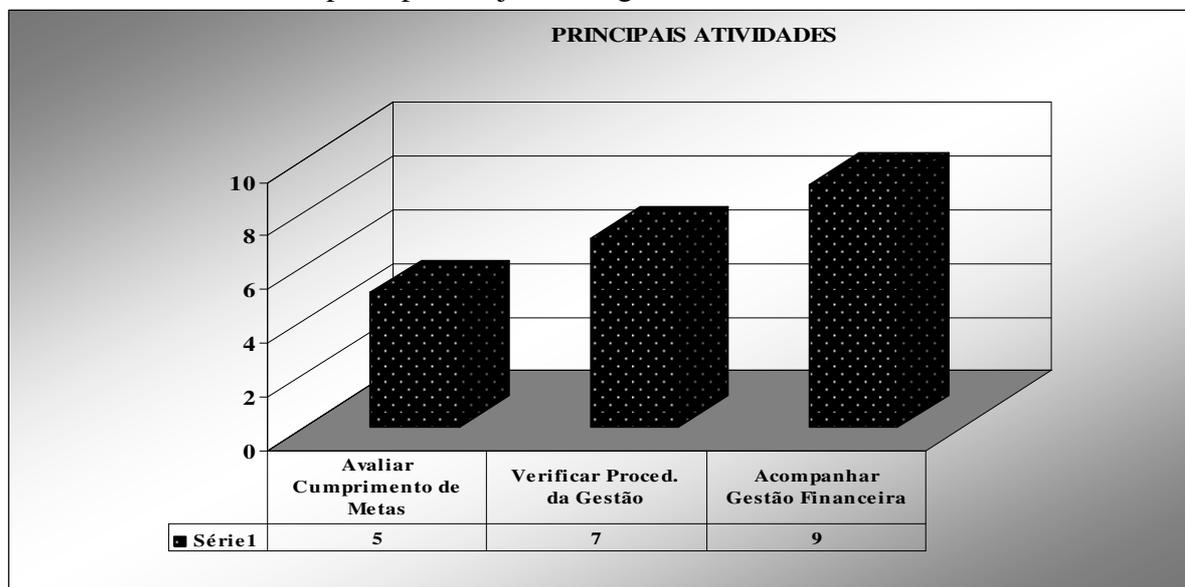


Figura 2: Principais Atividades de CIs

Fonte: Autores da pesquisa

Verificou-se que uma cidade não manifestou-se sobre o item, principais atividades realizadas, enquanto outras 05 (cinco) responderam parcialmente ao questionamento. Também notou-se que as atividades mencionadas como principais estão lincadas às determinações da LRF, especialmente:

- ✓ 05 (cinco) CIs informaram como 1ª (primeira) atividade, a avaliação do cumprimento de metas previstas no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual;
- ✓ 07 (sete) CIs determinaram como 2ª (segunda) atividade, a verificação de procedimentos da gestão municipal;
- ✓ 09 (nove) CIs elencaram como 3ª (terceira) atividade, o acompanhamento sobre a gestão financeira, observados seus limites legais.

Na análise deste item observou-se ainda, algumas atividades desempenhadas pelos CIs que merecem destaque, devido sua diversificação, como a realização de auditorias no âmbito do executivo e legislativo, a emissão de pareceres sobre os balanços circunstanciados, a orientação geral aos órgãos e setores governamentais, o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional e o acompanhamento de empréstimo internacional.

Constatou-se, portanto, a importância da atuação dos *controllers* à estrutura governamental, seja a partir de atividades que remetem a uma visão estratégica, refletidas no apoio aos gestores municipais, ou em atividades de orientação, que vislumbram a melhoria dos procedimentos em geral e conseqüentemente, na obtenção de resultados eficazes.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

Reportando-se ao objetivo deste estudo, constata-se inicialmente que as 14 (quatorze) cidades de porte grande estudadas possuem seus órgãos de Controles Internos, constituídos, seja com mais ou menos *controllers*, e que suas formações são em grande parte, por profissionais de nível superior, destacando-se dentre esses, os contadores (26 contadores).

Quanto à estrutura hierárquica, observou-se que esses Controles Internos estão em sua maioria, subordinados ao comando dos chefes dos seus executivos e quanto ao grau de centralização de suas atividades de controle, 10 (dez) desses, assim se auto-enquadram, ou seja, não possuem controles auxiliares. Alguns CIs constam como de *staff* (assessoria), seguidos de 05 (cinco) CIs que atuam como linha e *staff* (decisão e assessoramento, conjuntamente).

Dentre as principais atividades relatadas pelos órgãos de Controles Internos, foram mencionadas suas atuações sobre as avaliações e controle de metas, previstas no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual, observadas as determinações da LRF.

Sugere-se que este estudo aplicado sobre os Controles Internos de cidades gaúchas, classificadas como porte grande, seja expandido, primeiramente sobre as prefeituras localizadas em cidades classificadas como porte médio, e seqüentemente, de porte pequeno, também.

Após o estudo global, do perfil desses Controles Internos no RS, sugere-se ainda, que a pesquisa também seja desenvolvida no estado de Santa Catarina – SC, com a finalidade de desenhar-se um perfil comparativo entre essas duas realidades de socioeconômicas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B., PARISI, C., PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A.; (Coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Controladoria. In: **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 1999.

ANTHONY, R.N., DEARDEN J., Management Control Systems. London: R.D. Irwin 1992.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade** – Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2006.

BORINELLI, Márcio L. Estrutura Básica Conceitual de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática. São Paulo: FEA/USP, 2006. Tese do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRASIL. Lei nº 101, 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 06/11/2008.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. Controller – O Perfil Atual e a Necessidade do Mercado de Trabalho. In: **Revista Brasileira de Contabilidade** – CF. Brasília, ano XXXIII, nº. 150, novembro/dezembro 2004.

CATELLI, Armando, et al. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Florianópolis: CRCRS, 2007.

CHAGAS, Marli Braun; BONZANINI, Osmar Antonio. Controladoria é *staff* ou linha? In: Revista de Administração. Ano II, nº. 3, segundo semestre de 2003. Disponível em: <http://www.fw.uri.br/publicacoes/publi/adm_revista03.pdf> Acesso em: 22/11/2008.

CRUZ, Flávio da. GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios**: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Alzenir Moraes; SANTOS, Sandra Maria; PESSOA, Maria Naiula Monteiro. O papel da controladoria nas organizações. In: **III FÓRUM ESTADUAL DE AUDITORIA E I SEMINÁRIO REGIONAL DE AUDITORIA E CONTROLADORIA**. Fortaleza-BA, julho/2003.

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, P. C. Controladoria: Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.

- FRESE, Erich. Unternehmensführung: Kontrolle und Unternehmensführung, 1968.
- HECKERT, J.B., WILLSON, James D. Controllershship. New York: Ronald Press Co, 1963.
- HORVÁTH, Péter. Controlling. 10a. Ed. München: Verlag Vahlen. 2006.
- KANITZ, Stephen C. Controladoria: Teoria e Estudo de Casos. São Paulo: Pioneira, 1976.
- KNOEPEL, H. Controllershship. New York: John Wiley & Sons, 1935.
- KÜPPER, Peter. Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente, 4.Auflage. Berlin: MSG, 2005.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria** – seu papel na Administração de Empresas. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.
- NASCIMENTO, Auster M., REGINATO, Luciane. Controladoria: Um Enfoque Eficácia Organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, L.; PEREZ JUNIOR, J.; SILVA, C. Controladoria estratégica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PADOVEZE, C.L. Controladoria Básica - Editora Thomson Pioneira, 2004.
- PEREZ JÚNIOR, J. H., PESTANA, A O, FRANCO, S.P.C. Controladoria de gestão: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.
- REBIÉN, Airton Roberto; AMORIM, Adriana Viegas de. Controladoria na administração pública municipal: estudo de modelo para prefeitura de Nova Santa Rita/RS. 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/136.pdf> Acesso em: 23/11/2008.
- REZENDE, Suely Marques de; FAVERO, Hamilton Luiz. A importância do Controle Interno dentro das organizações. *In: Revista de Administração Nobel*, Nº 03, p. 33-44, jan./jun.2004.
- ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. The Controller`s Function: The Work of the Managerial Accounting. New York: John Wiley & Sons, 1996.
- SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José L. Fundamentos de Controladoria. São Paulo: Atlas, 2006.
- SCHNORRENBERGER, Darci *et al.* Uma análise das funções da controladoria: um estudo comparativo dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *In: XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*. João Pessoa, PB, 05 a 07 de dezembro de 2007.
- SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança pública**. São Paulo: Atlas, 2005.
- TUNG, Nguyen H. Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática. 8. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1972/1974.

YOSHITAKE, Mariano. Manual de Controladoria Financeira. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1984.

WEBER, Jürgen. Einführung in das Controlling. 10a. Ed. Nördlingen: Schäffer Poeschel, 2004.