

# Controladoria e eficiência no setor público

Controllership and efficiency in the public sector

**Francisco Apoliano Albuquerque<sup>1</sup>**

**Lorena Aragão Feitosa<sup>2</sup>**

**Léa Aragão Feitosa<sup>3</sup>**

**Thiago Luis Albuquerque<sup>4</sup>**

## RESUMO:

A controladoria é relevante para apoiar e orientar os gestores de recursos públicos quanto à melhor e mais eficiente forma de aplicação do gasto público. Na seara da gestão pública, a controladoria deve funcionar como órgão de linha e/ou de *staff* dentro da estrutura organizacional, atuando de maneira preventiva, visando à otimização da aplicação dos recursos e correção de rotas quando forem detectados desvios nos objetivos estratégicos. Assim, este artigo tem como objetivo abordar a controladoria sob o enfoque de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficiência e à efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos da administração pública. Para tanto, a metodologia utilizada na pesquisa foi de caráter eminentemente bibliográfico, uma vez que a bibliografia constitui um passo inicial na construção efetiva do protocolo de investigação.

**Palavras-Chave:** Controladoria. Eficiência. Efetividade. Administração Pública.

1 Graduação: a) Ciências Contábeis; e b) Teologia; Pós-Graduado Especialista: a) Gerenciamento Público e Privado; b) Gestão Pública Estadual e Municipal; c) Gestão Bancária e Mercado de Capitais; d) Direito e Processo Previdenciário; e) Direito e Processo do Trabalho; f) Gestão Bancária e Mercado de Capitais; g) MBA em Gestão e Contabilidade; Mestrado: Gestão Pública Estadual e Municipal; Doutorado em Administração; Pós-Doctor em Direito Penal e Garantias Constitucionais. Professor universitário e Diretor do Instituto Mentoring. E-mail: oraculo49@yahoo.com.br

2 Graduação em Ciências Contábeis; pós-graduação em Auditoria e Controle Externo no setor público; mestrando em Administração de Empresas. E-mail: lorenaafeitosa@gmail.com

3 Graduação em Direito; pós-graduação em Direito Processual; mestrando em Direito Constitucional; Coordenadora da Escola Superior de Advocacia da OAB Ceará (ESA). E-mail: lea\_feitosa@uol.com.br

4 Graduado em Teologia; Especialista em gestão pública com enfoque em gestão previdenciária; Especialista em psicanálise; Supervisor da 1ª Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais do Ceará; Professor universitário e professor convidado do Complexo Damásio de Ensino. E-mail: profthiagoluis@gmail.com

## ABSTRACT:

Controllershhip is important to support and guide the managers of public resources to the best and most efficient application form for public expense. In public management, the controllership must operate as a component offline or staff within the organizational structure, acting preventively focused on optimizing the resources application and correction of routes when deviations are detected regarding the strategic aims. Thus, this article aims to approach the controllership for proving its legality and evaluating the results regarding the efficiency and the effectiveness of budgetary, financial and patrimonial management in public administration. Therefore, the methodology used in this research was eminently bibliographical, since the bibliography constitutes a first step in the effective construction of the investigation protocol.

**Keywords:** Controllershhip. Efficiency. Effectiveness. Public Administration.

## 1 INTRODUÇÃO

A controladoria na Administração Pública teve marco inicial, com o nome de controle interno, por meio da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que incumbe ao Poder Executivo tal controle, conforme tratam os artigos 75 e 76 da lei citada:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:  
I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II – a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas, ou órgão equivalente (BRASIL, 1964).

Entretanto, o avanço maior ocorreu com a Constituição Federal de 1988 (CF/88), que criou sistemas de controle interno, nos Poderes Legisla-

tivo e Judiciário e a determinação de que, junto com o do Poder Executivo, esses sistemas sejam conservados de forma integrada. Nesta senda, a CF/88 expressa, no artigo 74, que “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno” (BRASIL, 1988).

A legislação mais recente sobre o assunto é a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001).

Portanto, o Controle Interno, na Administração Pública, mostra o trabalho da gestão pública quanto à implantação e manutenção dos controles nos seus diversos órgãos, considerando, também, os principais tópicos da Instrução Normativa nº01 da Secretaria Federal de Controle Interno, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Sob esta perspectiva, questiona-se: qual a relevância da Controladoria para a eficiência e a efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos da administração pública?

Com efeito, o objetivo desse artigo é demonstrar a relevância da Controladoria para a eficiência e a efetividade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos da administração pública. Assim, contribui tanto para a academia como para os profissionais da área, uma vez que aborda a controladoria sob o enfoque de comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão pública. Para tanto, realizou-se uma pesquisa com um caráter eminentemente bibliográfico.

## 2 CONTROLES

### 2.1 Definição de Controle

De acordo com dicionário Aurélio (2014), “controle” significa exercer o controle de algo, ato, efeito ou poder de controlar. Pode-se, então, ser percebida como ações relacionadas com a fiscalização e o exame minucioso com o propósito de tornar um serviço mais eficiente.

Segundo Castro (2008) apud Fontenelle e Brito (2013, p.82), a junção da palavra “controle”, em diversos idiomas, pode significar vigilância, verificação e registro.

Os recursos disponíveis para a gestão pública são provenientes de uma arrecadação compulsória do trabalho árduo do cidadão e do empreendimento das empresas. É o chamado poder extroverso do Estado de tributar e arrecadar impostos, taxas, contribuições e outras receitas.

Não pertencem, portanto, aos gestores públicos. São apenas geridos por eles visando ao desempenho eficiente e eficaz das funções, constitucionalmente concebidas ao Estado. A gestão dos recursos deve, em consequência disso, ser administrado com rigoroso controle e economicidade.

Para Fontenelle e Brito (2013, p.82), “controle é adequar os reais resultados aos que foram planejados, comparando com os padrões anteriormente estabelecidos, procurando medir e avaliar o desempenho, corrigindo-os no que for necessário”.

Consoante Fayol (1916) apud Dias (2010, p. 4), “controle é verificar se tudo ocorre de acordo como o plano adotado, com as instruções emitidas e com os princípios estabelecidos. Tem por objetivo apontar falhas e erros, para corrigi-los e evitar que ocorram novamente”.

Portanto, controle pode ser definido como o ato de vigiar, acompanhar o desempenho, adequar e realizar as respectivas retificações, quando necessário. É uma forma de monitorar e avaliar as ações e os resultados obtidos como meio de garantir que o planejamento e a organização sejam eficazes.

Controle da Administração Pública, de acordo com Di Pietro (2010, p.55):

É o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico.

## 2.2 Controle na administração pública

De acordo com o Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, controle é um princípio fundamental:

Art. 6º As atividades da Administração Federal obedecerão aos seguintes princípios fundamentais:

- I – Planejamento.
- II – Coordenação.
- III – Descentralização.
- IV – Delegação de Competência.
- V – Controle (BRASIL, 1967).

Segundo esse decreto, no artigo 13, “O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos” (BRASIL, 1967).

A Administração Pública está sujeita a controles de fiscalização, correção e orientação, desempenhados por ela mesma e pelos poderes legislativos e judiciários. Todas as esferas administrativas de todos os poderes encontram-se sujeitas a esse controle.

Paludo (2013, p.328) aduz que “a Administração Pública está sujeita à fiscalização, por não ser titular da coisa pública”. O objetivo do controle da Administração Pública é garantir a aplicação da legislação vigente, proporcionando o bem da sociedade, sendo o controle de legalidade o principal controle realizado pela Administração Pública.

Portanto, o administrador público está gerindo algo que não é seu, em que o titular é o povo, devendo obedecer às leis e prestar contas de seu trabalho ao respectivo órgão competente e à sociedade.

### 2.3 Classificação dos controles na administração pública

Há distintos tipos e meios de controlar a administração pública. Não obstante, estas formas de exercer o controle variam de acordo com o poder, o órgão ou a autoridade que o exerce, bem como quanto à fundamentação, o modo e o momento de sua efetivação. Sob essa perspectiva, o controle pode ser classificado quanto à origem, ao momento, ao aspecto, à amplitude e aos órgãos (PALUDO, 2013, p. 330).

Conforme a origem, o controle pode ser interno ou externo. Ele é assim denominado uma vez que o órgão fiscalizador é uma estrutura diversificada de onde a conduta administrativa se originou. É realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU) pelo Ministério

Público e pela sociedade (popular). Já o controle interno é realizado por órgãos ou departamentos no âmbito da própria administração.

No que se refere ao momento, o controle pode ser prévio ou preventivo, assim designado por anteceder a conclusão do ato concomitante ou sucessivo, que acompanha a realização do ato; e subsequente ou corretivo, que ocorre quando os atos já foram praticados.

Quanto ao aspecto a ser monitorado, pode ser de legalidade, que visa averiguar se a conduta administrativa está em conformidade com normas vigentes; ou de mérito, que examina os aspectos relacionados com a conveniência e a oportunidade da conduta da Administração Pública.

Com relação à amplitude, o controle pode ser hierárquico, cuja realização obedece a uma estrutura administrativa hierarquizada, isto é, órgãos e agentes inferiores são subordinados aos órgãos e agentes superiores; ou finalístico, que é o controle exercido pelos órgãos da Administração direta sobre os órgãos da Administração indireta (PALUDO, 2013, p.334).

Por fim, a classificação quanto aos órgãos incumbidos do controle, que podem ser legislativos, administrativos ou judiciais. Como o próprio nome sugere, o controle legislativo é praticado pelo Poder Legislativo sobre atos praticados pela Administração Pública e apenas pode ser realizado no âmbito das hipóteses constitucionais previstas e pode ser dividido em controle político, que fiscaliza atos referentes à função administrativa e organizacional; e controle financeiro que diz respeito à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta.

O controle administrativo é efetuado de forma ampla pela própria Administração, e por isso costuma também ser designado de autotutela ou autocontrole (DI PIETRO, 2010, p.53; PALUDO, 2013, p.334). No que se refere ao controle judicial ou jurisdicional, é o Poder Judiciário que exerce fiscalização especificamente sobre os atos e atividades administrativas dos três poderes.

Para melhor entendimento, apresenta-se a seguir o Quadro 1, que faz um breve resumo da classificação do controle exercido pela Administração Pública.

**Quadro 1: Controle da Administração Pública**

|                    |                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------------|------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Quanto à origem    | Interno                | Órgãos                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|                    |                        | Departamentos                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|                    | Externo                | Legislativo + Tribunal de Contas da União                                                                                                                                                                                                                                                      |
|                    |                        | Ministério Público                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|                    |                        | Popular                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Quanto ao momento  | Prévio/Preventivo      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|                    | Concomitante/Sucessivo |                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|                    | Subsequente/Corretivo  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Quanto ao aspecto  | Legalidade             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|                    | Mérito                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Quanto à amplitude | Hierárquico            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|                    | Finalístico            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Quanto aos órgãos  | Administrativo         | Fiscalização hierárquica                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|                    |                        | Supervisão ministerial                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|                    |                        | Recursos administrativos                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|                    | Legislativo            | Controle político                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|                    |                        | Controle financeiro                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|                    | Judiciário             | Medida cautelar; Mandado de Segurança Individual; Mandado de Segurança Coletivo; Ação Popular; Ação Civil Pública; Mandado de Injunção; Habeas Data; Habeas Corpus; Ação direta de inconstitucionalidade; Ação de inconstitucionalidade por omissão; Ação Declaratória de Constitucionalidade. |

Fonte: Adaptado de Paludo (2013, p. 341 e 342)

### 3 CONTROLADORIA

Sobretudo a partir da década de 80, a controladoria começa a ter maior notoriedade, tendo em vista que a função “controle” ganhou relevância no ciclo administrativo, notadamente, como função preventiva e não apenas corretiva. Com isso, a “controladoria”, passou a desfrutar de muita intensidade na literatura técnica centrada na gestão.

### 3.1 Evolução da controladoria

O tema controladoria tornou-se visível e recorrente, aglutinando muitos autores que, no início, posicionaram-se céticos em relação ao fato de que a controladoria, além de alcançar status de disciplina nos currículos acadêmicos, ainda ganhou destaque na estrutura organizacional, seja como órgão de linha e, não raras vezes, até mesmo como órgão de staff, ligado diretamente à cúpula da organização.

Segundo Mossimann, Alves e Fisch (1993, p.81), não era nítida a existência da controladoria como disciplina, notando-se duas grandes definições mutuamente excludentes por representarem categorias lógicas diversas, embora consistindo “em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica”.

As duas vertentes eram assim definidas: a) como órgão administrativo, com missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e b) como uma área de conhecimento humano, com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências (MOSSIMANN; ALVES; FISCH, 1993 apud FIGUEIREDO, 1995, p.4).

A globalização e a criação de blocos econômicos resultaram no aumento da complexidade das organizações privadas e, ao mesmo tempo, passaram a exigir maior eficiência das empresas para que elas não percam competitividade.

O setor público também sofreu fortes influências com o avanço da gestão pública gerencial, reforçada pelos princípios capitulados no art. 37 da Constituição Federal de 1988: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, exigindo, portanto, melhor gestão dos recursos.

Outros fatores também contribuíram para que a controladoria ganhasse importância entre os estudiosos da gestão econômica e financeira dos recursos, tais como: maior grau de interferência governamental na economia, diferenciação nas fontes de financiamentos das atividades e, principalmente, a cobrança de padrões éticos e de transparência na condução dos negócios públicos e privados.

Tornou-se, portanto, imperioso criar-se um sistema de controle contábil e de processos administrativos adequados a uma gestão mais efetiva, aparelhando o melhor gerenciamento das finanças e do patrimônio. Com isso surge, portanto, um clima favorável ao desenvolvimento da controladoria.

### 3.2 Funções executadas pela controladoria

A controladoria possui funções que estão ligadas a um conjunto de objetivos.

Sob a ótica interna, compete à controladoria subsidiar o processo de gestão ajudando na adequação do processo de gestão à realidade da organização, dentro do seu meio ambiente; apoiar a avaliação de desempenho, elaborando a análise de desempenho econômico dos gestores e da própria área; apoiar a avaliação de resultado, elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões e avaliando o resultado de seus serviços.

Controle Interno, segundo a NBC TA 315:

Controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, administração e outros empregados para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2014).

Sob o prisma das relações com os diversos *stakeholders*, compete à controladoria gerir os sistemas de informação e atender aos agentes do mercado, interagindo com o meio ambiente como um sistema aberto, trocando os mais diferentes tipos de recursos, produtos e informações.

Para executar tais funções, a controladoria utiliza diversas ferramentas gerenciais em diferentes atividades organizacionais e processos decisórios, organizando, analisando e interpretando as informações disponíveis.

### 3.3 Controladoria no setor público

A inserção de valores voltados à produtividade, à qualidade, à eficiência e à eficácia no âmbito público fez que modernos mecanismos de gestão e de controle fossem solicitados. Tal fato tem o desígnio de aprimorar o funcionamento da Administração Pública perante as demandas sociais. Assim, a controladoria emergiu como instrumento essencial nos processos administra-

tivos, uma vez que gerencia a informação para facilitar o processo decisório (PEREZ JR.; PESTANA; FRANCO, 1997, p.77).

Sob essa perspectiva, o Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, revogado pelo Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013, aprovou a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União. No seu art. 1, estabeleceu que a Controladoria-Geral da União será o órgão central do Sistema de Controle Interno, do Poder Executivo Federal e integrante da estrutura da Presidência da República, dirigida pelo ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União.

O art.1 ressalta também que a controladoria terá como competência assistir, direta e imediatamente, ao Presidente da República, no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal (BRASIL, 2013).

Compete ainda, à Controladoria-Geral da União, exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando, como órgão central, a orientação normativa que julgar necessária (BRASIL, 2013).

Com isso é crível perceber a relevância da controladoria para apoiar e orientar os gestores de recursos públicos quanto à melhor e mais eficiente forma de aplicação do gasto público. Isso é realizado por meio do fornecimento de informações estratégicas. Desempenha, ainda, o acompanhamento e o planejamento das ações, bem como a definição de metas e o seu acompanhamento, que visam à racionalização do gasto e à qualidade do serviço prestado.

#### **4 CONCLUSÃO**

A gestão eficiente e eficaz dos recursos é uma forma de justificar escolhas de gestores comprometidos com essas premissas, evitando desvios,

desperdícios e outras inadequações. A melhor forma de se fiscalizar efetivamente a gestão com autonomia, independência e segurança é por meio do exercício de um cargo integrante de uma das carreiras da área de controle.

Por outro lado, considerando a diversificação da origem e da aplicação dos recursos, mais do que escolher um cargo, ficou provado que é necessário estruturar um órgão, dentro da própria organização, com atribuições, funções e atividades coordenadas, visando o melhor uso dos recursos, inclusive considerando a melhor qualidade possível dos serviços a serem prestados.

Não resta dúvida, portanto, de que, na seara da gestão pública a controladoria deve funcionar como órgão, de linha e ou de *staff*, dentro da estrutura organizacional, atuando de maneira preventiva, visando à otimização da aplicação dos recursos e correção de rotas, quando forem detectados desvios, em relação aos objetivos estratégicos.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 4320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 7 jun. 2016.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 7 jan. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 13 jan. 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Brasília, 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 7 jun. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006.** Brasília, 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5683.htm)> . Acesso em: 7 jun. 2016.

BRASIL. **Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013.** Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União e remaneja cargos em comissão. Brasília, 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8109.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D8109.htm)> . Acesso em: 13 jan. 2016.

CHAVES, R. S. **Auditoria e controladoria no setor público:** fortalecimento dos controles internos. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 315:** Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Brasília, 2014. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2014/NBCTA315](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCTA315)> . Acesso em 3 jan. 2016.

CONTROLE. In: **DICIONÁRIO** Aurélio da Língua Portuguesa. Curitiba: Editora Positivo, 2014. Disponível em: < <https://contas.tcu.gov.br/dicionario/home.asp> > . Acesso em 3 jan. 2016.

DIAS, S. V. S. **Manual de controles internos:** desenvolvimento e implantação, exemplos de processos organizacionais. São Paulo: Atlas, 2010.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo.** 23.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FIGUEIREDO, S. Contabilidade e a gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.XXIV, n. 93, maio/jun. 1995.

FONTENELLE, R.; BRITO, C. Auditoria Privada e Governamental. 1 ed. São Paulo: Método, 2013.

GOMES, A. P. O. **Elementos de auditoria governamental:** teoria e

questões resolvidas. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 33.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MOSSIMANN, C. P.; ALVES, J. O. C.; FISCH, S. **Controladoria seu papel na administração das empresas**. Florianópolis: Fundação ESAG, 1993.

PALUDO, A. **Administração pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PEREZ JR., J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.