

# **Gestão Pública: uma análise das funções da controladoria proposta por Borinelli na Prefeitura Municipal de Dourados/MS**

## **Resumo**

O objetivo deste trabalho foi avaliar a implantação da controladoria e o cronograma de implantação da Controladoria no Município de Dourados/MS, criada pelo Decreto nº 3.499 de 06/05/2005 e identificar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município se assemelham às funções encontradas na literatura sobre o assunto. Para atingir esses objetivos realizou-se uma pesquisa exploratória, cuja abordagem teve preponderância qualitativa, por meio de um estudo de caso. A aplicação do questionário ocorreu no mês de setembro de 2009. Os respondentes da pesquisa foram os quatro gestores responsáveis pela controladoria municipal. No referencial teórico foram apresentados os conceitos sobre Controladoria, Administração Pública e seus gestores, ainda, um histórico sobre a área de Controladoria da cidade de Dourados. Foi utilizado um questionário, elaborado a partir da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria – ECBC, proposta por Borinelli (2006), respondido pelos principais gestores *controllers* do município. A pesquisa revela que a Controladoria Geral do Município de Dourados está em fase de implantação, não havendo definição clara sobre funções e atividades, e também, o cronograma de implantação do sistema de controle interno ainda não foi cumprido plenamente.

**Palavras-chave:** Controladoria. Controle Interno. Gestão Pública.

## **1 Introdução**

A sociedade está cada vez mais organizada, exigindo do administrador público equilíbrio nas contas do governo, eficiência na gestão dos recursos e capacidade de gerenciar soluções para manter e alavancar o desenvolvimento de forma transparente. Pede-se do governo a adoção de uma administração moderna, que melhore a qualidade dos serviços prestados e a transparência na gestão dos recursos. Dessa forma, é possível à sociedade saber como e onde está sendo investido o dinheiro oriundo de seus impostos.

Dentre os meios encontrados para melhor gerir o patrimônio público temos a Controladoria, que trabalha diretamente no controle interno sobre operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial. Sua base legal está na Constituição Federal de 1988, artigos 30, 31, 70 e 74. A literatura sobre o tema aponta para o exercício pleno de seu papel, auxiliando o controle das diversas áreas do setor público, trazendo alto nível de eficácia e transparência.

Segundo Oliveira, Perez Júnior e Silva (2007, p. 13), “pode-se entender controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras, contábeis”, que atua como unidade técnica do controle interno e participa efetivamente na elaboração dos relatórios exigidos pela legislação, a saber, Lei nº 4320/64 – Lei do Orçamento e Lei Complementar nº 101/2000 – Lei da Responsabilidade Fiscal.

Diante do exposto, a presente pesquisa objetiva avaliar a implementação e o cronograma de implantação da Controladoria no Município de Dourados/MS, criada pelo Decreto nº 3.499 de 06/05/2005. Para tanto, utilizou-se a metodologia estudo de caso, com aplicação de um questionário com base na Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (Borinelli, 2006), e posterior análise dos dados pela abordagem qualitativa. As seções do trabalho contemplam uma revisão dos conceitos de administração pública e de Controladoria,

o histórico da Controladoria Geral do Município de Dourados, seguida de análise e discussão dos resultados e as considerações finais.

## **2 Referências Teóricas**

Esta seção compreende uma discussão acerca da administração pública e controladoria, formando assim o arcabouço teórico que fundamenta a pesquisa.

### **2.1 Administração Pública**

O ato de administrar perpassa pelo planejamento, pela organização, pela execução e controle dos recursos, com vistas a atingir os objetivos organizacionais (MAXIMIANO, 2006). Quando a administração se depara a gerir recursos públicos, não só diz respeito aos gestores públicos, pois intrínseco a estes estão os interesses da sociedade, que formam por meio dos tributos, os recursos a serem administrados (PRADO, 2010). Complementando estas considerações, a administração privada diferencia-se da administração pública, pois esta corresponde

obediência compulsória aos princípios constitucionais básicos da legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público. (CAVALHEIRO e FLORES, 2007, p. 14)

O administrador público deve ser responsável e zela pelo patrimônio público, realizando suas funções com o objetivo de manter o pleno funcionamento dos serviços prestados à sociedade. Fazem parte do zelo administrativo público a organização das repartições, a otimização dos recursos financeiros disponíveis, cuidados com a infraestrutura, com seus colaboradores e os materiais. Desta forma, vislumbra-se a obtenção de resultados satisfatórios em benefício à população. (FLORES, 2006)

### **2.2 Controladoria**

Com a expansão das organizações no início do século XX, surge a necessidade de controles mais rigoroso das operações, emergindo assim a Controladoria que propõem a centralização destes controles. Catelli (1999) esclarece que a controladoria não pode ser vista como um método ou uma forma de fazer. A correta compreensão da controladoria compreende, primeiro em ramo do conhecimento, com o propósito de estabelecer as bases conceituais, e segundo, como órgão administrativo, responsável pela propagação do conhecimento, modelagem e implantação do sistema de informação.

Mosimann e Fisch (1999) corroboram, complementando que o conjunto de conhecimento das ciências administrativas, econômicas, de psicologia, da estatística e principalmente da contabilidade, com seus procedimentos e métodos possuem competências para orientar as empresas à eficácia. Também, para Figueiredo e Caggiano (1997, p. 27), “o órgão administrativo controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”. Analisando

as bibliografias sobre o assunto, Borinelli (2006) constata que não há um consenso entre os autores sobre os aspectos conceituais da controladoria, segundo o mesmo, sua teoria ainda não está consolidada, mas em fase de desenvolvimento.

Para fins de análise desta pesquisa, norteadas pela literatura existente, a controladoria pode ser entendida sobre dois aspectos: como área de conhecimento (aspectos conceituais) e como órgão administrativo. Borinelli (2006) acrescenta ainda outra definição, relacionada aos aspectos procedimentais, que seria a transição da teoria para a prática. O autor sistematizou os conhecimentos de controladoria e os denominou “Estrutura Conceitual Básica de Controladoria”. O Quadro 1 apresenta os aspectos conceituais:

DIMENSÃO		ASPECTOS-CHAVE		
<b>Definição</b>		Controladoria é um conjunto de conhecimentos que constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira, e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.		
<b>Objetos de Estudo</b>	1	As organizações		
	2	O processo (e o modelo) de gestão como um todo, incluindo as gestões operacional, econômica, financeira e patrimonial.		
	3	As necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação.		
	4	O processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo os modelos de mensuração e de identificação e acumulação.		
<b>Enquadramento Científico</b>		Ciências Factuais Sociais		
<b>Ciências Afins</b>	Contabilidade		Direito	Psicologia
	Administração		Estatística	Sociologia
	Economia		Matemática	Outras
<b>Subdivisões</b>	1	Quanto a natureza da organização em que se aplica:	Controladoria Pública	
			Controladoria Empresarial	
			Controladoria em Entidades do Terceiro Setor	
	2	Quanto a área de eficácia dentro da organização em que se aplica:	Controladoria Corporativa	
			Controladoria de Unidade	

Quadro 1 – Resumo dos aspectos-chave da ECBC – Perspectiva 1: Aspectos Conceituais  
Fonte: Borinelli (2006, p. 224).

No Quadro 1 é percebido que a controladoria abrange todas as áreas da organização e se aplica semelhantemente em instituições públicas e privadas. A administração pública tem que ser eficiente e transparente ao gerir o ente público, a controladoria é o órgão administrativo que traz as informações necessárias para que o gestor possa avaliar corretamente os resultados. Mossimann e Fisch (1999, p.88) definem:

O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Borinelli (2006) organizou as atividades dentro de suas respectivas funções, apresentadas no Quadro 2:

<b>FUNÇÃO</b>	<b>ATIVIDADES</b>
<b>Contábil</b>	Desenvolvimento da Contabilidade Societária (ou Financeira), dentre elas: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado ( <i>stakeholders</i> ) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.
<b>Gerencial Estratégica</b>	Informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira focadas a subsidiar a tomada de decisões gerenciais e estratégicas. Também, a atividade de coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais. Exemplos: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; criar condições para realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais; realizar estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de investimento; realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica; desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder a avaliação econômica.
<b>Custos</b>	Registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.
<b>Tributária</b>	Contabilidade Tributária (ou Fiscal), atendendo as obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização.
<b>Proteção e Controle de Ativos</b>	Promover a proteção dos ativos, ou seja, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.
<b>Controle Interno</b>	Estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.
<b>Controle de Riscos</b>	Identificar, mensurar, analisar, avaliar divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.
<b>Gestão da Informação</b>	Conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.

Quadro 2 – Funções da Controladoria no ambiente organizacional

Fonte: Adaptado do texto de Borinelli (2006, p. 135-138)

Apesar dos conceitos de controladoria serem recentes, encontram-se cada vez mais consolidados, seja na administração pública ou na privada. Suas funções abrangem todas as áreas da organização e novamente afirma-se como suporte à administração para gerir os recursos de forma mais eficiente e com transparência.

### 3 Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa teve início com a exploração de conceitos teóricos que delinearam a elaboração do questionário que objetivou a coleta de dados fornecida por pessoas. Trata-se de um estudo de caso, que explora os aspectos da atuação da Controladoria Geral do Município de Dourados/MS. (RICHARDSON, 2007; GIL, 2006; YIN, 2005)

O questionário abordou as atividades de um órgão de controladoria, fundamentado no trabalho de Borinelli (2006). As atividades analisadas nesta pesquisa correspondem às funções de: Contabilidade, Contabilidade Gerencial Estratégica, Controle Interno, Controle e Proteção de Ativos, Finanças, Custos e Gestão da Informação. Foram feitas questões de acordo com os procedimentos propostos para cada função, sendo solicitada aos respondentes a indicação do estágio atual de implantação. A aplicação do questionário ocorreu no mês de setembro de 2009. Os respondentes da pesquisa foram os quatro gestores responsáveis pela controladoria municipal, ocupando os seguintes cargos: um (1) administrador, um (1) técnico de controle e dois (2) assessores de planejamento. Consideraram-se as funções dos respondentes para avaliar se os mesmos estavam aptos para avaliar a situação atual e projetar o futuro.

Para cada procedimento, corresponde à função proposta, foram possibilitadas as seguintes possibilidades de resposta:

- 0 – Sem planos de implantação:** quando não existem diretrizes, normas ou mesmo interesse para se exercer a atividade;
- 1 – Há planos de implantação para médio ou longo prazo:** quando existem diretrizes, normas ou interesse para se exercer a atividade, porém o processo de implantação pode demorar de dois a cinco anos para ser concluído;
- 2 – Em processo de implantação:** quando já existe um plano de ação criado para implantar o exercício da atividade, e/ou se esse plano de ação ainda está com menos de 50% de seu cronograma, e/ou se essa atividade será implantada em prazo superior a doze meses;
- 3 – Em fase final de implantação:** quando o plano de ação para o processo de implantação da atividade já ultrapassou 50% do seu cronograma, e/ou se ela será implantada nos próximos doze meses;
- 4 – Totalmente implantado:** quando a atividade já está sendo exercida.

Para análise dos dados, utilizou-se a abordagem qualitativa descritiva, que utiliza o método indutivo sem nenhum instrumento estatístico para a análise. Foi realizada a relação entre as respostas dos entrevistados com a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria, proposta por Borinelli (2006).

### 3.1 Objeto de Estudo

O município de Dourados está localizado no estado de Mato Grosso do Sul, a uma distância de 225 km da capital, Campo Grande. Fundado no ano de 1935, atualmente possui uma população de 189.762 habitantes e área 4.096,90 km<sup>2</sup>. É o segundo maior município do Estado, com um PIB aproximado de R\$ 2,4 bi. (IBGE)

Conforme Diário Oficial de Dourados, Ano VII nº 1.582 de 11 de julho de 2005,

A Controladoria Geral do Município foi criada pelo Decreto nº 3499, de 06 de maio de 2005, considerando a necessidade de implantar a estrutura organizacional e operacional do órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, com vistas a adequar sua missão institucional às finalidades dispostas na Lei orgânica Municipal e nos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal. Fica instituída na estrutura organizacional da Secretaria Municipal de Governo e vinculada à Secretaria de Coordenação e Controle Institucional, a Controladoria Interna do Município, como Comissão Especial e Órgão Técnico do Sistema de Controle Interno. Tem por finalidade avaliar a ação governamental e a gestão dos

administradores públicos quanto à observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na realização da receita, aplicação dos recursos públicos e o uso do patrimônio público, fiscalizando a execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e da gestão operacional dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta.

A controladoria tem como foco a melhoria dos serviços prestados à população, com elevação do nível de eficiência, contemplando a racionalidade do gasto público, o combate ao desperdício e a capacidade de cumprir sua missão, que é atender os interesses da sociedade. Quando foi criada em Dourados, elaborou-se um cronograma de implantação do Sistema de controle Interno na Prefeitura, com três etapas que serviriam como base para a realização dos trabalhos. Estas etapas estão descritas no Quadro 3.

ETAPAS	AÇÕES
<b>Primeira Etapa</b>  Maio a Dezembro de 2005	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mapeamento e análise de processos;</li> <li>- Administração de pessoal;</li> <li>- compras;</li> <li>- convênios e contratos;</li> <li>- sistema financeiro e orçamentário.</li> <li>- Normas e procedimentos:</li> <li>- promover a padronização de procedimentos e atualização da legislação pertinente à área de controle interno;</li> <li>- propor a instituição e o aprimoramento do sistema de informações gerenciais para a integração das atividades de controle interno-incentivo ao treinamento e a capacitação contábil e de controle interno;</li> <li>- Implantação gradual das Unidades de controle Interno;</li> <li>- Avaliação do desempenho do sistema;</li> <li>- Acompanhamento e controle das demandas de Controle Externo.</li> </ul>
<b>Segunda Etapa</b>  Janeiro a Junho de 2006	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Avaliação da gestão pública quanto à administração orçamentária, financeira e patrimonial;</li> <li>-Avaliação da aplicação de recursos públicos por entidades que recebem subvenções ou outras transferências a conta do orçamento do município;</li> <li>-Verificação da tomada de contas dos ordenadores de despesas, de demais responsáveis por bens e valores públicos.</li> </ul>
<b>Terceira Etapa</b>  Julho a Dezembro de 2006	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Verificação da execução das atividades de contabilidade geral</li> </ul>

Quadro 3 – Cronograma de implantação do sistema de controle interno no município de Dourados/MS  
Fonte: Diário Oficial de Dourados (ano VII, nº 1.582)

No Quadro 3, é observado que os trabalhos de implantação do controle interno foram determinados para o final do ano de 2006. A Figura 1 mostra o organograma atual:

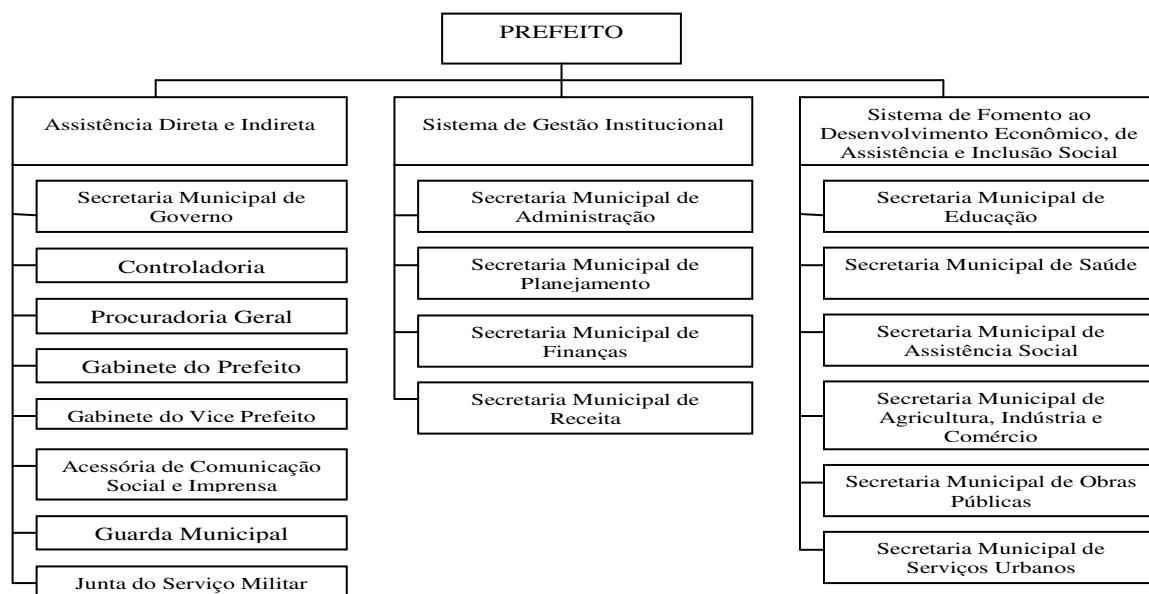


Figura 1 – Organograma geral da Prefeitura Municipal de Dourados/MS  
 Fonte: Prefeitura Municipal de Dourados/MS

Em 02 de janeiro de 2009, através da Lei Complementar nº 138, a Controladoria passou a ser vinculada diretamente ao Prefeito Municipal, passando a ter uma independência funcional maior, como pode ser verificado no organograma (Figura 1) da Prefeitura Municipal de Dourados.

## 4 Análise dos Dados

A análise apresenta os resultados da pesquisa, havendo a consideração dos sete tipos de função da controladoria (Quadro 2). Para cada função, é apresentada um quadro resposta que mostra o procedimento analisado e as respostas obtidas.

### 4.1 Função Contábil

No Quadro 4, estão apresentadas as atividades relacionadas à função contábil que foram questionadas, contemplando as respostas a serem analisadas:

ATIVIDADES	0- Sem planos de implantação	1- Implantação médio/longo prazo	2- Processo de implantação	3- Fase final de implantação	4- Totalmente implantado
1. Atividades de contabilidade					
2. Implementação e manutenção dos registros contábeis					
3. Elaboração das demonstrações contábeis					
4. Análise das demonstrações contábeis					
5. Desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle					

Quadro 4 – Resultado da implantação da função contábil

Fonte: dados da pesquisa

A partir da análise das respostas (Quadro 4), constata-se que as atividades de contabilidade estão totalmente implantadas. Quanto ao desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle, a atividade está em fase final de implantação. Em relação à análise dos demonstrativos contábeis, há divergência entre os gestores, pois os dois assessores de planejamento e o técnico de controle acham que está em processo de implantação e o administrador diz já estar na fase final. Sem planos para implantação, estão as atividades de implementação e manutenção de todos os registros contábeis e na elaboração dos balanços e outras peças contábeis. Percebe-se que não está nos planos do órgão de Controladoria exercer controle sobre a função contábil, mas sim, ser um usuário da contabilidade e agir como órgão que define as suas diretrizes.

## 4.2 Função Gerencial Estratégica

Para a função gerencial, foram questionados aspectos de elaboração e fornecimento de informações contábeis patrimoniais, econômicas, financeiras e não-financeiras focadas na gestão, também aspectos de sinergia e coordenação entre as unidades administrativas. Estas informações estão apresentadas no Quadro 5:



ATIVIDADES	0- Sem planos de implantação	1- Implantação médio/longo prazo	2- Processo de implantação	3- Fase final de implantação	4- Totalmente implantado
1. Informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira					
2. Coordenação de esforços para a sinergia das unidades administrativas com objetivo de maximização do resultado global					
3. Coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento governamental					
4. Ações visando a otimização e maximização da receita pública					
5. Verificação da aderência entre o planejado e o realizado, e adoção de medidas corretivas					
6. Definição de métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas e dos gestores					

Quadro 5 – Resultado da implantação da função gerencial estratégica

Fonte: dados da pesquisa

Pela análise das respostas apresentadas no Quadro 5, observa-se a ocorrência de divergências. Acredita-se que esta ocorrência é devido a função gerencial ser abrangente e complexa. É unânime que todas as seis atividades estão em processo de implantação ou fase final de implantação ou ainda, totalmente implantada. Como exemplo, destaca-se a atividade de fornecimento de informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão. O técnico em controle e o administrador acreditam que esta ação está totalmente implantada, enquanto que os dois assessores de planejamento afirmaram que está em fase final de implantação. Fica evidente que todas as atividades desenvolvidas corroboram com o propósito de levantar informações para embasar a tomada de decisões do dirigente do poder municipal, assim como, favorecer a transparência da administração municipal na responsabilidade dos gastos públicos e na eficiência dos ocupantes dos cargos estratégicos.

#### 4.3 Função de Controle Interno

Aspectos relativos à auditoria, a análise, pareceres e recomendações fazem parte da função de controle interno. Ao serem questionados, as respostas mais uma vez se apresentam divergentes, como pode ser observado no Quadro 6:

ATIVIDADES	0- Sem planos de implantação	1- Implantação médio/longo prazo	2- Processo de implantação	3- Fase final de implantação	4- Totalmente implantado
1. Análise e parecer da legalidade da execução da despesa orçamentária					
2. Auditoria contábil					
3. Análise, parecer e recomendação de aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária					
4. Estabelecimento e monitoramento do sistema de controle interno					
5. Adoção de medidas preventivas para evitar a renúncia de receitas					
6. Análise, parecer e recomendação da eficiência na execução da despesa orçamentária					
7. Auditoria operacional					

Quadro 6 – Resultado da implantação de controle interno

Fonte: dados da pesquisa

É observado pelas respostas mostradas no Quadro 6 que, apesar de todas as atividades estarem sendo executadas, novamente não há consentimento entre os respondentes, visto que, todos avaliam as sete atividades em fases diferentes de implantação. Na realização da auditoria operacional, o técnico em controle respondeu que está totalmente implantada, por outro lado, os dois assessores de planejamento e o administrador afirmaram que já está em fase final de implantação. Desta maneira, constata-se que o controle interno está sendo desempenhado nas suas diversas atividades para assegurar o cumprimento dos princípios fundamentais da administração pública na execução de cada ato administrativo.

#### 4.4 Função de Proteção e Controle dos Ativos

As atividades que dizem respeito a proteção e controle de ativos está apresentada no Quadro 7 que segue:

ATIVIDADES	0- Sem planos de implantação	1- Implantação médio/longo prazo	2- Processo de implantação	3- Fase final de implantação	4- Totalmente implantado
1. Seleção, análise, contratação e controle de seguros					
2. Auditoria das licitações (origem/término do processo)					
3. Registro e controle dos bens patrimoniais					

Quadro 7 – Resultado da implantação de proteção e controle dos ativos

Fonte: dados da pesquisa

Ao se analisar os resultados apresentados no Quadro 7, verifica-se que na atividade de seleção, análise, contratação e controle de seguros, o administrador diz que existem planos de implantação para médio e longo prazo, diferente dos dois (2) assessores e do técnico em controle, que afirmam não haver planos de implantação. No que se refere ao registro e controle dos bens patrimoniais, o administrador considera o processo em implantação, enquanto que os assessores e o técnico em controle consideram que há planos para médio/longo prazo. Sobre a auditoria das licitações todos responderam que está em fase final de implantação, demonstrando uma preocupação em dar legalidade e transparência às mesmas.

#### 4.5 Função de Finanças

Foram analisadas atividades relativas a controles financeiros, de fluxos de caixa e pagamentos. O Quadro 8 mostra os resultados:

ATIVIDADES	0- Sem planos de implantação	1- Implantação médio/longo prazo	2- Processo de implantação	3- Fase final de implantação	4- Totalmente implantado
1. Elaboração de controles financeiros					
2. Controle de fluxo de caixa					
3. Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização)					

Quadro 8 – Resultado da implantação da função de finanças

Fonte: dados da pesquisa

Como resultados da implantação da função de finanças, primeiramente o administrador estima que a elaboração de controles financeiros esteja em processo de implantação, enquanto que para os dois assessores de planejamento e o técnico em controle estimam que esteja em fase final de implantação. Quanto ao controle de fluxo de caixa, a visão dos respondentes é que existem planos de implantação para médio/longo prazo. No que se refere ao controle de pagamento a efetuar, o administrador informou estar em fase processo de implantação, diferente dos outros gestores, que não respondem não haver planos para a implantação.

#### 4.6 Função de Custos

O Quadro 9 relaciona as ações da função de custos, que tem como finalidade gerar a administração pública uma ferramenta de medição, controle e avaliação dos gastos/custos, disponibilizando informações para a escolha das melhores decisões.

ATIVIDADES	0- Sem planos de implantação	1- Implantação médio/longo prazo	2- Processo de implantação	3- Fase final de implantação	4- Totalmente implantado
1. Registro, mensuração, controle, análise e avaliação dos custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas, referentes à viabilidade de ações governamentais.					

Quadro 9 – Resultado da implantação da função de custos

Fonte: dados da pesquisa

As respostas mostradas no Quadro 9 apresenta divergência, sendo que o administrador considera a atividade em processo de implantação, ao contrário dos outros gestores, que afirmam a implantação para médio/longo prazo.

#### 4.7 Função de Gestão da Informação

A função de gestão da informação, objetiva proporcionar maior flexibilidade pela agilidade da informação. Mais uma vez as respostas se divergem, conforme mostra o Quadro 10.

ATIVIDADES	0- Sem planos de implantação	1- Implantação médio/longo prazo	2- Processo de implantação	3- Fase final de implantação	4- Totalmente implantado
1. Desenvolvimento, implementação e gestão dos sistemas de informação (contabil, econômica, financeira e patrimonial)					

Quadro 10 – Resultado da implantação da função gestão da informação

Fonte: dados da pesquisa

Nesta função, a respostas obtidas são de que existem planos de implantação para médio ou longo prazo para quando se leva em consideração a resposta dos dois assessores de planejamento e o técnico em controle. Para o administrador, esta função está em processo de implantação.

### 5 Considerações Finais

Este artigo teve como objetivo avaliar a implementação e o cronograma de implantação da Controladoria no Município de Dourados/MS, criada pelo Decreto nº 3.499 de 06/05/2005. Por meio da análise de informações *in loco* e dos dados coletados dos entrevistados, fica perceptível que a Controladoria do município de Dourados, não esta atuando em todas as suas funções, conforme preconizadas teoricamente. Os esforços da controladoria do município centram-se, principalmente, nas licitações e na verificação das despesas orçamentárias. O organograma de implantação do sistema de controle não foi

executado, segundo as fases pré-definidas para a realização dos trabalhos, o que dificulta o alcance das metas propostas.

É importante considerar também a constatação de que a atuação da Controladoria de Dourados era bastante restrita. No entanto, a partir de 2009, com a troca da gestão, a controladoria começou a trabalhar de forma mais ampla, aumentando o alcance de atividades. Tal fato foi viabilizado pela formação de um plano de modernização do órgão, inclusive com o aumento de funcionários no setor, a fim de agilizar as ações.

Ao analisar os questionários, são observadas divergências nas alternativas escolhidas pelos gestores. Constatou-se que as respostas dos funcionários mais antigos do setor eram geralmente iguais, divergindo do funcionário que foi remanejado para o setor em 2009, respondendo que as fases ainda não estavam conclusas. Isto demonstra o quanto lançar novos olhares e ações em uma administração pode trazer resultados diferentes. Observa-se que as funções que já estão implantadas são as que estavam sendo executadas anteriormente. As funções restantes estão, em sua maioria, em processo de implantação ou em fase final de implantação.

Como aprendizado da pesquisa, constata-se que a gestão pública tem processos complexos. Para que o gestor tome a melhor decisão é preciso que esteja embasado em informações sólidas e controles eficazes. Esta é uma possibilidade que pode assegurar o melhor resultado de forma evidente e segura. Quando o setor de Controladoria conta com estrutura adequada e desempenho pleno de suas atividades, consegue fornecer as ferramentas necessárias com pareceres precisos e fidedignos, em contrapartida, o administrador público estará amparado para zelar pelo bem público, assegurando otimização dos resultados. A recomendação para futuros trabalhos, se sustenta na replicação da mesma pesquisa num próximo período para a verificação do término da implantação do Sistema de Controle Interno no Município de Dourados/MS, incluindo a percepção dos usuários da informação sobre a melhora e agilidade informacional.

## Referências

BRASIL. **Constituição da República do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. Tese. Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2006.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma Abordagem da Gestão Econômica-GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. Ed. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

DOURADOS. Prefeitura Municipal. Disponível em <<http://www.dourados.ms.gov.br/>> acesso em 10 de fevereiro de 2010.

DOURADOS. Decreto n. 3499, de 06 de maio de 2005. Dispõe sobre Regulamenta o Sistema de Controle Interno do poder Executivo Municipal, determinado pelos artigos 52 e 55 da lei Orgânica do Município, instituído pela Lei nº 2726, de 28 de dezembro de 2004, cria a Controladoria Interna do Município e dá outras providências. Lex-Coletânea de Legislação e Jurisprudência, Dourados, ano VII, n. 1.582, 2005.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

FLORES, Paulo César. **Controladoria na Gestão Governamental**. Trabalho de Conclusão de Curso (especialização). São Leopoldo: Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. – 8. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006.

IBGE – **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística** – Disponível em: <<http://www.ibge.org.br>> Acessado em 17 de fevereiro de 2009.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Teoria Geral da Administração – da revolução urbana à revolução digital**. 6. Ed. São Paulo : Atlas, 2006.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresa**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADRO, Wilson José. **Gestão Pública comentada**. Disponível em: . Acesso em 15/05/2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry e colaboradores. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. – 7. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2007.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e método**. trad. Daniel Grassi. 3. ed. – Porto Alegre : Bookman, 2005.