

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUIS RICARDO STRABELLI

**OS CONTROLES INTERNOS E A CONTROLADORIA NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ANÁLISE E DISCUSSÃO DO
DECRETO Nº 57.500 DE 8 DE NOVEMBRO DE 2011**

São Paulo

2015

LUIS RICARDO STRABELLI

**OS CONTROLES INTERNOS E A CONTROLADORIA NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ANÁLISE E DISCUSSÃO DO DECRETO
Nº 57.500 DE 8 DE NOVEMBRO DE 2011**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Doutor Cláudio Parisi

São Paulo

2015

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

S894c	<p>Strabelli, Luis Ricardo</p> <p>Os controles internos e a controladoria na administração pública: análise e discussão do decreto nº 57.500 de 8 de novembro de 2011. / Luis Ricardo Strabelli. - - São Paulo, 2015.</p> <p>102 f.</p> <p>Orientador: Prof. Doutor Cláudio Parisi.</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Controladoria. 2. Auditoria interna. 3. Administração de risco. 4. Administração pública – São Paulo.</p> <p>CDD 658.151</p>
-------	--

LUIS RICARDO STRABELLI

**OS CONTROLES INTERNOS E A CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA – ANÁLISE E DISCUSSÃO DO DECRETO Nº 57.500 DE 8 DE
NOVEMBRO DE 2011**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA:

Professor Doutor Joshua Onome Imoniana
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

Professor Doutor Ivam Ricardo Peleias
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP

Professor Doutor Cláudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 27 de fevereiro de 2015.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais Margarida e Jesuíno com quem aprendi que a melhor forma de ensinamento é o exemplo.

Meus filhos Adriana e Paulo pelo carinho que demonstram no quotidiano.

E a minha esposa Tânia,
cujo amor anseio conquistar para a eternidade!

AGRADECIMENTOS

Agradeço na pessoa do Professor Doutor Cláudio Parisi, coordenador do Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP, a todos os professores do Programa pela dedicação e pelos importantes conhecimentos transmitidos.

Aos professores da Banca Examinadora pelas importantes, sinceras e precisas contribuições recebidas por ocasião do Exame de Qualificação.

RESUMO

Esta dissertação fez uma análise crítica sobre as contribuições do Decreto nº 57.500 (SÃO PAULO, 2011) para a implantação e a prática da Controladoria e Controles Internos no Estado de São Paulo. Especialistas e o povo afirmam que os gastos públicos são excessivos, dentre outros motivos, devido à ausência de planejamento adequado, à burocracia excessiva, a um foco distorcido do objetivo do Poder Público pelos interesses pessoais sobrepondo-se aos interesses públicos, aos conflitos políticos dentro da instituição, ao recrutamento e treinamento inadequado dos servidores e por meios informatizados obsoletos. Um meio de mudar esse panorama é fortalecer os controles internos existentes. A Controladoria tem como um de seus objetivos zelar pela aplicação dos controles existentes e aprimorar os controles onde for necessário, com base em uma análise de riscos adequada. A pesquisa que suportou o estudo foi exploratória descritiva, documental qualitativa, com aplicação da técnica de análise de conteúdo. O Decreto analisado e estudado não contribui para uma efetiva implantação da Controladoria e não contribui para a melhoria dos Controles Internos no Estado de São Paulo. Os controles internos continuam fracos e novas iniciativas merecem ser tomadas para mudar a cultura de análise e controle no serviço público estadual.

Palavras-chave: Controladoria. Controle interno. Análise de risco. Decreto nº 57.500.

ABSTRACT

This dissertation made a critical analysis about the contributions of Decree nº 57,500 (SÃO PAULO, 2011) for the implementation and practice of the Controller and Internal Controls in the State of São Paulo. Experts and the common people claim that public expenditure is excessive among other reasons due to lack of proper planning, excessive bureaucracy, a distorted focus of the objective of the government, personal interests overriding public interests, political conflicts within the institution, recruitment and inadequate training of servers and obsolete computer electronics systems. One way to change this situation is to strengthen internal controls. The Comptroller has as one of its objectives ensuring the application of existing controls and improve controls where necessary based on proper risk analysis. The research that supported the study was exploratory and descriptive, qualitative document with application content analysis technique. Decree analyzed and studied does not contribute to an effective implementation of the Comptroller and does not contribute to the improvement of internal controls in the State of São Paulo. Internal controls remain weak and new initiatives should be taken to change the culture of analysis and control at the state public service.

Keywords: Controllershship. Internal control. Risk analysis. Decree No. 57,500.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Diagrama de classificação de riscos	33
FIGURA 2 – Matriz tridimensional em forma de cubo – COSO ERM.....	43

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Classe de riscos.....	31
QUADRO 2 – Descrição dos riscos	31
QUADRO 3 – Probabilidade de ocorrências – ameaças.....	30
QUADRO 4 – Conceitos fundamentais no gerenciamento de riscos	35
QUADRO 5 – Comparativo dos objetivos da estrutura COSO	44
QUADRO 6 - Comparativo – objetivos COSO e INTOSAI.....	46
QUADRO 7 – Classificação de achados	52
QUADRO 8 – Identificação de achados	56

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	11
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	14
1.2.2 A RELEVÂNCIA DO ESTUDO	15
1.3 PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	14
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA	18
2.2 CONTROLADORIA	23
2.2.1 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	25
2.2.2 CONTROLADORIA PÚBLICA	28
2.3 GESTÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS	30
2.4 CONTROLES INTERNOS	35
2.4.1 COSO I	40
2.4.2 COSO II	42
2.4.3 INTOSAI	45
2.4.4 CONTROLE INTERNO COSO E INTOSAI - DIFERENÇAS	47
2.5 REGULAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS - ASPECTOS BRASILEIROS	48
2.5.1 REGULAÇÃO FEDERAL	48
2.5.2 REGULAÇÃO NO ESTADO DE SÃO PAULO	50
3 METODOLOGIA	51
3.1 TIPO DE PESQUISA	51
3.2 OBJETO DA PESQUISA	52
3.3 ANÁLISE DE DADOS	53
4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS	58
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
REFERÊNCIAS	69
ANEXO A - DECRETO Nº 57.500, DE 8 DE NOVEMBRO DE 2011	79

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

“A história do Estado resume nosso passado, sua existência no presente parece-nos prefigurar nosso futuro. Esse Estado ocorre-nos de maldizê-lo, mas sentimos bem que, para o melhor e para o pior, estamos ligados a ele.”(BURDEAU, 2005, p. 9).

O Brasil, para chegar ao atual contexto de desenvolvimento, vem passando por mudanças em sua Administração Pública, ainda guardando resquícios do chamado Patrimonialismo, de uma reforma burocrática inacabada, além da tentativa da implantação da Administração Gerencial a partir de 1995. A Nova Administração Pública foi implantada inicialmente na Inglaterra nos anos 1970 e na década seguinte nos Estados Unidos. Sua prática vinha sendo buscada pela administração pública brasileira e seu uso tornou-se imperioso a partir da Constituição de 1988 – a Constituição Cidadã. A nova Carta propiciou a cidadã participação ativa no acompanhamento e fiscalização da administração pública, pois trouxe em seu contexto o princípio da publicidade na administração pública. Posteriormente outras leis complementares trouxeram a transparência, propiciando a oportunidade popular de maior controle das contas públicas.

Condeixa (2012) cita que transparência é um requisito essencial para o Estado Democrático de Direito, pois possibilita ao cidadão o acesso à informação e dá-lhe o poder de exercer participação política plena e também seus direitos. Sem transparência, o controle social caminha às escuras e o governante pode deixar de captar situações indesejáveis na máquina estatal que ele comanda.(BRAGA, 2012).

A publicidade é um princípio constitucional que se caracteriza pelo dever de a Administração Pública promover amplo acesso à informação dos atos administrativos, e que ao mesmo tempo permite ao cidadão tomar conhecimento e controlar esses atos emanados pelos agentes públicos (MEDEIROS, MACHADO, 2013). Esta publicidade transmite a transparência necessária à Administração Pública que acaba conquistando a confiança da sociedade. Assim, os atos administrativos devem ser divulgados oficialmente conferindo-lhes a transparência necessária para o conhecimento público e início de seus efeitos externos. É em decorrência deste princípio, que se exige a transparência de todos os atos da Administração Pública, com restrição apenas ao sigilo imprescindível à segurança nacional e a intimidade das pessoas.

Segundo Medeiros e Machado (2013), os gestores têm na transparência a confiabilidade dos seus atos de gestão, e a possibilidade de fortalecer a credibilidade da sociedade com relação a eles e às instituições públicas. O controle social pode ser um grande auxiliar do gestor público na detecção de desvios de recursos e na melhoria da prestação dos serviços públicos por meio da participação ativa do cidadão na fiscalização da gestão e na formulação de políticas públicas.

Como a Controladoria ocupa-se do controle do processo de gestão, entende-se que todas as atividades que se referem a salvaguardar os interesses da organização e proteger seu patrimônio fazem parte das funções de Controladoria. Deste modo, o controle interno é uma das funções por meio das quais essa área do conhecimento se materializa dentro das organizações. Conforme Galdino et al. (2012), as controladorias no campo governamental são órgãos responsáveis pela realização do controle interno da administração pública por intermédio de auditorias. Tais auditorias são executadas em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T 16.8), observando também os padrões e diretrizes de auditoria governamental preceituados pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI, cujas orientações se centram em três normas básicas: o Código de Ética, as Normas de Auditoria e a *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts* de 1977.

O pensamento de Galdino et al. (2012) de que a controladoria se vale da auditoria interna para realização do controle interno não é consensual, pois cada um deles tem objetivos distintos e não tem relação de subordinação. Leliz e Mário (2009) deixam claro que auditoria interna pode ser vista tanto como ferramenta de monitoramento utilizada pelo proprietário (conselho de administração) em relação ao agente (presidente e diretores) como deste em relação aos empregados, determinando se a área estará subordinada ao Conselho de Administração ou à Presidência. O Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2009) também destaca que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores; cabe-lhes avaliar a qualidade desses processos.

Por sua vez Padoveze (2004), menciona que cabe à Controladoria, dentro de sua função de monitoramento do controle interno, avaliar permanentemente a observância de todas as etapas e procedimentos para os processos embutidos nos sistemas de informações operacionais.

Com o advento da Constituição de 1988, os cidadãos demandam cada vez mais acesso à informação para conhecer a atuação do Estado e o destino eficiente de seus tributos. Da mesma forma, o final dos anos 1980 e o início dos anos 1990 marcaram o início de uma nova etapa para a sociedade brasileira, com o fortalecimento das instâncias de participação popular e das atuações sistemáticas e pontuais dos cidadãos e da imprensa, no acompanhamento da coisa pública.

Nessa mesma conjuntura, o avanço tecnológico permitiu que as distâncias fossem encurtadas e que fosse possível, com um simples manuseio de teclado, acessar de qualquer lugar informações diversas sobre pessoas e organizações de todo o mundo, inclusive a atuação do Estado na prestação de serviços públicos. Essa conjunção de fatores que atingiram a nossa sociedade desde aquela época até os dias atuais se materializou em normas, procedimentos e movimentos de grupos organizados, dentro e fora dos governos, na construção de uma gestão transparente, em um processo considerado sem volta.

A transparência da gestão é a atuação do órgão público tornando a sua conduta cotidiana, e os dados dela decorrentes, acessíveis ao público em geral. Suplanta o conceito de publicidade previsto na Constituição Federal, pois a publicidade é uma questão passiva de se publicar determinadas informações, como requisito de eficácia. A transparência vai mais além, pois busca proporcionar a garantia de acesso às informações de forma global, em vez de só disponibilizar aquelas que se deseja apresentar. Ela não tem um fim em si mesma, mas é um instrumento auxiliar da população para o acompanhamento da gestão pública (HAGE, 2010). Permite que a gestão seja cotejada e avaliada cotidianamente e possui um caráter preventivo, inibindo situações de desvio e malversação de recursos. Conforme o dito popular “o povo é o melhor controlador da coisa pública”.

A falta de transparência na gestão é um forte indicativo de práticas comprometedoras (TREVISAN et al, 2003). Sem transparência, o controle social é inibido e caminha às escuras. O próprio governante pode deixar de captar situações indesejáveis na máquina estatal por ele comandada. Assim, fica clara a necessidade do controle interno para a garantia da transparência dos atos públicos como consequência do interesse crescente da população em participar da formação das políticas públicas e do acompanhamento de sua execução.

1.2 PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Quais as contribuições do Decreto nº 57.500 (SÃO PAULO, 2011) para a implantação prática da Controladoria e dos Controles Internos na Gestão Pública do Estado de São Paulo?

1.3 OBJETIVOS

Conhecer as contribuições do Decreto nº 57.500 (SÃO PAULO, 2011) para a implantação e a prática da Controladoria e Controles Internos a partir de uma análise crítica.

1.4 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

Borinelli (2006), em sua pesquisa com autores nacionais e estrangeiros, apurou que aproximadamente 25% deles mencionaram que a auditoria interna é uma atividade da Controladoria. Suzart, Marcelino e Rocha (2011) por sua vez, citam que embora o papel da controladoria pareça ser semelhante ao papel desempenhado por contadores financeiros, na prática, suas funções são bastante diferentes. Borinelli (2006) diz ainda que uma importante diferença é que a controladoria ajuda a melhorar o desempenho futuro da entidade, sinaliza antecipadamente aspectos importantes das atividades da entidade, e propicia a resolução antecipada de problemas. Os contadores financeiros por sua vez só apresentam o desempenho passado. Em um estudo sobre a governança no setor público, a Federação Internacional de Contadores IFAC (2001, p.1) afirma que a complexidade das entidades públicas dificulta o desenvolvimento de recomendações universais; mostra que estas entidades devem lidar com circunstâncias políticas, econômicas e sociais complexas. Esta complexidade parece complicar a análise e os estudos sobre outras características do setor público.

Esta pesquisa visa analisar o Decreto nº 57.500 (SÃO PAULO, 2011) para mostrar se o Sistema Estadual de Controladoria e a reorganização da Corregedoria Geral da Administração (CGA) foram eficientes, eficazes e se representaram um avanço real na gestão pública estadual com melhoria dos controles internos e em suas formas de controle financeiro.

1.5 JUSTIFICATIVA

Cavalheiro e Flores (2007), autores na área de controle interno público, afirmam que grande parte dos gastos públicos são excessivos. Dias et al (2013), em seu estudo sobre fatores associados ao desperdício de recursos da saúde, cita a ocorrência de desperdícios ativo e passivo de recursos na gestão pública em âmbitos nacional e internacional.

Nesse sentido, a INTOSAI, organização não governamental que vem se destacando por elaborar e divulgar diretrizes para a edição de normas relacionadas à fiscalização pública concebeu em 1992 diretrizes para as normas de controle interno no setor público, que se apresentaram como promotoras de planejamento, implantação e avaliação do controle interno. Em 2004, essa organização atualizou tais diretrizes, passando a adotar o trabalho já consagrado no setor privado do *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* – COSO I, como marco referencial sobre controle interno no setor público. (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI, 2007).

Segundo Brulon, Obayon e Rosenberg, (2012), a reforma do Estado, proposta em 1995, em seu aspecto amplo, não foi concluída por diversos motivos, desde a falta de autoridade para impô-la a todos os setores da administração pública, até o embate entre o controle requerido pelas agências fiscalizadoras e a busca do desempenho exigida pela reforma. Esta, entretanto, trouxe vários pontos efetivos para a sociedade, pois despertou a preocupação dos órgãos públicos de promoverem melhor atendimento para o cidadão, usuário dos seus serviços. Para eles, ainda que haja críticas ao modelo gerencial por suas vulnerabilidades, não existe uma proposta de reforma bem definida que traga um novo modelo de administração pública capaz de solucionar os problemas atuais. Entretanto, as mudanças em termos de maior orientação para a sociedade são urgentes.

Ainda, segundo Brulon, Obayon e Rosenberg (2012, p. 279) “[...] o modelo gerencial adotado pela administração pública brasileira, a partir de sua reforma mais recente, ainda mantém características patrimonialistas e burocráticas dos modelos anteriores”. O modelo possui vulnerabilidades inerentes como o foco na eficiência econômica, que o leva a desviar-se de sua função social, bem como a ausência de uma democracia plena, com a manutenção dos processos decisórios centralizados no núcleo estratégico do governo.

Na mesma linha, Costa (2012) ressalta que a administração pública brasileira apresenta uma configuração múltipla, por apresentar, cumulativamente, atributos como a

herança patrimonialista, (dis)funções burocráticas e o gerencialismo como prática. Para Filippim, Rossetto e Rossetto (2010), não há uma abordagem única em cada fase da história, mas sim uma mescla entre patrimonialismo, burocracia e nova gestão pública, já que elas se cruzam na teoria e na prática da administração pública brasileira. Portanto, ainda que haja tentativas na adoção de modelos gerenciais, características das abordagens patrimonialistas e burocráticas se fazem presentes na Administração Pública Brasileira.

Por outro lado, as exigências de um serviço público que atenda às demandas da sociedade são crescentes, e a gestão pública orientada para resultados pode contribuir para que os objetivos das organizações públicas sejam realizados. (LEMOS, 2009).

Nesse contexto, Suzart, Marcelino e Rocha (2011) afirmam que a controladoria propicia uma melhoria do desempenho futuro das entidades, através da sinalização de aspectos importantes de suas atividades e da antecipação e resolução tempestiva de problemas. Contrapõe-se com a contabilidade financeira que apenas mensura o desempenho passado. Lunkes et al. (2012), ao identificarem e analisarem aspectos de legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil concluiu, por meio de pesquisa documental, dizem que embora o país possua organismos e normas próprias concernentes à controladoria, ainda precisa aprimorar seu patamar de organização e desenvolvimento.

Essa necessidade de aprimorar o patamar de organização de desenvolvimento das controladorias no Brasil pode ser atribuída não somente ao fato de que a controladoria surgiu recentemente, no século passado, nos Estados Unidos (BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007 apud BEUREN, 2008), mas ainda em decorrência do arquétipo teórico acerca da controladoria encontrar-se em fase de consolidação. (BORINELLI; ROCHA, 2007).

De acordo com Beuren, Bogoni e Fernandes (2008), a controladoria evoluiu conforme o desenvolvimento do modelo empresarial, procurando responder à complexidade na qual está inserida. A evolução da controladoria está diretamente ligada ao aumento de tamanho e complexidade das empresas, ao interesse de diferentes tipos de usuários da contabilidade e à necessidade de produzir informações que auxiliem os gestores no processo de tomada de decisão.

Oliveira (2010) pontua que a controladoria, ao ser inserida em um contexto de administração pública, tem como função contribuir com a otimização do resultado econômico, aprimorando a utilização dos recursos para a sociedade como um todo.

Na análise de Dupuis (2006), a controladoria moderna deve se preocupar com o cumprimento do orçamento e também com todos os aspectos que envolvem a gestão do setor público. Considera também que outras funções gerenciais devam ser privilegiadas por essa área, tais como: a alocação eficiente de recursos, o auxílio na tomada de decisão de modo eficaz, a avaliação de desempenho e a obtenção de resultados.

Segundo a INTOSAI (2007), embora o primeiro objetivo da administração de uma organização seja a supervisão, ela também estabelece seus objetivos e tem responsabilidade sobre o conjunto do sistema de controle interno. Uma vez que o controle interno oferece os mecanismos necessários para auxiliar a compreender o risco no contexto dos objetivos da entidade, a administração deve implementar procedimentos de controle e realizar seu monitoramento e sua avaliação. A implementação do controle interno requer muita iniciativa da administração e intensa comunicação entre esta e os funcionários. Desse modo, o controle interno é uma ferramenta utilizada pela administração e diretamente relacionada com os objetivos da entidade.

A Controladoria, por sua vez, mostra-se como uma área que pode contribuir para o fortalecimento e desenvolvimento da organização, através de seus relatórios e instrumentos gerenciais que subsidiam os gestores nos processos de tomada de decisão. Este estudo surge em um momento em que o controle interno e a controladoria alcançam espaço representativo nos temas governamentais e também nas empresas, que passam a se comprometer com a necessidade de preservar seus ativos e certificar-se de que seu planejamento é cumprido de maneira eficaz.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Conforme Beuren (2009), o maior desafio após a escolha do assunto a ser pesquisado é a sua delimitação. De acordo com Eco (2001, p.10), um princípio fundamental para a elaboração de um estudo é “quanto mais se restringe o campo, melhor e com mais segurança se trabalha.”.

O enfoque deste trabalho é o Controle Interno e a Controladoria na administração pública, especificamente do Estado de São Paulo com base no estudo do Decreto 57.500 de 2011. Portanto, o trabalho está restrito à análise do Decreto que é o único ato que regula o controle interno e a controladoria no Estado de São Paulo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

A evolução histórica do Estado brasileiro mostra a trajetória da administração pública que basicamente assumiu três configurações com atributos específicos:

- a) a patrimonial;
- b) a burocrática;
- c) a gerencial.

A Administração Patrimonialista é marcada pela mistura do que é público com o que é privado, por decisões tomadas de maneira parcial e pelo poder estabelecido por tradição. Com este cenário, a administração impessoal, repleta de regras e de competência técnica instalou-se por algum tempo tanto na iniciativa pública quanto na privada. (LEMOS, 2009).

O aparecimento da burocracia pública teve como principal fator o combate ao patrimonialismo. O modelo de administração pública burocrática foi adotado por muitos países pretendendo superar a atrasada e questionável administração patrimonialista, na qual o patrimônio público e a propriedade privada se confundem, fomentando o surgimento do clientelismo, nepotismo, empreguismo e corrupção. Argumentos a favor do clientelismo, essencialmente associados à lealdade e ao favoritismo, perderam força, e a reforma burocrática, como estratégia de modernização do Estado, tornou-se politicamente irreversível.

Pereira (2008) esclarece que a reforma do serviço público e o surgimento da administração burocrática, centralizada, hierarquizada, com rotinas bem definidas, com controle passo a passo dos procedimentos administrativos e métodos impessoais de recrutamento de pessoal, representaram um nível de racionalidade instrumental maior, no sentido de uma eficiência que anteriormente não havia. Os assuntos de Estado eram conduzidos por servidores públicos profissionais, especialmente recrutados e treinados, com carreiras bem definidas, dotados de um *ethos* burocrático compatível com o interesse público.

A reforma administrativa coincidiu com a chegada de Getúlio Vargas ao poder na década de 1930. O governo varguista pretendeu a modernização administrativa do aparelho do Estado por meio de uma burocracia pública que eliminasse a influência dos coronéis (TENÓRIO; SARAVIA, 2006). Para Diniz (2000), durante o Governo Provisório foram tomadas medidas visando uma maior centralização e fortalecimento do poder da União. De

teor centralizador, envolveu em seu aspecto administrativo, a modernização e a racionalização do aparelho burocrático. Além disso, com a criação de empresas no setor de infra-estrutura industrial, delineou-se a formação do Estado-empresário, criando-se as bases para o futuro Estado desenvolvimentista.

Segundo Pereira (1997), após algumas décadas, o modelo burocrático passou a não corresponder mais em sua totalidade às demandas sociais de um Estado mais eficiente e voltado para o cidadão, devido principalmente ao seu formalismo e rigidez, começando a apresentar muitas disfunções, identificadas como ineficiência, ineficácia, atrasos, confusão, autoritarismo, privilégios, além de outros atributos negativos. Por sua vez, Pereira (2008) menciona que a administração pública brasileira nunca teve um modelo de burocracia pública consolidada, sendo constatada a existência de uma burocracia patrimonial de padrão híbrido.

Essas limitações, culturais e ideológicas, levaram ao reconhecimento de que haveria uma crise do modelo burocrático, dando espaço ao surgimento de teorias que visavam propor novas formas de gerenciar o aparelho do Estado. Além disso, os movimentos de Reforma do Estado surgiram, entre outras motivações, como uma reação natural às supostas ineficiências da burocracia.

Situa-se o Gerencialismo em um contexto histórico onde a sua origem vem das décadas de 1970 na Inglaterra e de 1980 nos Estados Unidos. O primeiro país propunha um modelo de gestão do Estado calcado na descentralização administrativa, na privatização e na terceirização dos serviços públicos. Já nos Estados Unidos, a revolução intelectual conservadora manteve as políticas de implementação de políticas monetaristas anti-inflacionárias aliando-se, também, ao tripé inglês de gestão do Estado. (PAULA, 2005). Segundo Cavalheiro e Flores (2007), a Administração Pública Brasileira tem migrado do modelo burocrático para o gerencial e conforme PEREIRA (2009), o auge dessa transição ocorreu em 1995.

No novo contexto dos desafios impostos pela expansão das funções econômicas e sociais do Estado, do aumento do desenvolvimento tecnológico e da globalização da economia mundial, a proposição de um modelo de administração pública gerencial, emprestando conceitos de administração de empresas do mercado, surge como resposta ao modelo burocrático de administração pública. Outra diferença fundamental do novo modelo de administração pública está na forma de controle, que deixa de basear-se nos processos para concentrar-se nos resultados. (CAVALHEIRO; FLORES,2007).

Metas são definidas para cada órgão, outorga-se maior autonomia na gestão de recursos, e passa-se a instituir, *a posteriori*, o controle de resultados alcançados. São valorizados, também, aspectos de transparência e participação dos cidadãos. A eficiência da administração pública se torna essencial com a necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário. A Reforma do Aparelho do Estado passa a ser orientada pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações.

Diante de críticas relacionadas ao modelo burocrático em virtude de sua rigidez e de sua inflexibilidade que tornam a administração pública ineficiente, e da disseminação de reformas gerenciais, impulsionada pelo movimento *New Public Management*, ou Novo Gerenciamento Público, cujo foco está nos resultados, o Brasil, assim como outros países, passou por reforma com base nesse modelo. (BRULON; OBAYON; ROSENBERG, 2012).

É claro que o gerenciamento orientado por resultados exige muito mais do que introduzir novas medidas. Requer o desenvolvimento de capacidades e de habilidades de todos os envolvidos na gestão, bem como que as coisas sejam feitas de maneira muito diferente daquelas que se fazia antes. O gerenciamento por resultados prevê um modelo de mudanças em atitudes gerenciais, hábitos de trabalho e cultura organizacional que enfatizem resultados e desempenho. (SIDDIQUEE, 2010).

As características mais relevantes da administração pública gerencial, a partir de sua evolução conceitual, foram assim sintetizadas por Costin (2010):

- a) Sistemas de gestão e controle centrados em resultados e não mais em procedimentos;
- b) Maior autonomia gerencial do administrador público;
- c) Avaliação e divulgação de efeitos/produtos e resultados tornam-se chaves para identificar políticas e serviços públicos efetivos;
- d) Estruturas de poder menos centralizadas e hierárquicas, permitindo maior rapidez e economia na prestação de serviços e a participação dos usuários;
- e) Contratualização de resultados a serem alcançados, com explicitação mais clara de aportes para sua realização;
- f) Incentivos ao desempenho superior, inclusive financeiro;
- g) Criação de novas figuras institucionais para realização de serviços que não configuram atividades exclusivas de Estado, como Parcerias Público-Privadas (PPP), Organizações Sociais e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscips)

que podem estabelecer parcerias com o poder público.

Pereira (2008) afirma que a reforma da gestão pública, que traz em seu bojo a administração pública gerencial como modelo, pretende criar novas instituições jurídicas e organizacionais que transformem burocratas em gerentes. O objetivo central, *a contrario sensu*, não é enxugar o Estado, mas reconstruir a capacidade do Estado, tornando o governo mais eficiente e responsável, ampliando sua capacidade e sua governança.

A Nova Administração Pública (NAP) não se tornou o sucesso que se esperava. Algumas práticas privadas resultaram em ganhos apenas moderados para gestão pública. Na Malásia, Siddiquee (2010), por exemplo, relata que a implementação do gerenciamento orientado por resultados tem estado distante de um nível satisfatório, e a mudança cultural tem provado ser difícil, uma vez que a política mais ampla e o contexto administrativo permanecem inalterados. Em direção oposta, Brook (2010), explica que grande parte do trabalho do governo federal americano para criar um modelo de demonstração financeira anual para ser submetido à auditoria é baseada no setor privado de acordo com os princípios do movimento da NAP.

Segundo Motta (2013), as empresas privadas são sacudidas, todos os dias, por pressões de mercado e revoluções tecnológicas. Elas dependem de sua capacidade de agir com rapidez e introduzir o inusitado para sobreviverem. A área pública, por sua vez, está sujeita a normas fixadas em leis e decretos, que não são alteradas fácil ou imediatamente; dependem de novos consensos políticos para introduzir novidades. A Administração Pública tem dificuldade para resolver problemas da comunidade com rapidez. Inserir a eficiência privada com a possibilidade de êxito imediato resultou, em grande parte, em mera ilusão. Ademais, os incentivos à iniciativa e ao empreendedorismo encontram obstáculos tanto na burocracia removida como nos controles. Ainda, a pressão por resultados levou a mais estresse, com desmotivação dos funcionários, pois torna praticamente inexistente o bônus comum à empresa privada.

A tecnologia da informação trouxe avanços no controle interno do Estado. Ela permitiu a conexão de pessoas de diferentes lugares em tempo real, a transmissão e registro mais rápido da informação, a automação de tarefas e de controles. Quanto à memória, o registro das transações em bancos de dados permitiu que as atividades fossem continuamente consultadas, atualizadas e controladas.

Segundo Sanchez e Araújo (2003), as primeiras ações no sentido de adequar a administração pública do Estado de São Paulo aos avanços permitidos pela nova tecnologia datam de 1995, na gestão do governador Mário Covas. Foi quando foi iniciada a implantação do Sistema de Administração Financeiro-Orçamentário (SIAFEM), no setor fazendário da Administração Pública, permitindo realizar de forma rápida a execução orçamentária e financeira do Estado. Além disso, o sistema permite o gerenciamento eletrônico de documentos, reduzindo o volume de papel em circulação e simplificando os procedimentos burocráticos. Este sistema atualmente é a base para a realização da contabilidade estadual registrando todas as transações da Administração.

Conforme Sanchez (2003), o SIAFEM/SP é um grande banco de dados que armazena toda a informação da execução orçamentária e financeira do Estado, permitindo também gerenciar o fluxo/gerenciamento eletrônico de documentos. Como o SIAFEM foi elaborado em um sistema de difícil manuseio, houve a necessidade da criação do Sistema de Informações Gerenciais de Execução Orçamentária (SIGEO) em ambiente *Windows*, ou seja, um sistema operacional familiar a qualquer usuário que permite de forma simples a extração de informações e elaboração de relatórios.

De forma complementar, em 1988, foi criado o Sistema Integrado de Informações Físico-Financeiras (SIAFISICO). Segundo São Paulo (2000) o SIAFISICO, é um sistema que se constitui basicamente de um Cadastro Único de Fornecedores e de um Cadastro Único de Materiais e Serviços em um banco de dados com registro dos preços praticados.

O SIAFISICO extrai do SIAFEM informações sobre todos os produtos comprados pelas inúmeras repartições do Estado; o sistema classifica os produtos e os respectivos preços pagos, permitindo assim elaborar valores de referência para as novas compras. Isto pode permitir que produtos comprados acima desse valor de referência, possam ser bloqueados pelo Controle Interno antes da efetivação do pagamento. Ademais, possibilitou a criação de um Portal de Compras.

Esse Portal, de acordo com Sanchez (2003), foi inaugurado em novembro de 2000 com a denominação de Bolsa Eletrônica de Compras (BEC). Consiste em um pregão via Internet para negociações automáticas de produtos – até o valor de R\$ 80 mil-entre órgãos do governo do Estado e seus fornecedores do setor privado. Mas trata-se de um leilão reverso no qual o vencedor é aquele que oferece o menor preço. O SIAFISICO sempre é consultado para estabelecer o valor referencial de cada leilão. A massa de dados armazenada e processada de

maneira centralizada no SIAFEM simplifica e organiza o controle, a fiscalização e a auditoria das ações praticadas no decorrer da execução orçamentária.

2.2 CONTROLADORIA

A finalidade da controladoria é garantir as informações adequadas ao processo decisório, além de colaborar com os gestores em seus esforços para a obtenção da eficácia de suas áreas e assegurar a eficácia empresarial. O papel da controladoria, por meio das informações, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento é fundamental na continuidade da organização. (TARIFA et al., 2011).

Tarifa et al. (2011) menciona ainda que o processo de gestão empresarial é subdividido nas etapas de planejamento, execução e controle organizacional e que possui a liberdade de se apoiar na controladoria para a busca da eficácia estratégica. O sucesso da organização é a somatória da cadeia de valores constantes nas influências internas de gestão e nas influências externas e econômicas. Desta forma, a responsabilidade pela eficácia econômica da empresa é direcionada à controladoria.

A Controladoria é uma função que suporta o sistema de gestão das organizações de modo a propiciar informações tempestivas e com a curacidade necessárias para o processo de tomada de decisão. (PRADO, 2013). Já Padoveze (2004) destaca a Controladoria como a responsável pelos sistemas de informações que subsidiam o processo de tomada de decisão dentro da organização pelos diversos níveis de gestão.

A Controladoria, apoiada na Teoria da Contabilidade numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informação e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requeridos a tomarem ótimas decisões. (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001).

A definição de Garcia (2003) é que a controladoria apoia-se na teoria da contabilidade, sendo suportada por várias disciplinas, com o objetivo de estabelecer toda base conceitual de sua atuação, contribuindo para o processo de gestão da organização. É responsável pela base conceitual que permite a sua aplicabilidade nas organizações.

De acordo com Borinelli (2006), tendo em vista que a Controladoria ocupa-se do controle do processo de gestão, entende-se que todas as atividades que se prestam a garantir os interesses da organização e proteger seu patrimônio fazem parte das funções da Controladoria. Deste modo, o controle interno é uma das funções por meio das quais essa área do conhecimento se materializa dentro das organizações.

Willson, Roehl-Anderson e Braggs (1995, p. 21) discutem que o escopo da função do *controller* pode sofrer alguma variação de empresa para empresa, eles consideram um conceito comum, qual seja:

Na maioria das empresas, o controller é visto como o chefe contábil que supervisiona e mantém os registros financeiros da empresa. Ele é considerado como o executivo responsável pela contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria, impostos e, talvez, seguros e estatísticas.

Salienta-se que, nessa descrição feita pelos autores, não foi incluída a função de Contabilidade Gerencial, tida para muitos como uma das principais funções da Controladoria. No máximo, eles incluem a Contabilidade de Custos e estatísticas. Não obstante, chamam a atenção para uma visão mais moderna, na qual se espera que o *controller* expanda suas funções para aplicações gerenciais, como, por exemplo, a produção de informações prospectivas e sistemas de planejamento e controle.

A controladoria propicia às entidades uma melhoria no seu desempenho através da sinalização de aspectos importantes de suas atividades e da antecipação e resolução tempestiva de problemas evitando que estes aconteçam. Contrapõe-se à contabilidade financeira que apenas mensura o desempenho passado. Green e Kaplan (2004) concordam que tanto a controladoria quanto a contabilidade financeira se relacionam com a apuração e o armazenamento de informações e com os processos de evidenciação que asseguram o alcance dos objetivos da entidade. A principal diferença entre estas áreas é que a controladoria se envolve com o suporte direto para decisões futuras.

Para Borinelli (2006) a controladoria pode ser definida considerando-se três perspectivas: ciência, funções organizacionais e unidade organizacional.

Considerando a primeira perspectiva, Almeida, Parisi e Pereira (2001) destacam que a controladoria, sob a ótica de ramo do conhecimento, representa um conjunto multidisciplinar de bases teóricas e conceituais, apoiado na teoria contábil, que permite a

definição, a criação e a manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão, capazes de auxiliar o processo decisório.

Tung (1976) ressalta que a controladoria é uma ciência responsável por indagar sobre os objetivos e as realizações da entidade sob o ponto de vista econômico. O autor complementa que a controladoria não se restringe aos estudos sobre o registro estático dos fatos contábeis, englobando os processos de planejamento, de análise e de controle da entidade. De acordo com esta perspectiva, a controladoria é vista em relação às funções organizacionais que se relacionam com os aspectos conceituais definidos pela ciência da controladoria. Borinelli (2006) apresenta que a literatura utiliza várias expressões para representar esta perspectiva, como, por exemplo, funções, atividades, responsabilidades, atribuições etc. Peleias (2002) sugere que as funções da controladoria variam de acordo com as especificidades do modelo de gestão adotado por uma organização. Entretanto, Borinelli (2006) difere deste pensamento, defendendo a ideia da existência de um núcleo comum de funções relacionadas com a controladoria, constituindo-se nas funções típicas desta.

Na última perspectiva, a controladoria é definida considerando-a como uma unidade organizacional. Almeida, Parisi e Pereira (2001) afirmam que a controladoria, como unidade administrativa, é responsável por coordenar os esforços dos demais gestores, em direção a otimizar o resultado organizacional, por intermédio de tecnologias de gestão. Mosimann e Fisch (1999) definem que a controladoria, como unidade organizacional, é o órgão administrativo cuja missão e cujos valores são delineados pelo modelo de gestão organizacional. Crozatti (2003) descreve que a unidade de controladoria é responsável pela sinergia entre as áreas, pela otimização do resultado econômico, pela gestão dos sistemas de informações gerenciais, pela oferta de avaliações quantitativas e pela elaboração do planejamento estratégico.

A controladoria propicia às entidades uma melhoria no seu desempenho futuro, através da sinalização de aspectos importantes de suas atividades e da antecipação e resolução tempestiva de problemas. Neste aspecto ela se diferencia da contabilidade financeira que apenas mensura o desempenho passado.

2.2.1 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

No dia a dia, definir as funções da controladoria é uma tarefa trabalhosa, devido a diversidade de conceitos expostos na literatura. Ademais, conforme citado anteriormente, as

funções desempenhadas pelas unidades de controladoria sofrem influências em virtude da estrutura e do modelo de gestão das entidades. Porém, este artigo corrobora com a ideia de que existe um grupo de funções comuns da controladoria, aqui denominadas de Funções Típicas. Segundo Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) são funções típicas da controladoria:

- a) Função de planejamento: relaciona-se com o desenvolvimento de um plano operacional integrado, a curto e longo prazo, alinhado com os objetivos e as metas da instituição;
- b) Função de controle: consiste na elaboração de padrões, destinados à avaliação do desempenho organizacional e à comparação dos resultados alcançados;
- c) Função informativa: refere-se às atividades de elaborar, analisar e interpretar relatórios que contenham informações importantes ao processo decisório;
- d) Função contábil: compreende as atividades desempenhadas pela contabilidade financeira, fiscal e de custos, visando, em especial, o fornecimento de informações fundamentais ao processo decisório;
- e) Função complementar: corresponde às demais atividades desempenhadas pela controladoria, tais como atender ao pedido de informações de terceiros etc.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) ressaltam que as funções da controladoria objetivam viabilizar o processo de gestão e destacam as seguintes funções:

- a) Subsidiar o processo de gestão: refere-se ao apoio e à estruturação das fases do processo de gestão, mediante o uso de sistema de informações que auxilie a tomada de decisões;
- b) Apoiar a avaliação de desempenho: compreende na elaboração da análise de desempenho das áreas, dos gestores e da entidade;
- c) Apoiar a avaliação de resultado: trata-se da análise e avaliação do resultado da instituição, em todas as suas dimensões, colaborando para o desenvolvimento de padrões;
- d) Gerir os sistemas de informações: consiste na elaboração de modelos de decisões e de informações para o apoio à gestão;
- e) Atender aos agentes do mercado: refere-se às atividades desempenhadas para atender às demandas externas da organização.

De acordo com Piai (2000), as funções típicas da controladoria são:

- a) Função informacional: fornecer informações (situação econômico-financeira, desempenho de setores, gestores e da organização etc.) que suportam a tomada de decisões;
- b) Função de avaliação do desempenho e do resultado: compete à controladoria acompanhar e avaliar o desempenho e o resultado da organização, em todos os níveis;
- c) Função de planejamento: esta função se relaciona com a formulação dos objetivos, a definição de cenários e a coordenação das atividades que compõem o planejamento da organização;
- d) Função de apoio às operações: refere-se ao desenvolvimento de sistemas de informações que auxiliem na organização das operações, assim como, na identificação antecipada dos resultados.

Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, na qual propõe uma Estrutura Conceitual Básica da Controladoria, descreve as seguintes funções como típicas:

- a) Função contábil: corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade financeira;
- b) Função gerencial-estratégica: está relacionada com as atividades que visam o apoio à tomada de decisões e ao alcance dos objetivos organizacionais;
- c) Função de custos: relaciona-se com as atividades desenvolvidas pela contabilidade de custos;
- d) Função tributária: corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade fiscal;
- e) Função de proteção e controle dos ativos: compreende as atividades de salvaguarda dos ativos da organização;
- f) Função de controle interno: está relacionada com o desenvolvimento, a implementação e o acompanhamento do sistema de controle interno;
- g) Função de controle de riscos: vincula-se às atividades de gestão de riscos com a evidenciação de seus efeitos;
- h) Função de gestão de informação: estas atividades envolvem a criação e a modelagem dos sistemas de informações de natureza contábil, financeira, econômica, patrimonial e gerencial.

2.2.2 CONTROLADORIA PÚBLICA

Segundo Suzart, Marcelino e Rocha (2011) a controladoria desempenha um papel importante no dia a dia das instituições. Faz parte de suas atividades e funções, auxiliar na definição das estratégias e dos objetivos, na elaboração do orçamento, das normas, do planejamento, da implantação e/ou implementação dos modelos de decisão, gestão e informação, independentemente de sua natureza pública ou privada. As instituições públicas brasileiras de controladoria estão inseridas neste contexto.

A necessidade dos gestores públicos de contar com instituições que fossem capazes de auxiliar na gestão estatal por meio da produção de informações e do acompanhamento das ações da Administração Pública levou a transformação de instituições já existentes e a criação de novas instituições de controladoria pública.

O surgimento da Controladoria Geral da União (CGU), em janeiro de 2001, implicou na criação ou transformação de muitas instituições nos Estados e nos Municípios. Ainda que tenham surgido instituições denominadas de “Controladoria Geral” não significa dizer que há um modelo ou um conceito padronizado de controladoria no setor público brasileiro. As controladorias públicas no Brasil foram criadas com o objetivo de auxiliar na gestão dos recursos públicos, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores do erário e a sociedade.

Verifica-se que esta complexidade também dificulta as análises e os estudos sobre outras características do setor público. Entretanto, a diversidade existente no setor público não impede as análises acerca deste setor e de seus temas. Entre estes temas, encontra-se a controladoria.

De acordo com Slomski (2007, p. 15), a controladoria compreende na “[...] busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado [...]”. Este “ótimo” compreende o alcance de um resultado acima do esperado pela entidade. Neste contexto se encontra a controladoria pública ou governamental, que, segundo Scarpin e Slomski (2007), possui o papel de desenvolver mecanismos para atingir este “ótimo”. Solle (2002) destaca que a controladoria, do ponto de vista operacional, constitui um auxílio à gestão das entidades públicas. Este autor complementa que a sua implantação exige uma prévia reflexão acerca da missão e da estrutura da unidade de controladoria. Sabe-se que, no setor público, a controladoria é direcionada, principalmente, ao acompanhamento da execução orçamentária.

Quer seja assumindo a forma de um órgão específico de um ente estatal, quer seja por meio do desempenho de atividades pelos diversos setores e/ou servidores, a controladoria se materializa no setor governamental auxiliando a gestão dos recursos públicos. A controladoria, como unidade administrativa governamental, segundo Slomski (2007), é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações, visando subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados. Peter et al. (2003) afirmam que a controladoria pública presume a existência de um sistema de planejamento participativo, contínuo e integrado. Assim sendo, os autores complementam que o papel da controladoria pública é avaliar o modo como foram atingidos os resultados no processo de gestão.

Subsidiando a ideia anterior, Thompson e Jones (1986) afirmam que, no setor público, a controladoria é direcionada, principalmente, ao acompanhamento da execução orçamentária. Assumindo a forma de um órgão específico de um ente estatal, ou por meio do desempenho de atividades pelos diversos setores e/ou servidores. A controladoria se materializa no setor governamental auxiliando a gestão dos recursos públicos. Davis e Blacheck (2006) mostra-se crítico ao controle a partir de orçamentos, pois a ênfase é para o alcance das metas financeiras enquanto o cumprimento das metas físicas fica em segundo plano.

Silva Neto e Ribeiro (2012), discutindo a gestão estratégica de recursos no Programa de Saúde da Família, comentam sobre execução orçamentária, que no programa público o orçamento dos recursos a ser utilizado no cumprimento das suas demandas é obrigatório, porém, se este orçamento for elaborado com base em atividades, favorecerá a mensuração do desempenho, com o consumo de recursos, custos, entre outros, também baseado em atividades. Nessa mesma linha, Borinelli (2006) menciona que a elaboração e controle do orçamento e avaliação de desempenho fazem parte do escopo da gestão operacional e a controladoria tem um envolvimento bastante intenso nessas atividades.

A Controladoria, como unidade administrativa governamental, segundo Slomski (2001), é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações, visando subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados. Segundo Santos e Tres (2012), a Controladoria, bem como o controle interno e a auditoria interna, podem ser utilizados como instrumentos e técnicas para auxiliarem a administração na busca pela eficácia e eficiência no serviço público.

Segundo Suzart, Marcelino e Rocha (2011), definir as funções da controladoria no dia a dia é uma tarefa árdua, devido à diversidade de conceitos expostos na literatura além de que as

funções desempenhadas pela controladoria sofrem influências em virtude da estrutura e do modelo de gestão das entidades. Os autores constataram porém, que existe um grupo de funções comuns da controladoria estando entre elas a função contábil, que compreende as atividades desempenhadas pela contabilidade financeira, fiscal e de custos, visando em especial, o fornecimento de informações fundamentais ao processo decisório.

Dentre os diversos fatores existentes na controladoria a contabilidade pode ser considerada como o mais relevante, pois serve de registro de todas as atividades financeiras da instituição e pode ser ponto de partida para as principais análises, estudos e comparações. Neste sentido Dias et al. (2013) pondera que a contabilidade, em sua atuação na área pública, não deve ser vista apenas como uma obrigatoriedade a ser cumprida ou como um instrumento responsável pelo registro de atos e fatos emanados da administração pública, mas deve ser vista como uma ferramenta capaz de dar suporte, de forma objetiva, à verificação dos atos realizados pelo gestor público e do respeito aos princípios emanados pela Constituição Federal, tornando-se um mecanismo de governança ao servir de base para a averiguação da forma como vem sendo utilizado o recurso público.

2.3 GESTÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS

Tendo em vista que a missão da Controladoria é assegurar a otimização do resultado global da empresa pode-se afirmar que o risco impacta profundamente esta missão, na medida em que afeta os resultados da companhia, seja por efeitos negativos como ameaças representadas por perdas econômicas e financeiras, seja por efeitos positivos como o aproveitamento de novas oportunidades de negócios. Neste sentido, segundo Penha e Parisi (2005), a Controladoria, para cumprir a sua missão de maneira efetiva, não pode ficar alheia ao processo de gestão de riscos. Nakagawa (1987) ressalta que cabe ao *controller* a tarefa de projetar, implementar e manter um sistema de informações capaz de atender adequadamente às necessidades informativas do processo de planejamento estratégico.

O Risco pode ser conceituado, também, como sendo o efeito da incerteza sobre os objetivos (ABNT, 2009), além de ser entendido como um evento que pode gerar um impacto negativo e impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO, 2007). Os riscos empresariais podem ser classificados em três grandes dimensões ou áreas, cada uma delas com certo número de grupos de risco incluído. Essas classes de riscos são chamadas de

riscos de propriedade, riscos de processo e riscos comportamentais conforme demonstrado no Quadro 1 – Classes de Riscos, a seguir:

QUADRO 1 - CLASSES DE RISCOS

Riscos de propriedade (funcional)	Associados à mobilização, aquisição, manutenção e disposição dos ativos (com exceção dos ativos humanos). Boa parte desses riscos é focalizada pelo controle de custódia, mas o controle de desempenho e até de qualidade informativa também se voltam a alguns destes riscos.
Riscos de processo	São os que se originam do uso ou da operação dos ativos para alcançar os objetivos empresariais. A maioria dos riscos dessa área é focalizada pelo controle de desempenho, mas há alguns que se encontram na órbita da custódia e da informação.
Riscos comportamentais	São os riscos vinculados à aquisição, manutenção, utilização e disposição dos ativos empresariais de base humana, entre os quais se encontra a capacidade de gestão. Naturalmente, tais riscos encontram-se na esfera dos controles de desempenho e da qualidade de informação.

Fonte: Martin, Santos e Dias Filho (2004, p. 11)

A *Federation of European Risk Management Associations* (FERMA), visando facilitar a descrição dos riscos para a respectiva avaliação, desenvolveu o seguinte quadro:

QUADRO 2 - DESCRIÇÃO DOS RISCOS

Designação do risco	Significado
Âmbito do risco	Descrição qualitativa de acontecimentos, como dimensão, tipo, número e dependências.
Natureza do risco	Estratégicos, financeiros, operacionais, de conhecimento ou conformidade.
Intervenientes	Intervenientes e respectivas expectativas.
Quantificação do risco	Importância/relevância e probabilidade.
Tolerância/Apetência para o risco	Potencial de perda e impacto financeiro do risco. Valor em risco (<i>value at risk</i>). Probabilidade e dimensão de perdas/ganhos potenciais. Objetivo(s) do controle de risco e nível de desempenho pretendido.
Tratamento e mecanismos de controles de risco	Principais meios através dos quais o risco é atualmente gerido. Níveis de confiança do controle existente. Identificação dos protocolos de monitorização e revisão.
Possíveis ações de melhoria	Recomendações para redução do risco.
Desenvolvimento de estratégias e políticas	Identificação da função responsável pelo desenvolvimento de estratégias e políticas

Fonte: FERMA (2003, p. 7).

A estimativa de risco pode ser ainda quantitativa, semi quantitativa ou qualitativa em relação à probabilidade de ocorrência e possível consequência, que podem ser avaliadas em termos de ameaça e oportunidades, com graus que variam entre alto, médio e baixo, bem como as probabilidades de ocorrências. Veja em sequência, quadro com probabilidade de ocorrências para melhor explicação:

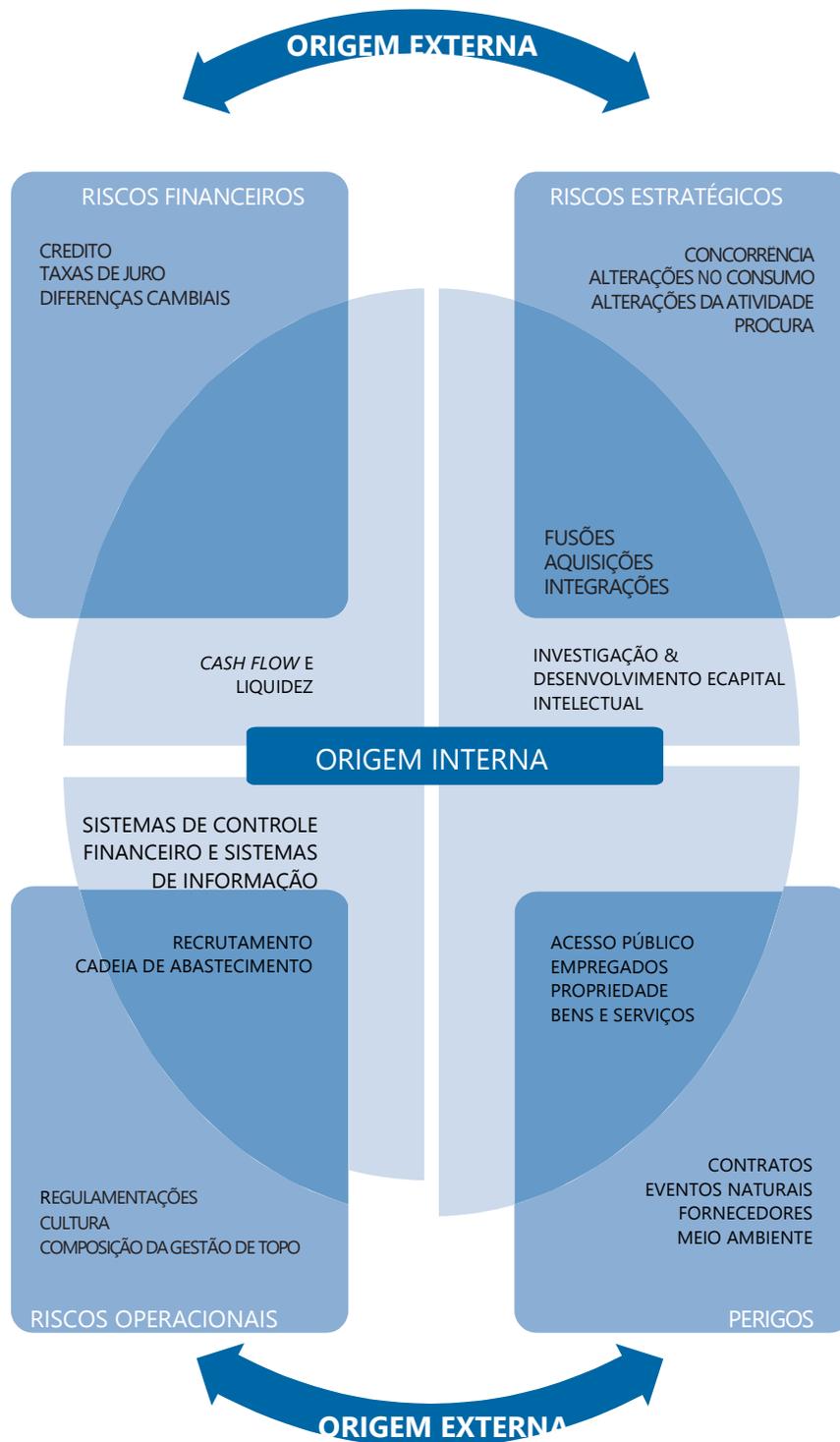
QUADRO 3 - PROBABILIDADE DE OCORRÊNCIAS – AMEAÇAS

Estimativa	Descrição	Indicadores
Alta (Provável)	Com possibilidade de ocorrência todos os anos ou hipótese de ocorrência superior a 25%.	Potencial para ocorrer diversas vezes dentro de um período de tempo (por exemplo-dez anos). Ocorreu recentemente.
Média (Possível)	Com possibilidade de ocorrência a cada dez anos ou hipótese de ocorrência inferior a 25%.	Pode ocorrer mais do que uma vez dentro de um período de tempo (por exemplo - dez anos). Pode ser difícil de controlar devido a algumas influências externas. Existe um histórico de ocorrências?
Baixa (Remota)	Sem possibilidade de ocorrência a cada dez anos ou hipótese de ocorrência inferior a 2%.	Não ocorreu. Improvável que ocorra.

Fonte: FERMA (2003, p. 8).

Os riscos que uma organização e suas atividades apresentam podem ter origem em fatores internos ou externos à organização. Assim, o diagrama a seguir, conforme FERMA (2003), classifica os riscos que podem ser ajustados, de forma a distinguir os mais relevantes entre os riscos puros e os de ordem estratégica, financeira, operacional, etc. O uso do diagrama torna-se fundamental para distinção e identificação dos riscos e para posterior diminuição por meio de controles adequados. Uma vez identificados os riscos, segue-se com a avaliação da probabilidade de sua ocorrência, dando início à etapa de avaliação de riscos.

FIGURA 1 - DIAGRAMA DE CLASSIFICAÇÃO DE RISCOS



Fonte: Adaptado de FERMA (2003).

Quanto à estimativa de probabilidade e ao impacto, a incerteza de eventos em potencial é avaliada a partir de duas perspectivas: probabilidade e impacto. A probabilidade representa o seu efeito. Probabilidade e impacto são termos de uso comum, embora algumas organizações utilizem termos, como probabilidade, severidade, gravidade ou consequência.

Às vezes, os termos assumem conotações mais específicas, como é o caso de *likelihood*, usado para indicar a possibilidade de que um evento ocorra em termos qualitativos, como elevada, média e reduzida ou outros critérios de escalas, e de *probability*, que indica uma medida quantitativa, como porcentagem, frequência de ocorrência ou outra medida numérica. (COSO, 2007).

A determinação do grau de atenção depende da avaliação de uma série de riscos que uma organização enfrenta, e isso é tarefa difícil e desafiadora. A administração reconhece que um risco com reduzida probabilidade de ocorrência e baixo potencial de impacto, geralmente, não requer maiores considerações. Por outro lado, um risco com elevada probabilidade de ocorrência e um potencial de impacto significativo demanda atenção considerável. As circunstâncias situadas entre esses extremos geralmente são difíceis de julgar. É importante que a análise seja racional e cuidadosa. (COSO, 2007).

As estimativas de probabilidade e grau de impacto de riscos são conduzidas usualmente utilizando-se dados de eventos passados observáveis, os quais fornecem uma base mais objetiva do que as estimativas inteiramente subjetivas. Os dados gerados internamente e embasados na experiência passada da organização podem diminuir a subjetividade e propiciar melhores resultados em relação aos dados obtidos externamente. Além disso, o horizonte de tempo empregado para avaliar riscos deve ser consistente com o tempo das estratégias e dos objetivos relacionados a esses riscos. (COSO, 2007). Todo procedimento que visa identificar e tratar riscos caminha na direção do gerenciamento de riscos.

O gerenciamento de riscos é um processo pelo qual as organizações analisam metodicamente os riscos inerentes às respectivas atividades, com o objetivo de atingirem uma vantagem sustentada em cada atividade individual e no conjunto de todas as atividades. Seu ponto central é a identificação e o tratamento dos riscos. (FERMA, 2003).

A gestão de riscos é um processo que envolve várias etapas. A FERMA sugere um fluxo diferenciado. Nele, os riscos medidos são os que esbarram nos objetivos estratégicos da organização. Propõe-se, assim, além de uma avaliação sob a ótica interna e externa dos riscos,

o tratamento destes e o monitoramento de todo o processo. Para maior clareza dos conceitos de Gerenciamento de Riscos veja a seguir o quadro elaborado pelo COSO:

QUADRO 4– CONCEITOS FUNDAMENTAIS NO GERENCIAMENTO DE RISCOS

Conceitos fundamentais no Gerenciamento de Riscos	
É um processo contínuo e que flui através da organização.	É formulado para identificar eventos em potencial, cuja ocorrência poderá afetar a organização, e para administrar os riscos de acordo com seu apetite a risco.
É conduzido pelos profissionais em todos os níveis da organização	É capaz de propiciar garantia razoável para o conselho de administração e a diretoria executiva de uma organização.
É aplicado à definição das estratégias, e em toda a organização, em todos os níveis e unidades, e inclui a formação de uma visão de portfólio de todos os riscos a que ela está exposta.	Orientado para a realização de objetivos em uma ou mais categorias distintas, mas dependentes.

Fonte: COSO (2007, p. 4)

2.4 CONTROLES INTERNOS

Boynton, Johnson e Kell (2002) destacam que, ao adotar controles internos, a administração deve buscar três objetivos: confiabilidade das informações financeiras, obediência às leis e aos regulamentos (*compliance*) e eficácia/eficiência das operações.

Diversos setores da sociedade reagem com indignação diante da corrupção que vem à tona em suas diversas formas. Não se pode dizer que as causas desses males são somente as imperfeições da natureza humana. Na opinião de Ribeiro (2004), fatores negativos como a existência de injustiças sociais, falta de transparência administrativa, autoritarismo, exclusão social e centralização do poder, somados à impunidade e ineficácia dos controles formais contribuem para elevar o grau de corrupção, tornando-a imune aos meios clássicos de controle. Segundo Magalhães, Guimarães e Franco Junior (2005), para atender aos anseios da sociedade brasileira com relação à ética e ao profissionalismo na gestão de recursos públicos e quanto à responsabilidade e transparência nos atos dos gestores públicos é necessário que as leis e os instrumentos de controle interno sejam observados e aplicados adequadamente, para atingir uma administração eficiente e eficaz.

Fica claro que um bom Sistema de Controle Interno é fundamental para que a Administração Pública atinja seus objetivos de eficiência, eficácia e economicidade, manifesta Justa (2007). O controle interno compreende o planejamento e coordenação de

todos os métodos e medidas adotados em uma organização com o objetivo de salvaguardar seus ativos, verificar a confiabilidade das informações contábeis, promover a eficiência operacional, promover e incentivar a aderência das atividades às políticas da gestão (MOORTHY, 1999). Para Attie (1998), o controle interno tem por objetivo a preservação dos interesses da empresa, a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e orçamentários, o estímulo à eficiência operacional e a aderência às políticas existentes.

A definição mais antiga sobre controle interno que temos conhecimento talvez seja aquela emitida pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, ou AICPA *American Institute of Certified Public Accountants*, emitida em 1949 e bastante difundida até hoje. O controle interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas adotados numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (AICPA, c2006-2015).

O modelo conceitual definido pelo COSO (1994) afirma que Controle Interno é um processo que visa garantir com razoável certeza que os objetivos da empresa sejam alcançados quanto à eficiência e efetividade operacional, confiança nos registros contábeis/financeiros em conformidade com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação. Mais recentemente sua definição evoluiu para: “Controle Interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.” (COSO, 2013).

Quando se fala em garantia razoável, significa que os controles dependem da relação de custo e benefício e da inexistência de conluio entre empregados, bem como estão sujeitos a eventos externos que escapam ao controle de qualquer organização. (INTOSAI, 2007). Nesse sentido, a INTOSAI, que é uma organização não governamental que vem se destacando por elaborar e divulgar diretrizes para a edição de normas relacionadas com a fiscalização pública, concebeu, em 1992, diretrizes para as normas de controle interno no setor público, que se apresentaram como promotoras de planejamento, implantação e avaliação do controle interno.

A INTOSAI define Controle Interno como um processo integrado efetuado por todos em uma entidade, projetado para identificar riscos fornecendo garantia razoável de que objetivos gerais serão atingidos, como executar operações de forma organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz, estar em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis

e salvaguardar recursos contra perda, abuso e dano e cumprir as obrigações de *accountability*. (INTOSAI, 2007).

Em 2004, essa organização atualizou tais diretrizes, passando a adotar o trabalho já consagrado no setor privado do COSO I, como marco referencial sobre controle interno no setor público. (INTOSAI, 2007). O uso de sistemas de informação em praticamente todos os órgãos públicos de maneira cada vez mais intensiva tem levado os controles internos da tecnologia de informação a serem cada vez mais importantes. A INTOSAI ciente dessa importância se manifestou a esse respeito. Segundo a Organização, os sistemas de informação envolvem procedimentos de controle específicos. Por esse motivo, os controles da Tecnologia da Informação (TI) consistem em dois grandes grupos:

A - CONTROLES GERAIS

Controles gerais são a estrutura, as políticas e os procedimentos que se aplicam a todos ou a uma grande parcela dos sistemas de informação da entidade e que ajudam a assegurar seu funcionamento correto. Eles criam o ambiente no qual operam os sistemas aplicativos e de controle.

As grandes categorias de controles gerais são: (1) programa institucional de planejamento e gerenciamento de segurança; (2) controles de acesso; (3) controles de desenvolvimento, manutenção e mudanças de *softwares* aplicativos; (4) controles de sistema de *software*; (5) segregação de funções; e (6) continuidade no serviço.

B - CONTROLES DE APLICATIVOS

Os controles de aplicativos são a estrutura, as políticas e os procedimentos utilizados, separadamente em sistemas aplicativos, e estão diretamente relacionados às aplicações informatizadas individuais. Esses controles são geralmente planejados para prevenir, detectar e corrigir erros e irregularidades enquanto a informação flui através dos sistemas de informação.

Os controles gerais e de aplicação estão interrelacionados e ambos são necessários para assegurar um processamento adequado e completo da informação. Dado que a tecnologia da informação muda muito rapidamente, os controles relacionados devem evoluir constantemente para permanecerem eficazes. (INTOSAI, 2007).

O Controle Interno é um processo e por isso não pode ser considerado como um fim em si próprio, mas sim como um conjunto de ações coordenadas para atingir um fim. (MARÍN DE GUERRERO, 2000).

Podemos considerar em linhas gerais que significa exercer controle, fiscalizar, conferir e inspecionar. Contudo, o controle pode ser caracterizado por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido ou com o resultado esperado ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas. Essas atividades, exercidas pelos diversos segmentos da estrutura organizacional, constituem os chamados controles internos.

Especificamente, Padoveze (2004, p. 219) classifica controle como:

Na linha de designação de responsabilidade e autoridade e orçamento participativo, o conceito de controle efetuado pela Controladoria é no sentido de buscar a congruência de objetivos, otimização dos resultados setoriais e corporativos, apoio aos gestores, correção de rumos, ajustes de planos, etc. – nunca em um conceito de controle punitivo, que enfraquece a atuação do *controller*.

O controle interno é formado pelo plano da organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela organização para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção (INSTITUT FRANÇAIS EXPERTS COMPTABLES apud SÁ, 1998).

O Sistema de Controle Interno tem um alcance mais amplo e pode ser entendido como um conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno. Portanto, o sistema de controle interno pode ser definido como o conjunto de órgãos articulados a partir de um órgão central para o desempenho das atribuições de controle interno os quais se definem como o plano da organização e todos os métodos e procedimentos adotados com o objetivo de verificar se existe conformidade com o resultado esperado ou com o que a legislação determina.

Os controles internos sob o enfoque contábil se pautam pela NBC T 16.8 - Controle Interno, no âmbito das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aprovada pela resolução CFC 1.135/08 do Conselho Federal de Contabilidade. No entanto, em razão de sua origem, a norma restringe-se ao controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade.

A conceituação do Controle Interno pelo Poder Executivo Federal pode ser considerada como aquela encontrada no Manual do Sistema de Controle Interno da Secretaria Federal de Controle Interno (IN-SFC 1/2001):

Seção VIII – Normas relativas aos controles internos administrativos

[...]

2. Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (Brasil 2001, p. 67).

Essa conceituação é bastante semelhante àquela constante do glossário do Roteiro de Auditoria de Conformidade do TCU:

Controles Internos – Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (Brasil 2004, p. 20)

Essas definições são abrangentes e pertinentes, mas não contemplam o conceito atual de controle interno enquanto sistema. Referem-se mais às atividades ou procedimentos de controle.

Nenhuma organização atinge seus objetivos de controle interno se não conseguir criar um clima de controle com o envolvimento constante de todos os funcionários e administradores. Barragan (2005) sintetiza que com relação aos controles internos, todos na organização são responsáveis em proporcionar que os objetivos da organização sejam alcançados com relativa segurança. O controle interno não é estático; não é um conjunto de ações e procedimentos que uma vez feitos podem ser dispensados ou ter seu uso continuado da mesma maneira que foram desenvolvidos originariamente. Ele deve estar sempre em evolução para assegurar o alcance dos resultados conforme os objetivos predefinidos. (Peleias, 2003).

A Administração Pública “em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo, e em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral”. Assim numa “[...] visão global todo o aparelhamento do Estado ordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.” (MEIRELLES, 2004, p. 64).

Com isso o mesmo autor define a Administração Pública como a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade segundo os preceitos do direito e da moral, visando o bem comum. (MEIRELLES, 2004).

Com o objetivo de satisfazer as necessidades da sociedade brasileira a Administração Pública diferencia-se da administração privada pela obediência compulsória aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e supremacia do interesse público. (CARVALHO; FLORES, 2007).

O Controle Interno na Administração Pública pode ser entendido como um conjunto de órgãos e entidades mantidos sob um sistema de comunicação e coordenação próprias, objetiva operacionalizar os planos de uma organização que inclui atitude gerencial, métodos, e medidas que proporcionem a segurança de que os objetivos estão sendo alcançados.

Em virtude desse contexto é que emergem os conceitos de controle da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que se preocupou em estabelecer regras voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, especialmente no que tange à legalidade e transparência no trato das finanças públicas. Em 2009, a Lei de Responsabilidade Fiscal sofreu uma importante alteração no capítulo que trata da transparência, pela Lei Complementar n. 131/09, que aprimorou os instrumentos necessários à transparência pública.

Para Medeiros e Machado (2013), percebe-se desse dispositivo legal que a transparência estabelecida na LRF se apresenta como mecanismo para que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais e, deste modo, propiciar o controle e a efetiva participação da sociedade na administração dos recursos que ela coloca à disposição do governo.

Para a LRF, art. 48, consideram-se instrumentos de transparência da gestão fiscal o Plano Plurianual (PPA), a Lei Orçamentária Anual (LOA) e a Lei de diretrizes orçamentárias (LDO), as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, os relatórios de gestão fiscal e os relatórios resumidos da execução orçamentária e suas versões simplificadas. Com relação a esses planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias a Constituição Federal dispõe no seu art. 165 que o PPA, LDO e a LOA são peças de planejamento orçamentário.

O PPA é o instrumento utilizado para planejar as ações do governo de caráter mais estratégico e de longo prazo. Estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para

as relativas aos programas de duração continuada. A LDO é elaborada no primeiro semestre de cada ano com o objetivo de estabelecer as regras gerais para o orçamento do ano seguinte, as metas e prioridades da Administração Pública. A LOA é elaborada no segundo semestre de cada ano, fixando despesas e estimando receitas para o controle e a elaboração dos orçamentos e balanços, sempre de forma compatível com o PPA e com a LDO.

2.4.1 Coso I

O Committee of Sponsoring Organizations (COSO) é uma organização de padronização de controles internos. Seus ensinamentos e conceitos têm sido aplicados no mundo inteiro.

No final dos anos 1970 e início dos anos 1980, ocorreram grandes falhas em organizações dos Estados Unidos, em razão de algumas condições econômicas adversas como inflação alta, elevadas taxas de juros e algumas abordagens agressivas de relatórios financeiros e de contabilidade corporativa. O escopo dessas falhas corporativas hoje parece menor quando contrastado com casos mais recentes como os das fraudes financeiras da Enron e Worldcom. A preocupação naquele momento era que várias corporações sofressem um colapso financeiro depois da abertura de suas demonstrações financeiras, assinadas por seus auditores externos, as quais mostravam ganhos e uma saúde financeira adequada. Algumas dessas falhas foram causadas por demonstrações financeiras fraudulentas, mas muitas outras empresas se tornaram vítimas da alta inflação e da alta taxa de juros durante aquele período.

Era comum para as companhias que falharam terem suas demonstrações financeiras positivas. Esse foi um período de alta atividade regulatória nos Estados Unidos. Alguns membros do Congresso tentaram criar e aprovar uma legislação para corrigir os negócios e as falhas de auditoria. Entretanto, nenhuma legislação foi sancionada. Assim, foi formado um grupo profissional privado, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, cujo propósito era estudar o caso. Cinco organizações profissionais financeiras patrocinaram essa Comissão: *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *Institute of Internal Auditors* (IIA), *Financial Executives Institute* (FEI), *American Accounting Association* (AAA) e o *Institute of Management Accountants* (IMA). A Comissão, foi nomeada posteriormente com o nome do seu presidente, James C. Treadway. Surgiu assim o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* que hoje é conhecido com o acrônimo COSO. (MOELLER, 2007).

O foco original do COSO não foi sobre risco, mas sobre as razões por trás dos problemas dos controles internos que contribuíram para as falhas em relação às demonstrações financeiras. O primeiro relatório COSO é de 1987, chamado de *Treadway Commission Report*. Ele enfatizava os elementos chave de um sistema de controles internos efetivo, incluindo um forte ambiente de controle, um código de conduta, um comitê de auditoria competente e comprometido e uma forte gestão. O relatório final sobre controles internos foi divulgado em 1992 com o título *Internal Control- Integrated Framework*, ou como *COSO internal control report* ou *framework*, isto para diferenciá-lo do *COSO Enterprise Risk Management (COSO ERM framework)*, que era uma estrutura mais focada em gestão de riscos. O relatório propôs uma estrutura comum para a definição de controle interno e os procedimentos para a sua avaliação. (MOELLER, 2007).

A estrutura de controles internos ficou conhecida como COSO I, e a estrutura de gerenciamento de riscos ficou conhecida como COSO II.

2.4.2 Coso II

A necessidade de uma estrutura de gerenciamento de riscos corporativos capaz de fornecer os princípios e conceitos fundamentais, com uma linguagem simples e com direcionamento e orientações claras, tornou-se fundamental, haja vista a série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão, que gerou vultosos prejuízos a investidores, empregados e outras partes interessadas. Durante esse período, o COSO juntamente com a *PricewaterhouseCoopers* já estavam desenvolvendo um projeto para criar uma estratégia de gerenciamento de riscos para uso das organizações que fosse capaz de avaliá-lo e melhorá-lo (COSO, 2007). Basicamente assim, surgiu a COSO ERM – *Integrated Framework* ou Gerenciamento de Riscos Corporativos Estrutura Integrada. Essa obra ampliou seu alcance aos controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo em relação ao gerenciamento de riscos corporativos. (COSO, 2007).

O COSO ERM também é conhecido como COSO II e, embora sua estrutura e a do COSO controles internos (COSO I) tenham uma diferença pequena e o número de componentes seja diferente, seus guias são bastante similares para a realização dos controles internos, seja dentro da empresa seja em um escopo mais abrangente. Com seu guia voltado à áreas como respostas a riscos e a avaliação de riscos, o COSO II tem seguramente um escopo diferente e mais amplo. (MOELLER, 2007).

Gauthier (2006) destaca que o relatório COSO de 1992 foi pioneiro e tem servido, desde então, de base para uma discussão séria sobre controles internos. Por tudo isso, o COSO não abandonou sua missão, mas ao contrário, ele decidiu melhorar seu trabalho de forma a substituí-lo dentro de um contexto mais amplo de gerenciamento de risco corporativo.

A nova estrutura do COSO II introduz os conceitos de apetite a riscos e a tolerância a riscos. O primeiro é a quantidade de risco estabelecida, de modo amplo que uma empresa está disposta a aceitar na busca de sua missão/visão. Serve como ponto de referência para fixar as estratégias e a escolha dos objetivos correlatos. O segundo são os níveis aceitáveis de variação referentes à realização dos objetivos. Ao fixar as tolerâncias a riscos, a administração analisa a importância relativa dos objetivos correlatos e os alinha com o seu apetite a riscos.

Dessa forma, a estrutura completa do COSOERM com seus objetivos e componentes pode ser visualizada por meio da sua matriz tridimensional na forma de cubo, a seguir:

FIGURA 2 - MATRIZ TRIDIMENSIONAL EM FORMA DE CUBO – COSO ERM



Fonte: COSO (2007, p.7).

Segundo Gauthier (2006), o COSO II veio reiterar os três objetivos básicos de gerenciamento que já eram identificados no COSO I: operações (eficiência e eficácia), relatórios (ampliado para abranger relatórios internos, financeiros e não financeiros) e conformidade ou *compliance*. Entretanto, o COSO II vai além e identifica também uma quarta categoria, a de objetivos estratégicos, que é descrita como sendo de alto nível, já que todos os outros objetivos necessitam estar alinhados a ele.

O quadro comparativo a seguir, mostra que a principal diferença entre os dois relatórios, COSOI e II, está nos objetivos estratégicos, que podem ser considerados como os principais objetivos das organizações e referência para os demais objetivos.

QUADRO 5 – COMPARATIVO DOS OBJETIVOS DA ESTRUTURA COSO

Comparação dos objetivos da estrutura COSO	
Relatório COSO 1992 – Controle interno – Estrutura Integrada.	Relatório COSO 2004 – Gerenciamento de risco corporativo – Estrutura Integrada
	Objetivos estratégicos (alto nível)- metas gerais, alinhadas com a missão da entidade
Eficiência e eficácia das operações	Operações –utilização eficaz e eficiente dos recursos
Confiabilidade de relatórios financeiros	Relatórios (financeiros e não financeiros)
Obediência a leis e a regulamentos	<i>Compliance</i> – cumprimento de leis e de regulamentos Aplicáveis

Fonte: Adaptado de Gauthier (2006, p. 15)

O principal foco da nova estrutura do COSO II é o gerenciamento de riscos corporativos. Um processo conduzido pelo conselho administrativo da entidade, diretoria e demais empregados, com o intuito de estabelecer de estratégias, formuladas para identificar em toda organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e gerenciar riscos de forma que estes estejam compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia aceitável do cumprimento dos seus objetivos. (COSO, 2007).

Segundo Gauthier (2006), consistentemente com a ênfase na avaliação de riscos corporativos, o COSOII expande o componente de avaliação de riscos em quatro componentes separados (incluindo um que continua a ser chamado de avaliação de risco), totalizando, assim, oito componentes na estrutura completa de gerenciamento de riscos.

O COSO II, portanto, mudou a nomenclaturado “ambiente de controle” para “ambiente interno”. Nele, a filosofia e o estilogerencial do COSO I ganham uma nova conotação, já que é dada uma ênfase maior na gestão de riscos. O conceito de filosofia de administração de riscos reflete nos valores da empresa, influencia a sua cultura e o seu estilo de operação, bem como afeta a forma que os componentes de gestão de riscos são aplicados, inclusive como são identificados os tipos de riscos aceitáveis e a forma pela qual são administrados.

2.4.3 INTOSAI

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI – é uma organização não governamental, autônoma e independente, fundada em 1953, por iniciativa do então Presidente da Entidade Fiscalizadora de Cuba, Emilio Fernandez Camus. A organização reúne atualmente mais de 186 membros e tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências entre os seus membros.

Para tanto, a INTOSAI conta com uma estrutura que prevê a existência de Grupos Regionais de Trabalho que oferecem fóruns para a cooperação profissional e específica em nível regional, e constitui Comitês Técnicos para tratar de assuntos de interesse comum a todos os seus membros. Esses comitês e grupos de trabalho, compostos por uma representação equilibrada dos membros da organização, são formados como resultado dos temas e das recomendações finais obtidas durante a realização dos congressos trianuais do Comitê Diretivo da INTOSAI (INCOSAI), e buscam elaborar normas e diretrizes para o setor de fiscalização pública, que possam ser aplicadas por todos os seus membros. Esses comitês atuam por um período de tempo determinado ao final do qual apresentam os resultados do seu trabalho.

Conforme Azuma (2008), a convergência de padrões contábeis e de auditoria é uma tendência mundial que está se expandindo do setor privado para o setor governamental. De qualquer maneira, os membros da INTOSAI não são forçados a adotar os padrões internacionais das Instituições de Auditoria Superiores (ISSAI) porém, se no país que atuam não houver padrões domésticos de auditoria governamental estabelecidos, eles são sugeridos a utilizá-los como modelo de forma que venham a refletir no seu sistema legal e nas práticas de auditoria.

De acordo com Santa na (2010), a INTOSAI tem a concepção de que o controle não é um fato ou uma circunstância, mas sim uma série de ações que permeiam todas as atividades da entidade, e que diante disso, a instituição recomenda que o controle interno seja interligado às atividades dos organismos e concebido dentro da própria estrutura organizacional, tornando-o não só mais efetivo, mas também integrante da essência da organização. Assim, a INTOSAI passou a considerar as diretrizes do COSO I – Controles Internos, mas a Instituição reconhece que sua estrutura no futuro deverá contemplar os novos avanços do COSO II referentes à gestão de riscos.

Comparando o documento atual com a definição do relatório COSO e com as diretrizes de 1992, verifica-se que o aspecto ético das operações foi incorporado ao modelo INTOSAI. Sua inclusão nos objetivos do controle interno está justificada da mesma maneira que a importância da conduta ética e a prevenção e detecção da fraude e da corrupção no setor público tiveram maior ênfase a partir dos anos 1990. A expectativa geral é que os servidores públicos devam servir aos interesses públicos com zelo e administrar os recursos públicos apropriadamente. Os cidadãos devem receber tratamento imparcial, baseado nos princípios de legalidade e justiça. Deste modo, a ética pública é um pré-requisito e um suporte para a confiança pública e a chave para um bom governo. (INTOSAI, 2007).

As diretrizes INTOSAI podem ser utilizadas pela administração governamental, como exemplo de um referencial de controle interno sólido, pelas organizações e pelos auditores, como uma ferramenta para avaliar o controle interno. Entretanto, verificam-se casos em que a administração pública não tem utilizado o controle interno de forma eficiente, tampouco utilizado algum modelo como referência.

Nesse contexto, eis o conceito de controle interno defendido pela INTOSAI:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e o corpo de funcionários; e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2004, p. 19)

Entretanto, Santana (2010), afirma que a INTOSAI, ao tratar das limitações sobre a eficácia do controle interno, ressalta que, embora um sistema de controle interno eficaz não possa oferecer uma segurança absoluta sobre o alcance dos objetivos da entidade, seu papel é reduzir a probabilidade de não alcançá-los, e que, dessa forma, o controle interno não pode transformar uma administração essencialmente ruim em uma boa administração.

A autora ainda alerta que, embora o sistema de controles internos dependa do fator humano e que, portanto, está sujeito a erros, falhas e outros fatores que podem prejudicá-lo, isso deve ser visto como uma distorção de uma nova realidade que está surgindo no controle interno governamental mais voltado à maximização da eficiência administrativa.

2.4.4 CONTROLE INTERNO COSO E INTOSAI - DIFERENÇAS

Em relação ao controle interno INTOSAI, Reginato, Nonnis e Pavan (2011) enfatizam que a definição envolve vários conceitos chave. Primeiramente, controle interno é uma série de ações que fazem parte das atividades da entidade e é mais efetiva quando construída dentro da infraestrutura da entidade. Em segundo lugar, o controle interno fornece os mecanismos necessários para ajudar a entender os riscos no contexto de objetivos da entidade e, finalmente, sua proposta é assegurar que estes objetivos sejam realizados, minimizando o risco de falha.

As diretrizes da INTOSAI seguiram as disposições do COSO I, mas existem algumas diferenças sobre o conceito de controle interno entre elas, conforme mostra o quadro abaixo:

QUADRO 6 - COMPARATIVO – OBJETIVOS COSO E INTOSAI

CONTROLE INTERNO – COSO e INTOSAI – DIFERENÇAS	
COSO	INTOSAI
<p>Controle interno é um processo, efetuado pelo corpo de diretores, gerentes e outras pessoas de uma entidade, desenvolvido para fornecer uma segurança razoável acerca da realização de seus objetivos, nas seguintes categorias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Eficácia e eficiência das operações; • Confiabilidade dos relatórios financeiros; • Conformidade com leis e regulamentos. 	<p>Controle Interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; • Cumprimento das obrigações de <i>accountability</i>; • Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; • Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Fonte: Adaptado de COSO (1992) e INTOSAI (2007).

A principal diferença entre a INTOSAI e o COSO I é a extensão dos objetivos nas diretrizes INTOSAI. Ela não foge aos conceitos daquele, apenas sofre algumas adequações. O cumprimento das obrigações de *accountability* pressupõe a entrega dos relatórios confiáveis, as demonstrações de cunho obrigatório para a área governamental, conforme o COSO I. A salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano, são aspectos que foram incluídos na INTOSAI, quando comparado ao COSO I. O fato de se incluir a proteção dos recursos como um dos objetivos ocorre por contado cuidado especial que se deve ter com o dinheiro público e sua utilização em prol do interesse público, necessitando que a sua salvaguarda seja fortalecida, bem como pelo fato da contabilização do setor estar mais voltada à parte orçamentária, e, por isso, nem sempre as entidades públicas possuem inventário de bens atualizado, o que os torna vulneráveis. (INTOSAI, 2007).

Assim, cada linha dos componentes faz um corte transversal e se projeta sobre cada um dos quatro objetivos gerais; as informações financeiras e não financeiras geradas de fontes internas e externas, que pertencem ao componente informação e comunicação, são necessárias para administrar as operações, emitir relatórios e cumprir com os propósitos de *accountability* e para cumprir com a legislação aplicável. (INTOSAI, 2007).

Para Wassally (2008):

[...]um ponto específico constante dos objetivos INTOSAI refere-se aos termos “ordenada” e “ética” no objetivo relacionado às operações, considerados essenciais para o setor público que não visa apenas à eficiência e efetividade das operações, mas ao comportamento ético daqueles que administram os recursos públicos. (WASSALLY, 2008, p. 36).

Reginato, Nonnis e Pavan (2011) destacam que, no setor público, o aumento do *accountability* tem se tornado uma questão mundial. Ele é tido como um meio para melhorar a eficiência, a eficácia e a economia da administração pública, e que isso significa uma mudança com a introdução dos princípios do Novo Gerenciamento Público (NPM). Ele é entendido não mais como uma mera conformidade com regras e procedimentos, mas como uma necessidade para se prestar contas aos cidadãos, em termos de como os resultados são atingidos e como os recursos são usados.

Quanto ao objetivo de cumprimento de leis e de regulamentos, a INTOSAI destaca que, além da obediência às leis referentes às questões orçamentárias, administrativas e contábeis, dentre outras, deve haver ações de combate à fraude e à corrupção.

2.5 REGULIZAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS - ASPECTOS BRASILEIROS

As principais normas constitucionais que tratam de controle interno no âmbito federal e estadual, a partir de 1988, estão elencadas a seguir.

2.5.1 REGULIZAÇÃO FEDERAL

Constituição Federal de 1988 – Artigo 74 - Estabelece como finalidades do Sistema de Controle Interno:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governos e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Decreto-Lei nº 200/1967- Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

Lei nº 8.443/1992- Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências.

Lei nº 8.666/1993 – Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

Decreto nº 3.591/2000– Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.

Lei Complementar nº 101/2000 – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências

Lei nº 10.180/2001 – 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, e dá outras providências.

Instrução Normativa SFC nº 01/ 2001– Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Instrução Normativa nº 01/ 2003– Altera o Manual do Sistema de Controle Interno, aprovado pela Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno.

2.5.2 REGULAÇÃO NO ESTADO DE SÃO PAULO

Constituição Estadual de 1989 – Artigo 32– Dispõe sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária.

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, das entidades da administração direta e indireta e das fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único - Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, de direito público ou de direito privado, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Artigo 33 - O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas do Estado.

Decreto nº 57.500/2011 – Reorganiza a Corregedoria Geral da Administração, institui o Sistema Estadual de Controladoria e dá providências correlatas.

(Disposto na íntegra no Anexo I)

3 METODOLOGIA

Neste capítulo é descrito como foi realizada a pesquisa e quais os métodos científicos e demais formalidades necessárias para atingir o objetivo proposto. Em seguida é apresentado o Decreto nº 57.500 em seu aspecto formal e então feita a análise dos dados obtidos.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Segundo Severino (2007), a pesquisa conforme seu objetivo pode ser exploratória, descritiva ou explicativa. Essa pesquisa será feita como exploratória descritiva e qualitativa usando a técnica de análise de conteúdo com pesquisa bibliográfica.

Para Andrade (2002, p. 19-20), em pesquisa descritiva, “[...] os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles”. Ou seja, delinea a realidade como é, mostra como as coisas funcionam. Esta visão é concordada por Salomon (1999, p. 160) quando diz que a pesquisa descritiva compreende “[...] descrição, registro, análise e interpretação de natureza atual ou processos dos fenômenos”. Acrescenta, ainda, que é um tipo de pesquisa que muito se utiliza da comparação e do contraste. Entende-se que este estudo compreende as características apontadas pelos autores.

Gil (1999) entende que a pesquisa com objetivos exploratórios desenvolve um estudo que fornece uma visão generalista dos fatos, buscando maiores informações sobre determinado tema e com o objetivo de formular problemas e hipóteses para futuros estudos. Ainda, segundo o mesmo autor, a pesquisa descritiva pretende identificar, relatar e comparar as informações acerca daquilo que está sendo estudado e descrever suas características. Quanto ao objetivo, esta pesquisa caracteriza-se como exploratória.

Segundo Raupp e Beuren (2009), os procedimentos de uma pesquisa correspondem à forma à qual se obtém os dados e se conduz o estudo. O mérito da pesquisa documental, conforme esses autores, está na investigação de fatos passados que possam ser úteis no presente e/ou para verificar futuras tendências. Segundo Gil (1999), uma das vantagens da utilização de fontes documentais é que devido ao fato de os documentos terem sido elaborados no período estudado, oferecem um conhecimento mais objetivo sobre a realidade. Assim, classificam-se os procedimentos desse estudo como pesquisa documental.

3.2 OBJETO DA PESQUISA

Decreto 57.500, de 8 de novembro de 2011, do Estado de São Paulo.

Trata-se de decreto que visa reorganizar a CGA e instituir o Sistema Estadual de Controladoria, dentre outros assuntos relacionados ao exercício da competência administrativa do Poder Executivo estadual.

O decreto exterioriza o exercício de uma função atípica do Poder Executivo, na medida em que o ato de legislar é função típica do Legislativo, o qual é exercido pela Assembleia Legislativa. Apesar de atípica, a referida função é expressamente prevista na Constituição do Estado de São Paulo, conforme artigo 47, inciso XIX, alínea “a”, o que está em consonância com o princípio da separação de poderes, difundido por Montesquieu. (SILVA, 2006).

Isso porque, ao garantir ao Executivo a liberdade de organização dos respectivos serviços, observadas as disposições constitucionais e legais, confere-se a necessária independência aos poderes, assim como ocorre com o Legislativo e o Judiciário, que podem elaborar seus regimentos internos e definir regras de funcionamento e organização, conforme artigos 20, inciso II e 69, inciso I da Constituição do Estado de São Paulo, respectivamente. Confere-se também harmonia entre os poderes, caracterizada pelas normas de cortesia no trato recíproco e no respeito às prerrogativas e faculdades a que têm direito.

Havendo independência e harmonia entre os poderes estatais, o que é próprio da divisão de poderes no presidencialismo, constando expressamente no artigo 5º da Constituição do Estado de São Paulo, estabelece-se um sistema de freios e contrapesos em busca do necessário equilíbrio para a realização do bem comum e a possibilidade de controle mútuo dos poderes.

Ademais, como exercício de competência vinculado ao interesse público, as disposições do referido decreto sujeitam-se aos princípios inerentes à Administração Pública, tais como legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público, previstos expressamente na Constituição do Estado de São Paulo, artigo 111.

Quanto ao aspecto formal, o decreto é expedido pelo Governador do Estado de São Paulo, com vigência a partir de 9 de novembro de 2011. Por expressa previsão, revogou as disposições em contrário, especialmente os artigos 1º a 37 e 39 do Decreto 54.424, de 8 de novembro de 2009, que discorria sobre a Corregedoria Geral da Administração. Desde a sua

publicação, sofreu alterações decorrentes de três Decretos: 60.428, de 8 de maio de 2014; 61.035 e 61.036, ambos de 1º de janeiro de 2015. Nenhuma das alterações teve efeito positivo relevante, valendo destacar que pelo Decreto 61.035 a Secretaria de Gestão Pública teve sua denominação alterada para Secretaria de Governo e recebeu em transferência da Casa Civil a CGA.

3.3 ANÁLISE DE DADOS

Foi aplicada a técnica de análise de conteúdo, observando as proposições metodológicas de Bardin (2004), adequadas para aplicação de análise de comunicações de massa, tais como: jornais, livros e literatura; e, no caso em questão, o Decreto 57.500. De acordo com a mesma autora, as etapas do processo de análise de conteúdo devem contemplar: pré-análise, codificação, categorização e inferência.

A fase de Pré-análise foi composta pelos procedimentos de leitura preliminar, formulação de questões investigativas e variáveis de interesse a partir da fundamentação teórica, para direcionamento da fase de codificação. Ao término desta fase, foram definidos que os temas a serem pesquisados seriam Controles Internos e Controladoria Pública.

Quanto à fase de Codificação, foram definidas as regras de recorte do texto a partir da forma metodológica, para o que seria considerada uma evidência de que o referido decreto foi eficiente e eficaz para o Sistema Estadual de Controladoria e a reorganização da CGA e se representou um avanço real na gestão pública estadual com melhoria dos controles internos. Isso ocorreria quando as expressões definidas como tema no Quadro 7 fossem encontradas no texto.

Na fase de Categorização foram considerados os 5 componentes do controle interno elencados pelo COSO (2013). Os 17 princípios que representam os conceitos fundamentais associados a cada componente foram relacionados como Variáveis. Com relação ao tema Controladoria Pública, as categorias e suas variáveis foram consideradas com base na literatura já mencionada, sendo que as fontes estão destacadas no Quadro 7. No decorrer da pesquisa esse tema foi substituído por Controladoria devido a não haver nenhuma menção a Controladoria Pública no Decreto.

QUADRO7 - CLASSIFICAÇÃO DE ACHADOS

Tema: Controles internos		
Categorização	Variáveis	Fontes
Ambiente de controle	A organização demonstra comprometimento com a integridade e valores éticos.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Ambiente de controle	A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Ambiente de controle	A administração estabelece, com a supervisão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Ambiente de controle	A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos, em linha com seus objetivos.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Ambiente de controle	A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Atividades de controle	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Atividades de controle	A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Atividades de controle	A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabeleçam o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Informação e comunicação	A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Informação e comunicação	A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Informação e comunicação	A organização comunica-se com o público externo sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Atividades de monitoramento	A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Atividades de monitoramento	A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive à estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013

Avaliação de riscos	A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Avaliação de riscos	A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos com uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Avaliação de riscos	A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Avaliação de riscos	A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.	COSO Controle interno – estrutura integrada: sumário executivo. 2013
Tema: Controladoria pública		
Categorização	Variáveis	Fontes
Avaliação de desempenho	No programa público, o orçamento dos recursos a ser utilizado no cumprimento das suas demandas é obrigatório, porém, se este orçamento for elaborado com base em atividades, favorecerá a mensuração do desempenho (consumo de recursos, custos etc.) também baseado em atividades.	SILVA NETO e RIBEIRO 2012,p. 207
Controle orçamentário	Gestão operacional - A elaboração e controle do orçamento e avaliação de desempenho fazem parte do escopo da gestão operacional e a Controladoria tem um envolvimento bastante intenso nessas atividades.	BORINELLI, 2006 p. 103
Custos	Função de custos - relaciona-se com as atividades desenvolvidas pela contabilidade de custos.	BORINELLI, 2006, p. 137
Custos	Mensuração e análise de custos para fins gerenciais.	BORINELLI, 2006, p. 291
Auditoria	Controle interno - no campo governamental, as controladorias são órgãos responsáveis pela realização do controle interno da administração pública por intermédio de auditorias governamentais.	GALDINO et al.2012,p. 149
Auditoria	Instrumento - a controladoria, bem como o controle interno e a auditoria interna podem ser utilizadas como instrumentos e técnicas para auxiliar a administração na busca pela eficácia e eficiência no serviço público.	SANTOS e TRES, 2012, P. 2.
Contabilidade	Função contábil. Os autores constataram, porém, que existe um grupo de funções comuns da controladoria estando entre elas a função contábil, que compreende as atividades desempenhadas pela contabilidade financeira, fiscal e de custos visando, em especial, o fornecimento de informações fundamentais ao processo decisório	SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011. p. 45

Fonte: Do autor

Considerando que foram poucos os achados de temas localizados, optou-se por relacionar todos eles no Quadro 8, com indicação de sua localização no Decreto.

QUADRO 8 - IDENTIFICAÇÃO DE ACHADOS

Tema: Controle interno		
Item	Localização no Decreto	Trecho identificado
1	Preâmbulo	Considerando o disposto no artigo 35 da Constituição do Estado de São Paulo, que determina aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter, de forma integrada, sistema de controle interno, Decreta:
2	Artigo 3º	O trabalho desenvolvido pela Corregedoria Geral da Administração não prejudica o controle interno realizado de modo difuso por toda a Administração Pública, não excluindo sua atuação os serviços de correição ou correlatos já existentes, de forma permanente ou eventual, nos diversos órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional.
3	Artigo 6º II	Acompanhar e examinar os trabalhos realizados por outros órgãos que desempenham atividades de controle interno do Poder Executivo, requisitando, quando necessário, seus relatórios.
4	Artigo 6º X	Receber e analisar informações de ouvidoria e controle interno, promover interação institucional e adotar demais medidas necessárias à coordenação do Sistema Estadual de Controladoria.
5	Artigo 8º II a)	Controle interno de papéis e processos.
6	Artigo 14 §2º 15	Sistema de Controle Interno Gerencial – CIGER.
7	Artigo 46	A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida mediante sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos deste decreto, sem prejuízo do sistema de controle externo.
Tema: Controladoria		
	Localização no Decreto	Trecho identificado
8	Artigo 2º III	Coordenar o Sistema Estadual de Controladoria.
9	Artigo 4º X	A Corregedoria Geral da Administração é integrada por ...Auditoria Geral.
10	Artigo 6º X(*)	A Corregedoria Geral da Administração ...tem as seguintes atribuições: receber e analisar informações de ouvidoria, auditoria e controle interno, promover interação institucional e adotar demais medidas necessárias à coordenação do Sistema Estadual de Controladoria;

11	Artigo 36 §2º	Todas as auditorias em funcionamento atuarão de modo a colaborar com as atividades do Sistema Estadual de Controladoria, enviando à Auditoria Geral o Plano de Trabalho Anual, no início de cada exercício, e relatórios trimestrais com a síntese das atividades efetuadas e respectivos resultados.
12	Artigo 37 Parágrafo único	A Comissão deverá apresentar ao Presidente da Corregedoria Geral da Administração proposta de Código de Ética destinada a todos os agentes públicos integrantes de órgãos do Sistema Estadual de Controladoria.
13	Artigo 46	A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida mediante sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos deste decreto, sem prejuízo do sistema de controle externo.
14	Artigo 47 Parágrafo Único 1	Fica instituído o Sistema Estadual de Controladoria, com a finalidade de [...]
15	Artigo 48	O Sistema Estadual de Controladoria será exercido pelos seguintes órgãos [...]
16	Artigo 49	O Sistema Estadual de Controladoria tem as seguintes atribuições [...]
17	Artigo 36	A Auditoria Geral terá por finalidade a interação com as atividades de auditoria realizadas por órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional, bem como a centralização das informações referentes ao resultado das atividades de auditoria, respeitado o disposto no Decreto-Lei Complementar nº 7, de 6 de novembro de 1969.
18	Artigo 36 § 1º	As atividades e competências do Departamento de Controle e Avaliação da Secretaria da Fazenda permanecem inalteradas, bem como as atribuições das demais auditorias específicas existentes nos órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional.
19	Artigo 36 § 2 ^(*)	Todas as auditorias em funcionamento atuarão de modo a colaborar com as atividades do Sistema Estadual de Controladoria, enviando à Auditoria Geral o Plano de Trabalho Anual, no início de cada exercício, e relatórios trimestrais com a síntese das atividades efetuadas e respectivos resultados.
20	Artigo 49 Item 1 ^(*)	O Sistema Estadual de Controladoria tem as seguintes atribuições: sistematizar e analisar as informações relativas às atividades de auditoria e fiscalização exercidas pelos órgãos competentes nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, de captação e controle de recursos externos e nos demais sistemas administrativos e operacionais, segundo os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, eficiência e economicidade.

Fonte: Do autor. ^(*) Trecho localizado como Controle Interno e como Controladoria

4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

Concomitantemente à evolução na administração pública no nível federal, o Estado de São Paulo iniciou também novo ciclo administrativo, em 1995, com o início da gestão Mário Covas. Foram estipuladas metas de reforma do estado com o aperfeiçoamento da gestão pública visando pôr em prática o estilo reformista pessoal do novo governador e seguir a orientação partidária. O objetivo era implantar mudanças nas práticas de governo e no cotidiano da administração pública. De fato, o estado foi informatizado e foram criados dois sistemas de gestão independentes. Um grande banco de dados foi criado para permitir uma melhor gestão administrativa e financeira com a implantação de vários módulos de informação. Os governos seguintes continuaram com o espírito reformista, porém em um ritmo muito menos veloz e com menos criatividade. Foi nessa esteira que em 08 de novembro de 2011 foi publicado o Decreto nº 57.500 (SÃO PAULO, 2011) que instituiu o Sistema Estadual de Controladoria e reorganizou a Corregedoria Geral da Administração.

As finalidades dos controles internos foram estabelecidas na Constituição Federal em 1988. A Constituição Estadual dispôs sobre o assunto em 1989 de maneira sucinta em um artigo com 5 itens conforme disposto a seguir:

Constituição do Estado de São Paulo, “art. 35 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle sobre o deferimento de vantagens e a forma de calcular qualquer parcela integrante da remuneração, vencimento ou salário de seus membros ou servidores;

IV - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;

V - apoiar o controle externo, no exercício de sua missão institucional.”

Era esperado que a Controladoria do Estado fosse criada em 1989 ou no mais tardar em 1990 para regulamentar e disciplinar o controle interno no estado. O decreto chegou com

pelo menos 21 anos de atraso. A demora em legislar sobre assunto assim importante faz transparecer que a matéria foi considerada irrelevante.

O Decreto 57.500 (SÃO PAULO, 2011) contém 15 Seções e 55 artigos. A Seção I, com 3 artigos, refere-se às Disposições Preliminares. Foi definida a subordinação da Corregedoria Geral da Administração a Casa Civil do Governo do Estado de São Paulo e as suas atividades básicas. Entre essas atividades está a coordenação do Sistema Estadual de Controladoria.

Estas disposições ficaram confusas. Foi definido que entre as suas atividades se inclui preservar e promover os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, economicidade e publicidade dos atos de gestão, bem como da probidade dos agentes públicos através de correições, inspeções e coordenação do Sistema Estadual de Controladoria. Pelo disposto, fica claro que o Sistema Estadual de Controladoria passa a ser ferramenta importante para a gestão do controle interno pela Corregedoria, mas não é definido o que vem a ser esse Sistema. Mais a frente, o Decreto dispõe sobre a Controladoria do Estado, mas a confusão não se dissipa.

TEMA CONTROLES INTERNOS.

Achado 1 – Preâmbulo. “Considerando o disposto no artigo 35 da Constituição do Estado de São Paulo, que determina aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter, de forma integrada, sistema de controle interno, Decreta:...”

Chama a atenção que dos sete achados deste tema um esteja localizado no Preâmbulo do Decreto e em sua primeira seção, mas nada foi acrescentado de positivo até esse ponto. O preâmbulo deveria ser usado para tratar de generalidades e preparar para abordar os temas específicos em artigos próprios. As referências aos controles internos são difusas e reticentes.

Achado 2 – Artigo 3º. “O trabalho desenvolvido pela Corregedoria Geral da Administração não prejudica o controle interno realizado de modo difuso por toda a Administração Pública, não excluindo sua atuação os serviços de correição ou correlatos já existentes, de forma permanente ou eventual, nos diversos órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional”

Este artigo mostra como o Decreto é inofensivo. De fato, o decreto aprofunda a dificuldade de entendimento em relação à organização dos controles internos no Estado. Em

parte, essa mistura de competências foi influenciada pela Corregedoria Geral da União (CGU). A CGU foi criada em 2001 com o objetivo claro de combater a fraude e a corrupção na esfera do Poder Executivo Federal. Em 2003 sua denominação foi alterada para Controladoria Geral da União. Segundo Medeiros e Machado (2013), a CGU é o Órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, referem-se à defesa do patrimônio público e ao aumento da transparência da gestão, por meio de atividades de Controles Internos. A Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno estão atreladas à hierarquia da CGU.

No Estado de São Paulo o Decreto 57.500 de 2011 não aproveitou a oportunidade de criar uma hierarquia própria para cuidar dos Controles Internos mantendo suas atribuições difusas principalmente entre a Corregedoria do Estado, a Secretaria da Fazenda e a Secretaria de Planejamento e Gestão.

Merece ser destacado que no âmbito Federal há tentativa de disciplinar a instituição dos sistemas de controle interno através de Proposta de Emenda Constitucional em tramitação desde 2009. A PEC 45/09 propõe aspectos positivos como a criação de órgão de natureza permanente para desempenhar essa função com servidores organizados em carreiras específicas. O polo negativo da PEC 45/09 fica por conta de tratar as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria e correição como partes do sistema de controles internos.

Também merece maior divulgação a Missão da CGA:

A Missão da Corregedoria Geral da Administração é preservar e promover os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, economicidade e publicidade dos atos de gestão, bem como da probidade dos agentes públicos estaduais. (SÃO PAULO, 2011)

A atividade principal da Corregedoria são correições relativas aos servidores públicos. Ela não está afeita, treinada ou capacitada para gerir os controles internos no estado.

Achado 3 – Artigo 6º II. “Acompanhar e examinar os trabalhos realizados por outros órgãos que desempenham atividades de controle interno do Poder Executivo, requisitando, quando necessário, seus relatórios”.

Esta função de controle interno foi atribuída equivocadamente a CGA. O correto seria criar uma estrutura na Controladoria que desempenhasse esta tarefa. Este é o

entendimento de Silva (2003), ao afirmar que a controladoria é a representante do sistema de controle interno e que esta função pressupõe a existência de um único órgão de controle, o qual se denominou de Controladoria. Borinelli (2006) explica que a controladoria se ocupa do processo de controle de gestão e que todas essas atividades estão relacionadas em proteger o interesse da organização, bem como seu patrimônio. Essas ações fazem parte das funções de controladoria e o controle interno é uma delas, por meio das quais essa área de conhecimento se materializa dentro das organizações.

Achado 4 – Artigo 6º X. “Receber e analisar informações de ouvidoria e controle interno, promover interação institucional e adotar demais medidas necessárias à coordenação do Sistema Estadual de Controladoria”;

O artigo 6º X contém achado de Controle Interno e de Controladoria. Como se repete pelo Decreto são ações mais em linha com atividades da Corregedoria.

Achado 5 – Artigo 8º II a). “Controle interno de papéis e processos.”

A Seção III contém três artigos (6, 7 e 8) e trata das atribuições da Corregedoria. A abordagem das atribuições é em grande parte voltada para aspectos correccionais de cumprimento e obediência a formalismos de legislação de pessoal como cumprimento de horários e escalas de trabalho, receber e analisar declaração de bens de autoridades e dirigentes. Há aspectos operacionais importantes que são tratados nesta seção, mas a abordagem é feita de maneira mais passiva e menos atuante. É o exemplo da fiscalização de reajustes de preços de contratos públicos e do cumprimento da legislação relativa à dispensa e inexigibilidade de concorrência pública. O art.8º trata das atribuições do Centro Administrativo da CGA. O Centro Administrativo é o nível hierárquico mais baixo da CGA e dentre as suas atribuições há o item II, manter e atualizar o controle interno de papéis e processos.

Achado 6 Artigo 14º §2º 15 “Sistema de Controle Interno Gerencial – CIGER”

A Seção V, com 12 artigos, do 13 ao 24, dispõe sobre o funcionamento da Corregedoria e seu modo de operação. Destaca-se que no Artigo 14, §2º, item 15 há outro achado de controle interno mencionando que os corregedores terão total acesso ao Sistema de Controle Interno Gerencial – CIGER.

O CIGER é um programa de apoio à auditoria da Secretaria da Fazenda. Ele disponibiliza, evidencia e avalia o produto das fiscalizações. Consegue também facilitar o uso dos dados do SIAFEM e SIAFISICO através do SIGEO, incluindo dados do Cadastro de Materiais – CADMAT e do Cadastro de Fornecedores – CADFOR (Sanchez e Araújo, 2006). Usar o CIGER para fins correccionais é improdutivo para a Corregedoria Geral da Administração, uma vez que esta dispõe de outras fontes e formas para obter os dados de que necessita. Seu uso deveria estar facultado a Controladoria do Estado como ferramenta útil para ciência de desvios de controles internos.

Achado 7 Artigo 46 “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida mediante sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos deste decreto, sem prejuízo do sistema de controle externo”

A Seção XIV, artigos 46 a 49, trata do Sistema Estadual de Controladoria. Nova confusão foi criada, pois instituiu que a Controladoria fiscalizará os órgãos da administração sobre preceitos constitucionais quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e quanto à aplicação de subvenções e renúncia de receitas mediante sistema de controle interno do Poder Executivo. A confusão advém de não estar definido qual é o sistema de controles internos a ser usado e de atribuir à controladoria uma função de fiscalização. A controladoria não é órgão fiscalizador, essa é função exercida por outros órgãos do governo, especialmente pela Secretaria de Estado da Fazenda e pela Corregedoria Geral do Estado.

TEMA CONTROLADORIA.

Achado 8 – Art. 2º III “Coordenar o Sistema Estadual de Controladoria.”

“Artigo 2º - À Corregedoria Geral da Administração, com a finalidade de preservar e promover os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, economicidade e publicidade dos atos de gestão, bem como da probidade dos agentes públicos, cabe:

I - realizar correições [...]

II - inspecionar, para fins de correção,[...]

III - coordenar o Sistema Estadual de Controladoria.”

O Decreto atribuiu a responsabilidade de coordenar o Sistema Estadual de Controladoria à Corregedoria Geral da Administração ao mesmo tempo em que lhe atribuiu suas responsabilidades tradicionais. É formalizado um desvio nas atividades da CGA cuja atuação é mais dirigida aos Controles Internos dos servidores públicos. O Decreto ao definir a CGA responsável pela coordenação dos controles internos mistura a natureza dos controles internos.

Achado 9 – Art. 4º X “A Corregedoria Geral da Administração é integrada por [...] Auditoria Geral”

O artigo define a Estrutura e os Níveis Hierárquicos da Corregedoria Geral da Administração que inclui a Auditoria Geral. Segundo Galdino (2012), no campo governamental, as controladorias são órgãos responsáveis pela realização do Controle Interno da Administração Pública por intermédio de auditorias governamentais. O Decreto determina que a Auditoria e a Controladoria estão subordinadas à CGA. Esta maneira diferente de definir subordinções e conseqüentemente de estipular responsabilidades não funcionou na prática e a auditoria é feita por equipes coordenadas pela Secretaria da Fazenda.

Achado 10 – Art. 6º X “A Corregedoria Geral da Administração [...] tem as seguintes atribuições: receber e analisar informações de ouvidoria, auditoria e controle interno, promover interação institucional e adotar demais medidas necessárias à coordenação do Sistema Estadual de Controladoria;”

O artigo 6º X contém achado de Controle Interno e de Controladoria. Algumas Atividades típicas de Controladoria são atribuídas a CGA.

Achado 11 – Art. 36 “A Auditoria Geral terá por finalidade a interação com as atividades de auditoria realizadas por órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional, bem como a centralização das informações referentes ao resultado das atividades de auditoria, respeitado o disposto no Decreto-Lei Complementar nº 7, de 6 de novembro de 1969”.

Achado 12 - Artigo 36, § 1º “As atividades e competências do Departamento de Controle e Avaliação da Secretaria da Fazenda permanecem inalteradas, bem como as atribuições das demais auditorias específicas existentes nos órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional.”

Achado 13 - Artigo 36, § 2º “Todas as auditorias em funcionamento atuarão de modo a colaborar com as atividades do Sistema Estadual de Controladoria, enviando à Auditoria Geral o Plano

de Trabalho Anual, no início de cada exercício, e relatórios trimestrais com a síntese das atividades efetuadas e respectivos resultados”

O artigo 36 dispõe superficialmente sobre a auditoria e não cria vínculo ou subordinação desta à Controladoria. É manifestado que basta às auditorias em funcionamento enviarem o Plano de Trabalho Anual e relatórios periódicos com resumo dos trabalhos e resultados alcançados que se estará colaborando com as atividades do Sistema Estadual de Controladoria. Segundo Santos e Tres (2012), toda organização pública precisa encontrar formas de aperfeiçoar seus processos, otimizar o uso dos escassos recursos, cumprir a legislação, atingir seus objetivos e metas, alcançar resultados e proteger seus ativos. Esse caminho passa, necessariamente, pela instituição e funcionamento do Sistema de Controle Interno, pela elaboração de normas, rotinas e procedimentos de Controle Interno, por realizações periódicas de Auditoria Interna nos setores, e, ainda pouco difundida na área pública, a criação do órgão administrativo da Controladoria. A autora segue o consenso de que Controles Internos, Controladoria e Auditoria caminham juntos, sendo que a Controladoria se vale da Auditoria para certificar-se do cumprimento dos controles internos.

Achado 14 – Art. 37º Parágrafo Único “A Comissão deverá apresentar ao Presidente da Corregedoria Geral da Administração proposta de Código de Ética destinado a todos os agentes públicos integrantes de órgãos do Sistema Estadual de Controladoria”.

Referente ao código de ética para os funcionários integrantes da Controladoria: “A Comissão deverá apresentar ao Presidente da Corregedoria Geral da Administração proposta de Código de Ética destinado a todos os agentes públicos integrantes de órgãos do Sistema Estadual de Controladoria”. (SÃO PAULO, 2011)

Apesar da importância do assunto especialmente valorizado pela INTOSAI (2007), que cita ser a ética pública um pré-requisito e um suporte para a confiança pública e a chave para um bom governo, trata-se de novo artigo irrelevante do ponto de vista prático, pois o código de ética deve ser igual para todos os agentes públicos.

Achado 15 – Art. 46“ A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida

mediante sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos deste decreto, sem prejuízo do sistema de controle externo.”

As 13 Seções iniciais tratam da reorganização da Corregedoria Geral da Administração e apenas a penúltima Seção aborda a criação da Controladoria do Estado, em 4 artigos. O artigo 46 confunde a Controladoria com órgão fiscalizador. Em uma última abordagem, a Controladoria deve ser definida considerando-a como uma unidade organizacional. Almeida, Parisi e Pereira (2001) afirmam que a controladoria, como unidade administrativa, é responsável por coordenar os esforços dos demais gestores, em direção a otimizar o resultado organizacional, por intermédio de tecnologias de gestão. Mosimann e Fisch (1999) definem que a controladoria, como unidade organizacional, é o órgão administrativo cuja missão e cujos valores são delineados pelo modelo de gestão organizacional. Crozatti (2003) descreve que a unidade de controladoria é responsável pela sinergia entre as áreas, pela otimização do resultado econômico, pela gestão dos sistemas de informações gerenciais, pela oferta de avaliações quantitativas e pela elaboração do planejamento estratégico.

Achado 16 – Art. 47 “Fica instituído o Sistema Estadual de Controladoria, com a finalidade de[...]”

Achado 17 – Art. 48“O Sistema Estadual de Controladoria será exercido pelos seguintes órgãos[...]”

Achado 18 – Art. 49 “O Sistema Estadual de Controladoria tem as seguintes atribuições [...]”.

É clara a necessidade de a Controladoria ser uma Unidade Administrativa, mas o Decreto relegou sua função dentro da Corregedoria. Os dois órgãos são de natureza distinta e o seu vínculo não trouxe aumento de produtividade ou qualquer outro benefício técnico. A Controladoria passou a ser uma função praticada de forma difusa por várias Secretarias. Um órgão independente, subordinado ao Governador, formatado como Unidade Gestora Executora (UGE) e Unidade Gestora Administrativa (UGA), com orçamento próprio, voltado

para resultados e para controle da realização do planejamento anual teria condições de produzir trabalhos de melhor qualidade e de melhor utilidade para o Estado.

Nesta Seção estão concentrados um achado de Controles Internos e três de Controladoria.

O artigo 47 mostra a finalidade para a qual foi instituída o Sistema Estadual de Controladoria:

I - promover os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência, apoiando o controle externo no exercício de sua missão institucional;

II - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;

III - fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos do orçamento do Estado, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;

IV - estimular a verificação da conveniência e oportunidade das medidas e decisões no atendimento do interesse público, tendo como parâmetros a eficiência, a produtividade e a efetividade dos serviços prestados;

V - colaborar para que as atividades da Administração Pública se desenvolvam dentro do equilíbrio de custo-benefício;

VI - estimular o controle preventivo por meio de orientações, pareceres, diretrizes, normas de serviço e outras práticas que proporcionem a gestão eficiente, eficaz e efetiva;

VII - incentivar estudos, pesquisas e atividades de capacitação dos agentes públicos do Estado, visando ao aperfeiçoamento dos instrumentos de controle.

Parágrafo único - As funções previstas neste artigo:

1. são cumulativas àquelas previstas nas normas que regem os órgãos integrantes do Sistema Estadual de Controladoria;

2. observarão o disposto no Decreto-Lei Complementar nº 7, de 6 de novembro de 1969. (SÃO PAULO, 2011).

Suzart, Marcelino e Rocha (2011), ao comentarem as funções típicas da controladoria pública, analisaram a situação em 13 Estados, excetuando o Estado de São Paulo, e constataram que, em sua maioria, as controladorias fazem parte do Poder Executivo e são subordinadas ao chefe deste poder e estão organizadas como Secretarias ou como Órgão Autônomo, sendo portanto Unidades Administrativas. Destaca-se que as categorizações de Custos e Controle Orçamentário constantes do Quadro 7 não foram localizadas no Decreto, o que sinaliza seu distanciamento da realidade de uma Controladoria. A Seção XV trata apenas de disposições finais e não merece comentários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve o objetivo de analisar o Decreto nº 57.500 (SÃO PAULO, 2011), para mostrar se o Sistema Estadual de Controladoria e a reorganização da Corregedoria Geral da Administração foram eficientes, eficazes e se representaram um avanço real na gestão pública estadual com melhoria dos controles internos e em suas formas de controle financeiro.

O Decreto foi apresentado no capítulo destinado a Metodologia da Pesquisa no item Objeto da Pesquisa. Ele também foi anexado integralmente ao final deste volume. Ao término da pesquisa e no final do estudo fica claro que o assunto Controles Internos e implantação da Controladoria no Estado de São Paulo foi abordado tardiamente e de maneira errônea. O assunto foi tratado por meio de Decreto do Poder Executivo sem ter sido discutido pelo Poder Legislativo como era de se esperar. Também era aguardada uma legislação ou regulamentação do assunto há 20 anos. A abordagem foi feita juntamente com a Corregedoria Geral do Estado – órgão muito útil e importante na Administração estadual, mas com atividades bastante distintas de Controladoria.

A Corregedoria é afeita às atividades correccionais relativas ao servidor público. A Controladoria como foi criada tornou-se um subproduto da Corregedoria e merecia ser mais do que isso. Merecia, ao menos, estar equiparada à Corregedoria Geral e se reportando diretamente ao Governador. Suas funções e responsabilidades também deveriam ter sido claramente definidas e deveria ser uma Unidade Gestora Executora/Administrativa – UGE e UGA para ter autonomia administrativa e orçamentária e ao mesmo tempo para ser uma Unidade da Administração formalmente constituída. A criação da controladoria e a reorganização da Corregedoria Geral da Administração, como foi feita, deixou a responsabilidade pela gestão dos controles internos dispersa entre diferentes órgãos do Estado.

A Controladoria devia ter sido criada para acompanhar a realização do planejamento do Estado, questionar e analisar os seus desvios. Para certificar-se de alcançarem as metas propostas e proteger o patrimônio estatal/governamental devia zelar pelo cumprimento dos controles internos. Uma das ferramentas para acompanhar, testar e aperfeiçoar os controles internos é a Auditoria Interna que não precisa estar subordinada a Controladoria.

A conclusão clara é que o Decreto 57.500 de 2011 não contribuiu para aprimorar o ambiente de Controle Interno no Estado e nem atingiu êxito na implantação da Controladoria do Estado. Além de tudo o que foi exposto, a melhor prova do insucesso é o contato com as

Unidades de Serviço estadual, onde é facilmente percebido que não existe a cultura de elaboração de análises e nem a cultura de controle. O que é feito nesse sentido é decorrente de obrigação profissional sem que suas consequências sejam percebidas ou entendidas. Algumas iniciativas neste sentido são percebidas, às vezes decorrentes de formação profissional individual do servidor público, mas não compõem um sistema organizado que visa trazer mais segurança para as operações e gestão dos ativos do Estado.

Como sugestão para novo estudo em continuação a este seria interessante partir de uma iniciativa ao nível de Secretaria de Estado para implantar a Controladoria, testá-la e, sendo bem sucedida, aplicar a experiência no Estado. Iniciativa nesse sentido foi tomada em Fevereiro de 2015 com o início da implantação da Controladoria da Secretaria do Estado de Saúde do Estado de São Paulo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 369-381.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA).c2006-2015. Disponível em: <<http://www.aicpa.org>>. Acesso em: 11 jul. 2014.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **Projeto 63.000:01 – 001, NBR ISSO 31000:2009: gestão de riscos, princípios e diretrizes**. Rio de Janeiro, 2009.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

AZUMA, N. The framework of INTOSAI Government Auditing Standards: in the stream of international convergence. **Government Auditing Review**, Tóquio, v. 15, p. 77-97, 2008.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições70, 2004.

BARRAGAN,L. G. **Controle interno:diagnóstico e adaptação das técnicas existentes para as entidades do terceiro setor**. 2005.175 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica)–Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2005.

BEUREN, I. M.; BOGONI, N. M.; FERNANDES, L. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, São Paulo, v. 10, n. 28, p. 249–263, jul./set. 2008.

_____. Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade. In: _____. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 46-75.

_____; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22-37, set./dez. 2007.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, Universidade Federal de São Paulo – USP, São Paulo, 2006.

_____; ROCHA, W. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, v.7, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2007. Disponível em: <periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/mpgoa/article/download/15122/9197>. Acesso em: 25 fev. 2015.

BRAGA, M. V. A. **A auditoria governamental como instrumento da transparência**. 2012. Disponível em: <<http://www.conaci.org.br>>. Acesso em: 05 fev. 2015.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno-SFC. Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 2001. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Legislação/Arquivos/Instruções Normativas/IN01_06ABR2001.PDF](http://www.cgu.gov.br/Legislação/Arquivos/Instruções%20Normativas/IN01_06ABR2001.PDF)>. Acesso em: 14 set 2014

_____. Tribunal de Contas da União. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: TCU, 2009.

BROOK, D. A. Audited financial statements in the federal government: Intentions, outcomes and on-going challenges for management and policy-making. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, [S. l.], v. 22, n. 1, p. 52-83, Spring 2010.

BRULON, V.; OBAYON, P.; ROSENBERG, G. A reforma gerencial brasileira em questão: contribuições para um projeto em construção. **Revista do Serviço Público - ENAP**, Brasília, v. 63, n. 3, p. 265-284, jul./set. 2012.

BURDEAU, G. **O Estado**. Tradução Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

CAVALHEIRO, J.B.; FLORES, P.C. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Porto Alegre: ATRICON, 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Controle interno – estrutura integrada**: sumário executivo. Tradução PriceWaterhouseCoopers. São Paulo: Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 2013.

_____. **Internal control – Integrated framework**. 1994. Disponível em: <<http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2014.

_____. **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada 2007**. 2007. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_portuguese.pdf>. Acesso em: 01 set. 2014.

CONDEIXA, F. M. S. P. Comentários à Lei de acesso à informação. **Evocati**, [S. l.], n. 77, 2012. Disponível em: <http://www.evocati.com.br/evocati/artigos.wsp tmp_codartigo=531>. Acesso em: 25 fev. 2015.

COSTA, G. P. **Heranças patrimonialistas, (dis)funções burocráticas, práticas gerenciais e os novos arranjos do Estado em rede**: entendendo a configuração atual da administração pública brasileira. 2012. 225 f. Tese (Doutorado em Administração)-Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas- FGV, Rio de Janeiro, 2012.

COSTIN, C. **Administração pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **Contexto**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 123-147, 2003.

DIAS, L. N. S. et al. Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela união aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 24, n. 63, p. 206-218, set./dez. 2013.

DAVIS, M. D.; BLASCHEK, J. R. S. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 6., 2006. São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/1.pdf>>. Acesso em: 25 fev. 2015.

DINIZ, E. **Globalização, reformas econômicas e elites empresariais**: Brasil anos 1990. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2000.

DUPUIS, J. **Modern controllership and the management accountability framework**. Canadá, 2006. Disponível em: <<http://www.parl.gc.ca/Content/LOP/researchpublications/prb0623-e.html>>. Acesso em: 17 jan. 2015.

ECO, H. **Como se faz uma tese**. 16. ed. São Paulo: Perspectiva, 2001.

FEDERATION OF EUROPEAN RISK MANAGEMENT ASSOCIATIONS (FERMA). **Norma de gestão de riscos**. 2003. Disponível em: <<http://www.ferma.eu/wp-content/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-portuguese-version.pdf>>. Acesso em: 07 ago. 2014.

FILIPPIM, E. S.; ROSSETTO, A. M.; ROSSETTO, C. R. Abordagens da administração pública e sua relação com o desenvolvimento em um contexto regional: o caso do Meio-Oeste Catarinense. **Caderno EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 4, p. 734-752, dez. 2010.

GALDINO, J. A. et al. Controladoria governamental e a execução da auditoria sob a ótica da International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI): O caso de uma Prefeitura do Norte do Brasil. **Revista do Mestrado Profissional Gestão em Organizações Aprendentes – MPGOA**, João Pessoa, v. 1, n. 1, p. 148-166, 2012.

GARCIA, E. A. R. **Modelo de controladoria para as empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. 2003. 192 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade)-Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2003.

GAUTHIER, S. J. Understanding internal control. **Government Finance Review**, Chicago, v. 22, n. 1, p. 10-16, 2006.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1999.

GREEN, B. P.; KAPLAN, J. Controllership: the other accounting career. **New Accountant Magazine**, [S. l.], n. 709, Sept. 2004. Disponível em: <<http://www.newaccountantusa.com/newsfeat/pdf/controllershiptheotheraccountingcareer.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2014.

HAGE, J.. **O governo Lula e o combate à corrupção**. São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2010.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Tradução

Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Governance in the public sector: a governing body perspective**. New York: IFAC, 2001. (Study 13).

JUSTA, F. A. **Apostila distribuída no 1º Seminário comparativo de procedimentos da fiscalização**, promovido pelo Tribunal de Contas do Município de São Paulo, em 1998. Ceará, 2007.

LEMOS, C. S. **Gestão pública orientada para resultados: avaliando o caso de Minas Gerais**. 2009. 116 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública)-Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2009.

LUNKES, R. J. et al. Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 23, n. 59, p. 89-101, maio/ago. 2012.

MAGALHÃES, A.C.V.; GUIMARÃES, E.R.; FRANCO JÚNIOR, W.S. Sistema de controles internos nos municípios: proposta de um perfil ideal para os profissionais que atuam no núcleo desse sistema. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 23, n. 4, 2005. Disponível em: <<http://www.ead.gruposim.com.br/niltonandrade>>. Acesso em: 05 set. 2014.

MARÍN DE GUERRERO, M. A. **Nuevos conceptos de control interno**. Informe COSO. 2000. Disponível em: <<http://www.cosaslibres.com/search/pdf/control-interno-informe-coso/2>>. Acesso em: 07 ago. 2014.

MEDEIROS, A. A.; MACHADO, C. S. A importância do sistema de controle interno para a garantia da transparência e da qualidade das informações. **Unoesc International Legal Seminar**, Chapecó, v. 2, n. 1, p. 339-356, fev. 2013. Disponível em: <<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/uils/article/view/4006>>. Acesso em: 19 Fev. 2015.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MOELLER, R. **COSO enterprise risk management: understanding the new integrated ERM Framework**. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc., 2007.

MOORTHY, V. **Avaliação de controles internos com especial referência à auditoria de sector empresarial na Índia**. 1999. Disponível em:

<http://www.asosai.org/journal1999/evaluation_of_internal_controls.htm>. Acesso em: 12 set. 2014.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, P. R. M. O estado da arte da gestão pública. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, São Paulo, v. 53, n. 1, p. 82-90, jan./fev. 2013.

NAKAGAWA, M. **Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial**. 1987. 165 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuaria da FEA-USP, São Paulo, 1987.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria governamental**: governança e controle econômico na implantação das políticas públicas. São Paulo: Atlas, 2010.

PAULA, A. P. P. **Por uma nova gestão pública**: limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2005.

PELEIAS, I. R. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. Falando sobre controle interno. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços**, São Paulo, n. 50, p. 1 -9, 2003

PENHA, J. C.; PARISI, C. Um caminho para integrar a gestão de riscos à controladoria. In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS. 9., 2005. Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: Instituto Internacional de Custos, 2005. Disponível em: <www.intercostos.org/documentos/custos_97.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2015.

PEREIRA, J. M. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Europeia. **Revista do Serviço Público- ENAP**, Brasília, v. 42, n. 1, p. 61-82, jan./fev. 2008.

PEREIRA, L. C. B. **A reforma do Estado dos anos 90**: lógica e mecanismos de controle. Brasília: MARE, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997.

_____. Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995. **RERE – Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 16, dez./jan./fev., 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 25 fev. 2015.

PETER, M. G. A. et al. A controladoria e a gestão pública: a experiência do governo do estado do Ceará. In: ANAIS DO 8 CONGRESSO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 8., 2003, Punta Del Este. **Anais eletrônicos...** Punta Del Este: Universidad Nacional del Nordeste, 2003. Disponível em: <<http://www.eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/263.doc>>. Acesso em: 25 fev. 2015.

PIAI, M. A. B. **Metodologia para implementação de sistema de controladoria**. 2000. 155f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)-Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

PRADO, E. V. Os desafios na implementação da controladoria estratégica nas organizações. **Caderno Profissional de Administração da UNIMEP**, Piracicaba, v. 3, n. 2, p. 14-37, 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

REGINATO, E.; NONNIS, E.; PAVAN, A. Modern public internal control systems and accountability in health care organizations. **Economia Aziendale Online**, Pava, v. 2, n. 4, p. 381-396, 2011

RIBEIRO, A. S. M. **Corrupção e controle na administração pública brasileira**. São Paulo: Atlas, 2004.

SÁ, A. L. **Curso de auditoria**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SALOMON, D. V. **Como fazer uma monografia**. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SANCHEZ, O. A. O poder burocrático e o controle da informação. **Lua Nova**, [S. l.], n. 58, p. 89-119, 2003.

_____; ARAÚJO, M. **O Governo eletrônico no estado de São Paulo**. São Paulo: Cedec, jul. 2003. (Série Didática, 6)

_____; _____. A corrupção administrativa e os controles internos. **Cadernos Cedec**, São Paulo, n. 79, jan. 2006.

SANTANA, C. C. A. **O modelo gerencial do controle interno governamental**: as melhores práticas de Pernambuco. 2010. 111 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública)- Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas – EBAPE/FGV, Rio de Janeiro, 2010.

SANTOS, S. R. T.; TRES, T. F. Controladoria, auditoria interna e controle interno: o entendimento dos gestores. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 2012, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2012. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org>. Acesso em: 27 fev. 2015.

SÃO PAULO (Estado). **Constituição do estado de São Paulo**. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1989, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/1990 a 28/2009. Disponível em: <http://www.al.sp.gov.br/StaticFile/documentacao/cesp_completa.htm>. Acesso em: 03 jun. 2015.

_____. Governo do Estado de São Paulo. **Decreto nº 57.500**, 08 de novembro de 2011. Reorganiza da corregedoria geral da administração, institui o sistema estadual de controladoria e dá providências correlatas. Disponível em: <<http://www.corregedoria.sp.gov.br/adm/conteudo/Decreto57.500,20de08.11.2011.htm>>. Acesso em: 15 set. 2014.

_____. Secretaria dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo – Coordenadoria Estadual de Controle Interno – CECI Centro de Apoio ao Usuário. **SIAFISICO SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES FÍSICO-FINANCEIRAS. Manual do Operador**, mar. 2000.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V. Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. 5, p. 909-933, 2007.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SIDDIQUEE, N. A. Managing for results: lessons from public management reform in Malaysia. **The International Journal of Public Sector Management**, Bradford, v. 23, n. 1, p. 38-53, 2010.

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2003

SILVA NETO, J. M.; RIBEIRO, R. P. Gestão estratégica de recursos públicos: avaliação das variáveis restritivas à efetividade na execução do Programa de Saúde da Família. **REAd – Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, v.18, n. 1, p. 191-210, jan./abr. 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-23112012000100007>. Acesso em: 15 set. 2014.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2001.

SOLLE, G. Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement: une vision trop instrumentale. **Revue Électronique de Management Public (RECEMAP)**, [S.l.], v. 1, p. 1-18, sept. 2002.

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As instituições brasileiras de controladoria pública: teoria versus prática. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 1, p. 44-56, jan./abr. 2011.

TARIFA, M. R. et al. A Cultura organizacional influencia as práticas de controladoria? Um estudo de campo baseado no competing value model. **Revista Ciências Administrativas**, Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 323-350, maio/ago. 2011.

TENÓRIO, F. G.; SARAVIA, E. J. Esforços sobre gestão pública e gestão social. In: MARTINS, P. E. M.; PIERANTI, O. P. **Estado e gestão pública: visões do Brasil contemporâneo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2006.

THOMPSON, F.; JONES, L. R. Controllorship in the public sector. **Journal of Policy Analysis and Management**, Hoboken, v. 5, n. 3, p. 547-571, 1986.

TREVISAN, A. M. **O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil**. Ateliê Editorial, 2003.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Ed. USP, 1976.

WASSALLY, L. P. M. P. **Controles internos no setor público**: um estudo de caso na secretaria federal de controle interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. 2008. 95 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2008. Disponível em: <[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/3767/1/2008_Lorena Pinho Morbach Paredes Wassally.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/3767/1/2008_Lorena%20Pinho%20Morbach%20Paredes%20Wassally.pdf)>. Acesso em: 24 fev. 2015.

WILLSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Controllershhip**: the work of the managerial accountant. 5th ed. New York: John Wiley & Sons Inc., 1995.

ANEXO A - DECRETO Nº 57.500, DE 8 DE NOVEMBRO DE 2011

Reorganiza a Corregedoria Geral da Administração, institui o Sistema Estadual de Controladoria e dá providências correlatas.

GERALDO ALCKMIN, Governador do Estado de São Paulo, no uso de suas atribuições legais,

Considerando que a Administração Pública rege-se pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, nos termos do artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil;

Considerando que o controle dos atos da Administração Pública, imperativo da boa governança, é imprescindível à democracia, constituindo-se em um direito do cidadão;

Considerando a necessidade de constante aprimoramento das técnicas e atividades fiscalizadoras e avaliadoras, visando à efetividade dos mecanismos existentes, ao aperfeiçoamento institucional e à crescente melhoria dos serviços públicos; e

Considerando o disposto no artigo 35 da Constituição do Estado de São Paulo, que determina aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter, de forma integrada, sistema de controle interno,

Decreta:

SEÇÃO I**Disposições Preliminares**

Artigo 1º - A Corregedoria Geral da Administração, integrante da estrutura básica da Casa Civil e vinculada ao Governador do Estado, fica reorganizada nos termos deste decreto, em consonância com o disposto no artigo 32 da Constituição do Estado.

Artigo 2º - À Corregedoria Geral da Administração, com a finalidade de preservar e promover os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, economicidade e publicidade dos atos de gestão, bem como da probidade dos agentes públicos, cabe:

I - realizar correções nos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional;

II - inspecionar, para fins de correção, as contas de qualquer pessoa física ou jurídica, de direito público ou de direito privado, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou

administre dinheiro, bens e valores públicos, ou pelos quais os órgãos e entidades a que se refere o inciso I deste artigo respondam, ou que, em nome destes, assumam obrigações de natureza pecuniária;

III - coordenar o Sistema Estadual de Controladoria.

Artigo 3º - O trabalho desenvolvido pela Corregedoria Geral da Administração não prejudica o controle interno realizado de modo difuso por toda a Administração Pública, não excluindo sua atuação os serviços de correição ou correlatos já existentes, de forma permanente ou eventual, nos diversos órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional.

SEÇÃO II

Da Estrutura e dos Níveis Hierárquicos

Artigo 4º - A Corregedoria Geral da Administração é integrada por:

I - Presidente;

II - Gabinete do Presidente;

III - 10 (dez) Grupos Correcionais (de I a X);

IV - 5 (cinco) Centros de Assistência Técnica (de I a V);

V - 6 (seis) Centros de Análise de Informações e Sistemas (de I a VI);

VI - Centro Administrativo;

VII - Assistência Policial Civil;

VIII - Assessoria Policial Militar;

IX - Ouvidoria Geral;

X - Auditoria Geral

XI - Comissão Geral de Ética;

XII - Conselho de Transparência da Administração Pública.

§ 1º - A Corregedoria Geral da Administração conta, ainda, com Corregedorias Setoriais, que não se caracterizam como unidades administrativas.

§ 2º - A Assistência Policial Civil é unidade da Polícia Civil do Estado de São Paulo, subordinando-se-lhe hierárquica, administrativa e funcionalmente.

§ 3º - A Assessoria Policial Militar é unidade da Polícia Militar do Estado de São Paulo, subordinando-se-lhe hierárquica, administrativa e funcionalmente.

Artigo 5º - As unidades da Corregedoria Geral da Administração, a seguir relacionadas, têm os seguintes níveis hierárquicos:

I - de Departamento Técnico, os Grupos Correccionais;

II - de Divisão Técnica, os Centros de Assistência Técnica;

III - de Divisão:

a) os Centros de Análise de Informações e Sistemas;

b) Centro Administrativo.

SEÇÃO III

Das Atribuições

Artigo 6º - A Corregedoria Geral da Administração tem, por meio dos Grupos Correccionais, dos Centros de Assistência Técnica e dos Centros de Análise de Informações e Sistemas, além de outras que lhe forem conferidas pelo Chefe do Poder Executivo, as seguintes atribuições:

I - verificar:

a) a regularidade das atividades desenvolvidas pelos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional e dos atos praticados por agentes públicos;

b) o cumprimento das obrigações prescritas pelos regimes e jornadas de trabalho;

II - acompanhar e examinar os trabalhos realizados por outros órgãos que desempenham atividades de controle interno do Poder Executivo, requisitando, quando necessário, seus relatórios;

III - apurar a conduta funcional de agentes públicos, propondo sua responsabilização, quando for o caso;

IV - propor medidas com o escopo de:

a) padronizar procedimentos;

b) sanear irregularidades técnicas e administrativas e, quando necessário, impor responsabilidades;

V - acompanhar a execução:

a) das contratações e terceirizações, viabilizando e divulgando informações sobre o assunto, objetivando seu uso como instrumento de gestão;

b) dos contratos de gestão e convênios;

VI - desenvolver atividades preventivas de inspeção e correção de potenciais desvios, com técnicas de inteligência, visando ao combate de irregularidades administrativas ou práticas lesivas ao patrimônio público;

VII - propor medidas e coordenar projetos visando à integração de sistemas de informações, no âmbito da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional, para fins de controle;

VIII - atuar para solucionar conflitos decorrentes da gestão de contratos, quando solicitado por Secretários de Estado, pelo Procurador Geral do Estado ou por dirigentes de entidades da Administração Pública Indireta e Fundacional;

IX - receber, analisar e publicar as declarações de bens das autoridades e dos dirigentes abrangidos pelo artigo 3º, incisos II a IV, do Decreto nº 41.865, de 16 de junho de 1997, alterado pelo Decreto nº 54.264, de 23 de abril de 2009;

X - receber e analisar informações de ouvidoria, auditoria e controle interno, promover interação institucional e adotar demais medidas necessárias à coordenação do Sistema Estadual de Controladoria;

XI - organizar e administrar na internet o Portal da Transparência Estadual, no sítio eletrônico www.transparencia.sp.gov.br, que disponibilizará dados relevantes da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional para fins de controle social;

XII - realizar:

a) inspeções preventivas em obras civis, a fim de evitar possíveis irregularidades por pagamentos indevidos em medições e na execução dos contratos celebrados no âmbito da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional;

b) vistorias e avaliações de entidades que recebam recursos públicos estaduais;

XIII - incentivar e apoiar a realização de cursos de capacitação, qualificação e formação de agentes públicos e a produção de material informativo e de orientação nas áreas de gestão e controle;

XIV - receber e analisar as autorizações de pagamentos, a título indenizatório, de despesas sem cobertura contratual ou decorrentes de contrato posteriormente declarado inválido, nos termos do Decreto nº 40.177, de 7 de julho de 1995, alterado pelo Decreto nº 53.334, de 19 de agosto de 2008;

XV - fiscalizar:

a) a concessão de diárias a agentes públicos, para cumprimento do disposto no Decreto nº 48.292, de 2 de dezembro de 2003, alterado pelo Decreto nº 48.580, de 1º de abril de 2004, e pelo Decreto nº 49.878, de 11 de agosto de 2005;

b) o reajuste de preços dos contratos de serviços celebrados por órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional, com vista à observância ao Decreto nº 48.326, de 12 de dezembro de 2003;

c) o cumprimento:

1. do Decreto nº 48.999, de 29 de setembro de 2004, que trata da inserção, em sistema eletrônico de registro, das sanções administrativas aplicadas a empresas contratadas;

2. da política de gestão das passagens aéreas, tratada no Decreto nº 53.546, de 13 de outubro de 2008;

3. da legislação relativa à dispensa e à inexigibilidade de licitação;

4. do Decreto nº 56.565, de 22 de dezembro de 2010, que trata das regras a serem observadas para a aprovação de projetos básicos de obras e serviços de engenharia e arquitetura;

d) a obrigatoriedade:

1. do uso da modalidade licitatória de pregão para aquisição de bens e serviços comuns, conforme o Decreto nº 51.469, de 2 de janeiro de 2007;

2. da inversão de fases prevista no artigo 40 da Lei nº 6.544, de 22 de novembro de 1989, com a redação dada pela Lei nº 13.121, de 7 de julho de 2008, regulamentada pelo Decreto nº 54.010, de 12 de fevereiro de 2009, nas licitações realizadas nas modalidades concorrência, tomada de preços ou convite;

e) o Programa de Inserção de Jovens Egressos e Jovens em Cumprimento de Medida Socioeducativa no Mercado de Trabalho - PROGRAMA, bem como o Programa de Inserção de Egressos do Sistema Penitenciário no Mercado de Trabalho - PRÓ-EGRESSO, instituídos, respectivamente, pelo Decreto nº 55.125, de 7 de dezembro de 2009, e pelo Decreto nº 55.126, de 7 de dezembro de 2009, alterado pelo Decreto nº 56.290, de 15 de outubro de 2010;

XVI - acompanhar a participação, em licitações, de cooperativas, para cumprimento do disposto no Decreto nº 55.938, de 21 de junho de 2010, alterado pelo Decreto nº 57.159, de 21 de julho de 2011;

XVII - outras que se fizerem necessárias ao cumprimento do disposto no artigo 2º deste decreto e à garantia dos preceitos estabelecidos no artigo 32 da Constituição do Estado.

Artigo 7º - O Gabinete do Presidente tem as seguintes atribuições:

I - assistir o Presidente no desempenho de suas atribuições;

II - examinar e preparar o expediente a ser encaminhado ao Presidente;

III - analisar, distribuir e acompanhar os trabalhos determinados pelo Presidente;

IV - coordenar os trabalhos das unidades previstas nos incisos III a X do artigo 4º deste decreto;

V - desempenhar outras atividades determinadas pelo Presidente.

Artigo 8º - O Centro Administrativo tem as seguintes atribuições:

I - receber, expedir e registrar documentos, bem como autuar e protocolar processos da Corregedoria;

II - manter e atualizar:

a) controle interno de papéis e processos;

b) informações e dados gerenciais dos trabalhos da Corregedoria;

III - prover apoio administrativo ao Presidente, ao seu Gabinete e às unidades previstas nos incisos III a XII do artigo 4º deste decreto;

IV - viabilizar o cumprimento do cronograma de inspeções e correções;

V - em relação ao Sistema de Administração de Pessoal, as previstas no parágrafo único do artigo 22 do Decreto nº 52.833, de 24 de março de 2008;

VI - desempenhar outras atividades determinadas pelo Presidente.

SEÇÃO IV

Das Competências

Artigo 9º - O Presidente da Corregedoria Geral da Administração, além de outras que lhe forem conferidas por lei ou decreto, tem, em sua área de atuação, as seguintes competências:

I - disciplinar, mediante portaria, o funcionamento ordinário da Corregedoria;

II - assessorar o Secretário-Chefe da Casa Civil, bem como coordenar, orientar e acompanhar as atividades das unidades subordinadas, conforme previsto no artigo 87, inciso I, do Decreto nº 51.991, de 18 de julho de 2007;

III - cumprir e fazer cumprir as normas e transmitir as estratégias a serem adotadas no desenvolvimento dos trabalhos, além das demais previstas no artigo 110, incisos I e III, do Decreto nº 51.991, de 18 de julho de 2007;

IV - adotar os atos de gestão de pessoal, consoante os artigos 31 e 38 do Decreto nº 52.833, de 24 de março de 2008;

V - a prevista no artigo 39 do Decreto nº 52.833, de 24 de março de 2008, de exercer, também, em relação ao pessoal diretamente subordinado e sempre que a estrutura organizacional assim exigir, as competências conferidas às autoridades de menor nível hierárquico.

Artigo 10 - Os Diretores dos Grupos Correccionais, além de outras que lhes forem conferidas por lei ou decreto, têm, em suas respectivas áreas de atuação, as seguintes competências:

I - coordenar, orientar, acompanhar e baixar normas de funcionamento das atividades das unidades subordinadas, conforme previsto no artigo 87, inciso I, alíneas “c” e “d”, do Decreto nº 51.991, de 18 de julho de 2007;

II - em relação ao Sistema de Administração de Pessoal, as previstas nos artigos 31 e 38 do Decreto nº 52.833, de 24 de março de 2008.

Artigo 11 - Os Diretores dos Centros, além de outras que lhes forem conferidas por lei ou decreto, têm, em suas respectivas áreas de atuação, as seguintes competências:

I - as previstas no artigo 95 do Decreto nº 51.991, de 18 de julho de 2007, cabendo orientar e acompanhar o andamento das unidades subordinadas;

II - em relação ao Sistema de Administração de Pessoal, as previstas nos artigos 34 e 38 do Decreto nº 52.833, de 24 de março de 2008;

III - as previstas no inciso III do artigo 9º deste decreto.

Artigo 12 - As competências previstas nesta seção, quando comuns, serão exercidas de preferência pelos responsáveis de menor nível hierárquico.

SEÇÃO V

Do Funcionamento

Artigo 13 - O procedimento de correição será instaurado mediante portaria do Presidente da Corregedoria Geral da Administração, em atendimento a determinação do Governador do Estado ou a solicitação de Secretário de Estado ou do Procurador Geral do Estado ou, ainda, de ofício.

Artigo 14 - No exercício de suas funções, os Corregedores terão acesso livre e amplo a todos os órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional, devendo seus dirigentes e demais autoridades prestar-lhes toda a assistência de que necessitarem.

§ 1º - Os Corregedores deverão identificar-se, junto aos órgãos e entidades a que se refere o “caput” deste artigo, mediante a apresentação de carteira funcional especial.

§ 2º - Os dirigentes dos órgãos e entidades referidos no “caput” deste artigo tomarão as medidas necessárias para garantir aos Corregedores o acesso, regular e permanente, a todos os sistemas de informação e comunicação sob a coordenação de suas Pastas ou entidades, em especial os abaixo relacionados, sem prejuízo de outros cujo acesso for demandado pelo Presidente da Corregedoria Geral da Administração:

1. Cadastro de Contribuintes do ICMS - CADESP;
2. Cadastro Geral de Fornecedores do Estado de São Paulo - CADFOR;
3. Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Estaduais - CADIN;
4. Cadastro de Obras e Ações do Governo - COAG;

5. Cadastro de Regularidade de Municípios;
6. Cadastro de Serviços Terceirizados - CADTERC;
7. Gestão Dinâmica de Administração Escolar - GDAE;
8. Gestão Unificada e Integrada de Recursos Humanos e de Folha de Pagamento – GUIA RH;
9. Sistema de Acompanhamento de Investimentos - SAI;
10. Sistema de Acompanhamento de Pregão Presencial - SAPP;
11. Sistema de Acompanhamento de Projetos Estruturantes Prioritários - SIGA;
12. Sistema de Administração Financeira para Estados e Municípios - SIAFEM;
13. Sistema de Alterações Orçamentárias - SAO;
14. Sistema de Consulta do Valor Adicionado - e-Dipam;
15. Sistema de Controle Interno Gerencial - CIGER;
16. Sistema de Gerência de Projetos - SGP;
17. Sistema de Gestão das Manifestações do Cidadão - SGMC;
18. Sistema de Gestão do Patrimônio Imobiliário do Estado - SGPI;
19. Sistema de Informações das Entidades Descentralizadas - SIEDESC;
20. Sistema de Informações em Vigilância Sanitária - SIVISA;
21. Sistema de Informações Gerenciais da Execução Orçamentária - SIGEO;
22. Sistema de Monitoramento de Programas e Ações do Plano Plurianual - SIMPA;
23. Sistema Integrado de Informações Físico-Financeiras - SIAFÍSICO;
24. Sistema de Administração dos Transportes Internos Motorizados - SATIM;
25. Sistema Integrado de Gestão de Frotas - SIGEF;
26. Sistema Orçamentário das Empresas - SOE;
27. Sistema Integrado de Convênios.

Artigo 15 - Para instrução dos procedimentos de correição, os Corregedores poderão:

I - requisitar:

a) documentos que julgarem necessários, ainda que conclusos ou arquivados, para serem examinados na sede da Corregedoria Geral da Administração, lavrando-se os respectivos termos de requisição e recebimento;

b) estudos, pareceres, perícias, exames ou trabalhos técnicos para suporte das correições;

II - acompanhar as apurações preliminares, sindicâncias ou processos administrativos disciplinares promovidos pelos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional;

III - ter acesso livre e amplo aos atos processuais de que trata o inciso II deste artigo e aos respectivos autos, bem como requisitar, quando necessário, as peças que os instruem;

IV - colher depoimentos e receber denúncias ou reclamações que possam revelar ou esclarecer irregularidades administrativas;

V - com autorização prévia e expressa do Presidente da Corregedoria, apreender documentos, arquivos e outros elementos necessários à complementação de prova em procedimento correcional;

VI - participar de apurações preliminares instauradas por portaria do Presidente da Corregedoria Geral da Administração.

Parágrafo único - As atribuições de que trata este artigo serão exercidas com observância do disposto no artigo 271 da Lei nº 10.261, de 28 de outubro de 1968.

Artigo 16 - Os Corregedores deverão levar imediatamente ao conhecimento do Presidente da Corregedoria Geral da Administração, para adoção das medidas cabíveis, todas as irregularidades detectadas.

Artigo 17 - O Presidente da Corregedoria Geral da Administração poderá convocar agentes públicos para prestarem depoimentos e informações em procedimentos correcionais.

Artigo 18 - Os ofícios, as requisições de informações, os documentos e processos, bem como as convocações de agentes públicos, encaminhados pelo Presidente da Corregedoria Geral da Administração, devem ser atendidos no prazo de 10 (dez) dias a contar da data de recebimento, se outro não for fixado, sob pena de suspensão do pagamento de vencimentos, remuneração ou salário, na forma do artigo 262 da Lei nº 10.261, de 28 de outubro de 1968, sem prejuízo da apuração da respectiva responsabilidade funcional.

Artigo 19 - Os processos originários da Corregedoria Geral da Administração serão tratados de maneira preferencial em todos os órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional por onde tramitarem.

§ 1º - Os processos a que se refere o “caput” deste artigo deverão retornar à Corregedoria Geral da Administração devidamente instruídos e concluídos, no prazo fixado por seu Presidente, sob pena de responsabilidade funcional.

§ 2º - Na impossibilidade de cumprimento do prazo a que se refere o § 1º deste artigo, a autoridade competente deverá:

1. informar ao Presidente da Corregedoria Geral da Administração as diligências realizadas;

2. solicitar, mediante ofício fundamentado, prazo suplementar.

Artigo 20 - Os resultados dos trabalhos realizados pelos Corregedores constarão de relatórios circunstanciados, com proposta de adoção de medidas necessárias ao saneamento de irregularidades técnicas ou administrativas e à apuração de responsabilidade, quando for o caso.

Parágrafo único - Será responsabilizado o Corregedor que, em seus relatórios, faltar com a verdade ou omitir irregularidades detectadas nos serviços sob seu exame.

Artigo 21 - O Presidente da Corregedoria Geral da Administração, à vista dos relatórios apresentados pelos Corregedores, poderá encaminhar:

I - os procedimentos de correição às autoridades das unidades inspecionadas, para conhecimento e providências que se fizerem necessárias;

II - resumos dos resultados das correições efetuadas aos respectivos Secretários de Estado, ao Procurador Geral do Estado ou aos dirigentes de entidades da Administração Pública Indireta e Fundacional, com indicação:

a) das recomendações adotadas ou em andamento;

b) das propostas para apuração de responsabilidade pelas irregularidades verificadas;

III - propostas de instauração de procedimentos disciplinares punitivos aos Secretários de Estado e ao Procurador Geral do Estado;

IV - representações ou sugestões de providências aos órgãos de controle externo, a autoridades policiais e ao Ministério Público, acompanhadas, quando for o caso, de peças extraídas dos autos dos procedimentos de correição;

V - cópias do material probante produzido em procedimento de correição ao Ministério Público, para as providências cabíveis.

Parágrafo único - Os encaminhamentos de que trata este artigo serão efetuados, quando for o caso, por intermédio do Secretário-Chefe da Casa Civil.

Artigo 22 - Ficando configurada, em procedimento instaurado no âmbito da Corregedoria Geral da Administração, irregularidade praticada por agente público e definida sua autoria, os autos de procedimento de correição deverão ser utilizados para subsidiar a instauração de processo administrativo ou de sindicância disciplinares, salvo mediante justificativa devidamente motivada da autoridade responsável, observado o disposto no artigo 271 da Lei nº 10.261, de 28 de outubro de 1968.

Artigo 23 - No exercício de suas funções, a Corregedoria Geral da Administração contará, quando for o caso, com o apoio das Polícias Civil e Militar e da Superintendência da Polícia Técnico-Científica, da Secretaria da Segurança Pública, em especial da Divisão de Investigações sobre Crimes contra a Administração, do Departamento de Polícia de Proteção à Cidadania - DPPC, criado pelo Decreto nº 54.359, de 20 de maio de 2009.

Artigo 24 - A autoridade responsável por órgão ou entidade da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional, ao tomar conhecimento de atos de responsabilidade de subordinado mediato ou imediato, apontados em procedimentos de correição, determinará:

I - o pronto saneamento das irregularidades constatadas;

II - a instauração do procedimento disciplinar cabível, com vista à apuração de responsabilidade, observada a Consolidação das Leis do Trabalho no que se refere a empregados públicos.

SEÇÃO VI

Dos Corregedores

Artigo 25 - A Corregedoria Geral da Administração contará com, no mínimo, 30 (trinta) Corregedores, designados pelo Governador do Estado, mediante indicação do seu

Presidente, dentre agentes públicos estaduais, com formação de nível superior e de ilibada reputação moral e funcional.

Artigo 26 - A função de Corregedor, da Corregedoria Geral da Administração, é exercida:

I - mediante retribuição com a gratificação prevista no artigo 18 da Lei Complementar nº 1080, de 17 de dezembro de 2008;

II - sem prejuízo do vencimento, do salário ou da remuneração, bem como das demais vantagens pecuniárias, inclusive prêmios e bonificações, percebidos pelo agente público no órgão de origem, observado o disposto no artigo 37 da Lei Complementar nº 1080, de 17 de dezembro de 2008.

SEÇÃO VII

Da Requisição de Agentes Públicos

Artigo 27 - Sempre que necessário ao pleno exercício de suas atribuições, a Corregedoria Geral da Administração poderá contar, em caráter excepcional e transitório, com a colaboração de agentes públicos dos órgãos e entidades a que se refere o inciso I do artigo 2º deste decreto, requisitados, sem prejuízo de suas funções normais, por seu Presidente, para dar às equipes de Corregedores o aporte técnico relacionado com as respectivas áreas de atuação ou especialização.

Artigo 28 - A requisição, acompanhada de justificativa, será endereçada ao dirigente de órgão ou entidade a que se refere o artigo 27 deste decreto, devendo ser atendida no prazo máximo de 5 (cinco) dias a contar da data de seu recebimento.

Artigo 29 - Não poderão ser requisitados, para os fins do artigo 27 deste decreto, agentes públicos titulares de cargos em comissão ou ocupantes de funções ou empregos de confiança, quando de direção ou chefia.

Artigo 30 - O agente público requisitado para prestar serviços de apoio técnico à Corregedoria Geral da Administração não terá qualquer prejuízo em seu vencimento, salário ou remuneração, bem como nas vantagens pecuniárias, inclusive prêmios e bonificações, percebidos no órgão ou na entidade de origem.

SEÇÃO VIII

Das Corregedorias Setoriais

Artigo 31 - As Corregedorias Setoriais serão instaladas junto:

I - a Secretarias de Estado, mediante resolução conjunta do Secretário-Chefe da Casa Civil e do Titular da Pasta interessada, compreendendo sua Administração Direta, Indireta e Fundacional;

II - à Procuradoria Geral do Estado, mediante resolução conjunta do Secretário-Chefe da Casa Civil e do Procurador Geral do Estado.

Artigo 32 - As Corregedorias Setoriais exercerão, em seus respectivos âmbitos de atuação, as atribuições previstas no artigo 6º deste decreto que forem conferidas a cada uma pelo Presidente da Corregedoria Geral da Administração, mediante portaria.

Artigo 33 - As Secretarias de Estado e a Procuradoria Geral do Estado, quando contarem com Corregedorias Setoriais instaladas, deverão prestar-lhes o apoio administrativo necessário para o adequado desenvolvimento dos respectivos trabalhos.

SEÇÃO IX

Da Ouvidoria Geral

Artigo 34 - A Ouvidoria Geral terá a finalidade de interagir com as Ouvidorias dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional, por meio da organização e análise do conjunto das manifestações recebidas e de indicadores do nível de satisfação dos usuários dos serviços públicos, visando a orientar a atuação do Sistema Estadual de Controladoria.

Artigo 35 - Cabe à Ouvidoria Geral:

I - promover a proteção e a defesa do usuário do serviço público do Estado de São Paulo, nos termos da Lei nº 10.294, de 20 de abril de 1999;

II - sistematizar informações sobre a atuação dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional, com base nos dados das respectivas Ouvidorias, por meio de monitoramento e avaliação dos seus indicadores;

III - sugerir ações com vista à melhoria das Ouvidorias e do funcionamento do serviço público estadual, evitando a reincidência de manifestações pertinentes à ineficácia e à ineficiência;

IV - incentivar a divulgação, de forma ampla e transparente, das ações desenvolvidas pelas Ouvidorias dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional;

V - produzir estatísticas indicativas do nível de satisfação dos usuários dos serviços públicos prestados, com base nas manifestações recebidas;

VI - contribuir com a disseminação das formas de participação no acompanhamento e fiscalização da prestação dos serviços públicos.

SEÇÃO X

Da Auditoria Geral

Artigo 36 - A Auditoria Geral terá por finalidade a interação com as atividades de auditoria realizadas por órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional, bem como a centralização das informações referentes ao resultado das atividades de auditoria, respeitado o disposto no Decreto-Lei Complementar nº 7, de 6 de novembro de 1969.

§ 1º - As atividades e competências do Departamento de Controle e Avaliação da Secretaria da Fazenda permanecem inalteradas, bem como as atribuições das demais auditorias específicas existentes nos órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional.

§ 2º - Todas as auditorias em funcionamento atuarão de modo a colaborar com as atividades do Sistema Estadual de Controladoria, enviando à Auditoria Geral o Plano de Trabalho Anual, no início de cada exercício, e relatórios trimestrais com a síntese das atividades efetuadas e respectivos resultados.

§ 3º - Os planos de trabalho e os relatórios consolidados do Departamento de Controle e Avaliação da Secretaria da Fazenda serão encaminhados à Corregedoria Geral da Administração pelo Gabinete do Secretário, após aprovação do Titular da Pasta.

SEÇÃO XI

Da Comissão Geral de Ética

Artigo 37 - A Comissão Geral de Ética terá por finalidade promover a ética pública e conhecer as consultas, denúncias e representações formuladas contra agente público por infringência a princípio ou norma ético-profissional, adotando as providências cabíveis, nos termos da Lei nº 10.294, de 20 de abril de 1999.

Parágrafo único - A Comissão deverá apresentar ao Presidente da Corregedoria Geral da Administração proposta de Código de Ética destinado a todos os agentes públicos integrantes de órgãos do Sistema Estadual de Controladoria.

Artigo 38 - São atribuições da Comissão Geral de Ética:

I - subsidiar o Governador, os Secretários de Estado e o Procurador Geral do Estado em questões que envolvam normas do Código de Ética;

II - encaminhar sugestões de aprimoramento do Código de Ética;

III - dirimir dúvidas a respeito da interpretação e de casos omissos do Código de Ética;

IV - dar ampla divulgação ao Código de Ética;

V - responder a consultas de autoridades em matéria regulada pelo Código de Ética.

Artigo 39 - Os membros da Comissão Geral de Ética serão designados pelo Governador do Estado, a partir de indicações feitas pelo Presidente da Corregedoria Geral da Administração e aprovadas pelo Secretário- Chefe da Casa Civil.

Parágrafo único - A participação na Comissão é considerada serviço público relevante não remunerado.

SEÇÃO XII

Do Conselho de Transparência da Administração Pública

Artigo 40 - O Conselho de Transparência da Administração Pública, de natureza consultiva, terá a finalidade de propor à Corregedoria Geral da Administração diretrizes, metodologias, mecanismos e procedimentos voltados ao incremento da transparência institucional, em articulação com os órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional, com vista à prevenção da malversação dos recursos públicos, à eficiência da gestão e à garantia da moralidade administrativa.

Artigo 41 - O Conselho de Transparência da Administração Pública será composto dos seguintes membros:

I - 6 (seis) representantes do Poder Executivo, pertencentes aos seguintes órgãos:

- a) Casa Civil;
- b) Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania;
- c) Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Regional;
- d) Secretaria da Fazenda;
- e) Secretaria de Gestão Pública;
- f) Procuradoria Geral do Estado;

II - mediante convite:

a) 3 (três) representantes de entidades não governamentais, estabelecidas há mais de 2 (dois) anos, que atuem nas áreas de transparência, controle social ou correlatas;

b) 3 (três) cidadãos residentes no Estado de São Paulo, maiores de 35 (trinta e cinco) anos, de reputação ilibada e notório conhecimento sobre a temática do Conselho.

§ 1º - Os membros previstos no inciso I serão indicados pelos respectivos titulares das Pastas e da Procuradoria Geral do Estado e designados pelo Governador do Estado.

§ 2º - Os membros previstos no inciso II serão indicados pelo Presidente da Corregedoria Geral da Administração, aprovados pelo Secretário-Chefe da Casa Civil e designados pelo Governador do Estado.

§ 3º - Poderão ser convidados a participar das reuniões do Conselho, sem direito a voto, mediante ofício do Presidente da Corregedoria Geral da Administração:

1. representantes do Poder Judiciário, do Ministério Público, da Assembleia Legislativa, do Tribunal de Contas, da Defensoria Pública e da Ordem dos Advogados do Brasil - Seção São Paulo;

2. profissionais especialistas, representantes de outros órgãos ou entidades públicas, bem como de organizações da sociedade civil.

§ 4º - A participação no Conselho de Transparência da Administração Pública é considerada serviço público relevante não remunerado.

Artigo 42 - Os membros do Conselho de Transparência da Administração Pública terão mandato de 2 (dois) anos, permitida a recondução por igual período.

SEÇÃO XIII

Do Portal da Transparência Estadual

Artigo 43 - O Portal da Transparência Estadual terá por finalidade a centralização e divulgação de dados relevantes referentes à transparência na gestão e ao controle social do Poder Executivo.

Parágrafo único - O Portal da Transparência será administrado pela Corregedoria Geral da Administração, devendo os órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional prestar todas as informações necessárias à sua alimentação e manutenção.

Artigo 44 - O Portal da Transparência Estadual, sem prejuízo de outras informações que possam ser agregadas e da continuidade de espaços virtuais já existentes, deverá conter as seguintes informações:

I - série histórica, abrangendo ao menos 3 (três) exercícios, das receitas do Estado, com consulta por órgão ou receita por natureza nos diversos níveis de desdobramento, bem como da previsão do ano vigente com as informações da realização mês a mês, observado o mesmo nível de consulta;

II - despesas liquidadas referentes a compras de bens de consumo e contratação de terceiros, consolidadas por órgão;

III - demonstrativo mensal das despesas com pagamento de diárias do exercício vigente;

IV - receitas realizadas por órgão, especificadas por fonte até o nível de alínea;

V - investimentos realizados por órgão e natureza, especificando bens de capital e obras;

VI - transferências de recursos públicos estaduais a Municípios, entidades, cidadãos ou por ação de governo;

VII - despesas liquidadas por órgão e programa de trabalho, detalhado por natureza de pessoal e encargos, outras despesas correntes e investimentos;

VIII - empresas e pessoas físicas proibidas de contratar com o Poder Público;

IX - relação de agentes públicos dos órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional;

X - tabela de remuneração mensal dos agentes públicos dos órgãos e entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional;

XI - quadros demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal;

XII - manual de navegação, glossário, perguntas frequentes, denúncia eletrônica e “fale conosco” por e-mail, carta e telefone.

Artigo 45 - O Portal da Transparência Estadual deve ser de fácil acessibilidade, utilizando linguagem e recursos que propiciem compreensão, bem como a exportação dos dados para plataformas tecnológicas compatíveis.

Parágrafo único - A exportação dos dados deverá ser feita em conformidade com o estabelecido no Decreto nº 55.559, de 12 de março de 2010, que dispõe sobre o livre acesso a dados e informações não sigilosos da Administração Pública.

SEÇÃO XIV

Do Sistema Estadual de Controladoria

Artigo 46 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida mediante sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos deste decreto, sem prejuízo do sistema de controle externo.

Artigo 47 - Fica instituído o Sistema Estadual de Controladoria, com a finalidade de:

I - promover os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência, apoiando o controle externo no exercício de sua missão institucional;

II - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;

III - fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos do orçamento do Estado, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;

IV - estimular a verificação da conveniência e oportunidade das medidas e decisões no atendimento do interesse público, tendo como parâmetros a eficiência, a produtividade e a efetividade dos serviços prestados;

V - colaborar para que as atividades da Administração Pública se desenvolvam dentro do equilíbrio de custo-benefício;

VI - estimular o controle preventivo por meio de orientações, pareceres, diretrizes, normas de serviço e outras práticas que proporcionem a gestão eficiente, eficaz e efetiva;

VII - incentivar estudos, pesquisas e atividades de capacitação dos agentes públicos do Estado, visando ao aperfeiçoamento dos instrumentos de controle.

Parágrafo único - As funções previstas neste artigo:

1. são cumulativas àquelas previstas nas normas que regem os órgãos integrantes do Sistema Estadual de Controladoria;

2. observarão o disposto no Decreto-Lei Complementar nº 7, de 6 de novembro de 1969.

Artigo 48 - O Sistema Estadual de Controladoria será exercido pelos seguintes órgãos:

I - Casa Civil, pela Corregedoria Geral da Administração, como órgão central;

II - Secretaria da Fazenda, em especial por meio do Departamento de Controle e Avaliação;

III - Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Regional, em especial pela Coordenadoria de Planejamento e Avaliação e pela Coordenadoria de Orçamento;

IV - Secretaria de Gestão Pública;

V - Procuradoria Geral do Estado.

Artigo 49 - O Sistema Estadual de Controladoria tem as seguintes atribuições:

I - sistematizar e analisar as informações relativas às atividades de auditoria e fiscalização exercidas pelos órgãos competentes nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, de captação e controle de recursos externos e nos demais sistemas administrativos e operacionais, segundo os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, eficiência e economicidade;

II - avaliar o cumprimento e a efetividade dos programas de governo;

III - acompanhar a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional, em apoio ao exercício do controle externo do Poder Legislativo, previsto no artigo 32 da Constituição do Estado;

IV - propor medidas a serem adotadas de forma padronizada a respeito da aplicação das normas que dispõem sobre o regime disciplinar e funcional dos servidores públicos;

V - contribuir ao aperfeiçoamento de normas e procedimentos de correição, auditoria e ouvidoria;

VI - coordenar as ações que exijam integração dos órgãos e das unidades que desempenhem atividades de auditoria e correição;

VII - propor ações para prevenção de ocorrência de irregularidades administrativas no âmbito do Poder Executivo;

VIII - promover o incremento da transparência pública, tendo em vista o fomento à participação da sociedade e a prevenção da malversação dos recursos públicos;

IX - reunir e integrar dados e informações decorrentes das atividades de auditoria, fiscalização e correição.

§ 1º - As corregedorias, auditorias e demais órgãos internos de controle da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional deverão encaminhar trimestralmente relatórios com a síntese de suas atividades à Corregedoria Geral da Administração.

§ 2º - As atribuições relacionadas neste artigo serão exercidas com observância do disposto no Decreto-Lei Complementar nº 7, de 6 de novembro de 1969.

SEÇÃO XV

Disposições Finais

Artigo 50 - O Secretário-Chefe da Casa Civil poderá, mediante resolução:

I - detalhar as atribuições e competências de que trata este decreto;

II - baixar as normas complementares que se fizerem necessárias ao adequado cumprimento deste decreto.

Artigo 51 - Para o pleno exercício de suas atribuições, a Corregedoria Geral da Administração poderá vir a contar com unidades regionais, a serem gradativamente criadas mediante decreto.

Artigo 52 - O artigo 6º do Decreto nº 48.999, de 29 de setembro de 2004, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Artigo 6º - O Comitê de Qualidade da Gestão Pública poderá expedir normas complementares, quando as julgar necessárias, para orientação das ações a serem adotadas pelos órgãos e entidades no cumprimento das disposições deste decreto.

Parágrafo único - A Corregedoria Geral da Administração ficará responsável por fiscalizar o cumprimento do disposto neste decreto, em especial a inserção das sanções administrativas no sistema eletrônico de registro de sanções, constante do sítio eletrônico www.sancoes.sp.gov.br.” (NR)

Artigo 53 - O inciso II do artigo 3º do Decreto nº 41.865, de 16 de junho de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

“II - os Secretários de Estado, o Chefe da Casa Militar, o Procurador Geral do Estado, o Presidente da Corregedoria Geral da Administração, o Secretário Particular do Governador e os Assessores Especiais do Governador;”. (NR)

Artigo 54 - O artigo 3º do Decreto nº 41.865, de 16 de junho de 1997, passa a vigorar acrescido de parágrafo único, com a seguinte redação:

“Parágrafo único - A alteração do ocupante de qualquer um dos cargos constantes dos incisos II a IV deste artigo deverá ser informada, no prazo de 5 (cinco) dias, à Corregedoria Geral da Administração, pelo dirigente da respectiva unidade de recursos humanos.”.

Artigo 55 - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, ficando revogadas as disposições em contrário, em especial os artigos 1º a 37 e 39 do Decreto nº 54.424, de 8 de junho de 2009.

Palácio dos Bandeirantes, 8 de novembro de 2011

GERALDO ALCKMIN

Mônika Carneiro Meira Bergamaschi

Secretária de Agricultura e Abastecimento

Paulo Alexandre Pereira Barbosa
Secretário de Desenvolvimento Econômico, Ciência e Tecnologia

Angelo Andréa Matarazzo
Secretário da Cultura

Herman Jacobus Cornelis Voorwald
Secretário da Educação

Edson de Oliveira Giriboni
Secretário de Saneamento e Recursos Hídricos

Andrea Sandro Calabi
Secretário da Fazenda

Silvio França Torres
Secretário da Habitação

Saulo de Castro Abreu Filho
Secretário de Logística e Transportes

Eloísa de Sousa Arruda
Secretária da Justiça e da Defesa da Cidadania

Bruno Covas
Secretário do Meio Ambiente

Rodrigo Garcia
Secretário de Desenvolvimento Social

Emanuel Fernandes
Secretário de Planejamento e Desenvolvimento Regional

Giovanni Guido Cerri
Secretário da Saúde

Antonio Ferreira Pinto
Secretário da Segurança Pública

Lourival Gomes
Secretário da Administração Penitenciária

Jurandir Fernando Ribeiro Fernandes
Secretário dos Transportes Metropolitanos

David Zaia

Secretário do Emprego e Relações do Trabalho

José Benedito Pereira Fernandes

Secretário de Esporte, Lazer e Juventude

José Aníbal Peres de Pontes

Secretário de Energia

Edson Aparecido dos Santos

Secretário de Desenvolvimento Metropolitano

Julio Francisco Semeghini Neto

Secretário de Gestão Pública

Márcio Luiz França Gomes

Secretário de Turismo

Linamara Rizzo Battistella

Secretária dos Direitos da Pessoa com Deficiência

Sidney Estanislau Beraldo

Secretário-Chefe da Casa Civil

Publicado na Casa Civil, aos 8 de novembro de 2011.

Diário Oficial

Poder Executivo

Estado de São Paulo

Seção I

Palácio dos Bandeirantes

Av. Morumbi, 4.500 - Morumbi - CEP 05698-900 - Fone: 3745-3344

Nº 23 – DOE de 04/02/15 – Seção 1 – p.36

Saúde

GABINETE DO SECRETÁRIO