

Funções da Controladoria no Setor Público: Um Estudo da Produção Científica Brasileira

Resumo

O presente artigo verificou se no setor público as funções da controladoria estão de acordo com as funções definidas na literatura. Inicialmente, identificou-se as funções da controladoria em âmbito geral e em seguida analisou-se como essas funções são aplicadas pela controladoria pública no Brasil. Desenvolveu-se um estudo bibliométrico, com a utilização de análise de conteúdo. Para a operacionalização do trabalho, buscou-se artigos que apresentaram o tema relacionado à controladoria no setor público, constantes na base de dados Spell, no período de 2008 a 2017. Foram obtidos 46 artigos, que foram previamente analisados, excluindo-se da amostra os que não apresentaram o tema relacionado ao objetivo da pesquisa. Dessa forma, a amostra final consta de 12 artigos. Na análise foram observados principalmente os diferentes enfoques das funções da controladoria no setor público. Entre os principais resultados, destaca-se que, apesar de haver a aplicação de algumas funções típicas da controladoria, sendo a de controle interno a função mais frequente nos órgãos, esse mecanismo e suas funções ainda são pouco explorados e pouco conhecidos pelos usuários da informação contábil. O estudo ainda fornece evidências sobre a influência dos aspectos legais, relacionados ao controle e prestação de contas, assim como fatores técnicos e culturais relacionados ao papel e funções da controladoria no ambiente público brasileiro.

Palavras-chave: Controladoria; Controle Interno; Setor Público; Artigos.

Linha Temática: Controladoria em Entidades Públicas

1 Introdução

A preocupação com a utilização de recursos públicos é um tema de interesse geral, pois afeta o dia a dia da população. No cenário político e econômico no qual o Brasil se encontra, a questão do controle na gestão pública ganha cada vez mais destaque, principalmente impulsionada pelos escândalos de corrupção e indícios de má utilização dos recursos públicos divulgados constantemente nos meios de comunicação.

Em decorrência das exigências legais impostas aos gestores públicos, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000) que passou a exigir, entre outras coisas, mais transparência e responsabilidade na gestão pública, surgiu a necessidade de implantação de unidades de controladoria na administração pública, com o propósito de assessorar os gestores na utilização dos recursos, além do cumprimento da legislação (Macêdo &

Realização:



Lavarda, 2013). Entretanto, mais do que um órgão de controle e acompanhamento, a controladoria é um arcabouço legal que leva a uma maior transparência na prestação de contas.

As controladorias públicas no Brasil foram criadas com o objetivo de auxiliar na gestão dos recursos públicos, servindo de ferramenta para diminuir a assimetria informacional existente entre os gestores públicos e a sociedade (Suzart, Marcelino & Rocha, 2011). Para Beuren, Pasqual e Schindwein (2007) a controladoria é uma área que contribui com o processo de gestão por meio de informações que dão base ao processo de tomada de decisão.

Para Catelli (2001), as funções da controladoria podem ser definidas como: apoio ao processo de gestão; avaliação de desempenho; avaliação de resultado; gestão dos sistemas de informações; e atender aos agentes de mercado. Conforme Borinelli (2006), a controladoria possui as seguintes funções: contábil, gerencial, de custos, tributária, de proteção e controle dos ativos, de controle interno, de controle de riscos e a gestão da informação. Já Figueiredo e Caggiano (2004) classificam como funções principais da controladoria: controle, planejamento, informação, entre outras funções.

Em relação aos objetivos da controladoria, Borinelli (2006) destaca o subsídio ao processo de gestão, fornecimento de informações para a decisão, monitoramento dos efeitos das decisões, colaboração para a obtenção da eficácia das áreas, administração das sinergias entre as áreas, zelo pelo desempenho, criação de condições para exercer o controle e contribuição para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos. Assim, o controle gerencial contribui para que os envolvidos na tomada de decisão trabalhem em prol das estratégias definidas, sendo que esse controle permite que as tarefas sejam realizadas de forma mais eficiente e eficaz, melhorando o desempenho das organizações (Anthony & Govindarajan, 2011). Assim, verifica-se que a controladoria é uma área que pode contribuir para fortalecimento e desenvolvimento da entidade, já que é uma ferramenta que fornece relatórios e instrumentos gerenciais para subsidiar os gestores nos processos de tomada de decisão.

No âmbito do setor público, a controladoria pode contribuir para otimizar a utilização dos recursos, ao proporcionar mecanismos de controle que podem melhorar a gestão, tornando-a mais eficiente. Para isso, é importante conhecer as ferramentas disponíveis para poder colocá-las em prática. Destaca-se que a controladoria no âmbito da Administração Pública pode enfatizar a execução orçamentária, medir os resultados atingidos no exercício e dar suporte ao gestor na tomada de decisão (Macêdo & Lavarda, 2013), ou ainda relaciona-se a assessoria, ao controle operacional e econômico, e à otimização de resultados (Oliveira, 2010; Durigon & Diehl, 2014).

Nesse sentido, considerando as várias funções existentes na controladoria e a importância que a mesma possui não só para o setor privado como também para o setor público, e ainda a dupla função que pode estar relacionada à necessidade de controle e eficiência na gestão (Bogt, Helden & Kolk, 2016), levanta-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as funções da controladoria aplicada ao setor público no Brasil? Assim, o objetivo da pesquisa é verificar as funções da controladoria aplicada ao setor público no Brasil. Para tanto, identifica-se inicialmente as funções da controladoria em âmbito geral e em seguida analisa-se como essas funções são aplicadas pela controladoria pública no Brasil.

Para a realização da pesquisa, buscou-se as pesquisas desenvolvidas no Brasil nos últimos 10 anos, as quais permitiram evidenciar como os trabalhos relacionados a controladoria no setor

público evidenciam as funções de controladoria desempenhadas nesse ambiente

Dessa forma, a presente pesquisa justifica-se pela necessidade de maior discussão acadêmica e conceitual dos temas relacionados à área pública e ainda, conforme Durigon e Diehl (2014), pela necessidade de buscar a eficiência e eficácia na gestão organizacional, como a gestão pública, a fim de possibilitar o melhor aproveitamento dos recursos postos à disposição dos administradores e contribuir cientificamente com o desenvolvimento da área de controladoria.

O estudo ainda fornece evidências sobre a influência dos aspectos legais, relacionados ao controle e prestação de contas, assim como fatores técnicos e culturais relacionados ao papel e funções da controladoria no ambiente público brasileiro, sendo que os achados elencados em outras pesquisas podem ser úteis para os gestores públicos ao implantar ou gerir áreas que desempenhem as funções da controladoria.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Controladoria

A controladoria pode ser definida conforme dois enfoques, que são ramo do conhecimento e órgão administrativo. Como ramo de conhecimento, a controladoria é responsável pelo estabelecimento das bases conceituais e teóricas úteis para os sistemas de informações e modelos de gestão econômica, objetivando suprir as necessidades de informação dos gestores. Por outro lado, como órgão administrativo, a controladoria cuida da aplicação prática das teorias e dos sistemas de informações, sendo o órgão aglutinador e direcionador de esforços dos gestores no processo de otimização do resultado das organizações (Catelli, 2001).

Para Catelli (2001) a controladoria apresenta cinco funções principais: subsidiar o processo de gestão, ao apoiar os gestores com suprimento de informações e auxílio na estruturação do processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho, auxiliando na avaliação de todas as áreas e gestores; apoiar a avaliação de resultado, analisando o resultado dos produtos e serviços e orientando o processo de estabelecimento de padrões; gerir os sistemas de informações, definindo a base de dados e elaborando modelos de decisão; e atender aos agentes do mercado.

Já Borinelli (2006) estuda as atividades e funções da controladoria nos processos de planejamento, elaboração do orçamento, execução, controle, adoção de medidas corretivas e avaliação de desempenho. Os resultados do estudo apresentam as principais atividades em cada processo, conforme Tabela 1:

Tabela 1: Atividades e funções da Controladoria

Processo	Atividades
Planejamento	Participar da definição de diretrizes e objetivos; coordenar a construção do plano operacional; auxiliar as unidades e funções organizacionais com informações e conselhos; consolidar os planos das unidades e funções organizacionais
Elaboração do orçamento	Coordenar a construção do orçamento; participar da determinação das premissas e diretrizes orçamentárias;

Realização:

	assessorar as demais unidades na elaboração de seus orçamentos; consolidar os orçamentos de todas as áreas; avaliar os orçamentos das áreas e o orçamento global
Execução	Auxiliar as unidades na aplicação dos recursos planejados e na implementação dos projetos; coordenar os esforços dos gestores na consecução de seus objetivos; fornecer informações sobre o andamento da implementação dos planos
Controle	Gerar informações sobre o que foi planejado e realizado; gerar relatórios que apontem desvios em relação ao planejado; exercer efetivamente o controle e garantir sua eficácia; revisar e coordenar o sistema de controle
Adoção de medidas corretivas	Identificar possíveis medidas corretivas; avaliar o impacto das medidas corretivas; monitorar a implementação das medidas corretivas
Avaliação de desempenhos	Auxiliar na escolha de indicadores e parâmetros; mensurar o desempenho; fornecer informações para que os gestores e a alta administração avaliem o desempenho; fornecer opiniões na avaliação de desempenho.

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006)

Borinelli (2006) também analisa a relação entre a controladoria e controle interno, e utiliza as proposições apresentadas por Padoveze (2004), Siegel e Dauber (1997) e Esselstein (*apud* CYTRON, 2005) para concluir que o controle interno faz parte das funções da controladoria, uma vez que a controladoria abrange o processo de gestão e entende-se que as atividades que visam proteger os interesses e patrimônio da organização se enquadram como funções da controladoria.

Siegel e Kulesza (1996) afirmam que a controladoria especializou-se no auxílio à decisão, sendo sua função a filtragem das informações, de forma que auxilie a tomada de decisão dos setores. Para Anthony e Govindarajan (2011) a controladoria executa uma função essencial na preparação de planos estratégicos e orçamentários.

Vale salientar que o controle gerencial consiste no procedimento de influência exercida pelos executivos sobre os demais membros de uma organização, para que obedeçam às estratégias assumidas, situando-se entre a formulação da estratégia da empresa, processo que define os objetivos da organização e a forma de alcançá-los, e o controle de tarefas, que permite que as tarefas sejam realizadas de forma eficiente e eficaz (Anthony & Govindarajan, 2011).

Em suma, a controladoria enfatiza o processo de controle gerencial, permitindo a otimização de recursos organizacionais, independente da entidade ser pública ou privada. Entretanto, fatores legais e normativos podem interferir nas funções da controladoria, principalmente no setor público.

2.2 Controladoria no Setor Público

A administração pública é responsável pela correta arrecadação e aplicação dos recursos

Realização:



públicos de forma que atenda, da melhor forma possível, aos interesses da sociedade. Nesse sentido, compete ao gestor público além da execução e gerência dos serviços públicos, o planejamento, a organização, a direção e o controle de todas as atividades desenvolvidas pelos órgãos públicos (Rodrigues & Betim, 2014).

Destaca-se que, conforme Durigon e Diehl (2014), as exigências de controle nas instituições públicas não são determinações recentes. Por exemplo, o artigo 75 da Lei 4.320 de 1964, aborda a execução de controle; na mesma linha, a Constituição Federal de 1988 reforçou a exigência de controle interno em seus artigos 70 e 74; posteriormente, a Lei Complementar 101 de 2000 ou Lei de Responsabilidade Fiscal, também faz referência à atuação do controle interno, o que contribui para a sua implantação nos órgãos públicos.

Nessa linha, para Thompson e Jones (1986), a controladoria no setor público é voltada, principalmente, para o auxílio à execução orçamentária. Para Macêdo e Lavarda (2013), a controladoria no âmbito da administração pública busca, entre outras coisas, acompanhar a execução orçamentária, medir os resultados atingidos no exercício e dar suporte ao gestor na tomada de decisão. Durigon e Diehl (2014) afirmam que controladoria é uma área que pode contribuir para fortalecimento e desenvolvimento da instituição, já que possuem ferramentas úteis como seus relatórios e instrumentos gerenciais que subsidiam os gestores nos processos de tomada de decisão.

Conforme Oliveira (2010), a aplicação da controladoria no setor público está relacionada à assessoria, ao controle operacional e econômico, e à otimização. A assessoria refere-se ao apoio ao gestor público na tomada de decisão e condução das atividades; o controle operacional e econômico se dá por meio de fiscalização de órgãos, aplicação de recursos públicos, prevenção de corrupção, falhas, irregularidades e controle gerencial na forma de acompanhamento e avaliação; e a otimização diz respeito a melhorar a utilização dos recursos públicos, por meio dos termos de economicidade, eficiência, eficácia, maximização do desempenho e resultado (Curi, Benedicto, Nuintin & Nogueira, 2012).

As atividades da controladoria pública, agrupadas por funções, estão apresentadas na Tabela 2 e foram elencadas por Suzart et al. (2011).

Tabela 2: Atividades da Controladoria agrupadas por funções

FUNÇÃO	ATIVIDADES
Contábil	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária. - Elaborar demonstrações contábeis. - Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado. - Gerenciar a contabilidade do ente federado.
Gerencial-estratégica	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhar/fiscalizar a gestão administrativa/operacional. - Avaliar resultados de planos, de orçamentos e de programas públicos. - Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos

	públicos.
Tributária	- Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado.
Proteção e controle dos ativos	- Acompanhar/fiscalizar a gestão patrimonial.
Controle interno	- Apoiar os órgãos de controle externo. - Planejar, coordenar e executar funções de controle interno. - Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria. - Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria. - Zelar pela observância dos princípios de administração pública.
Gestão de riscos	- Avaliar a execução dos contratos de gestão. - Prevenir e combater a corrupção.

Fonte: Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

Wright, Callado e Melo (2013), analisaram se há aplicabilidade das funções da controladoria, em órgãos controladores da Administração Pública (federal e estaduais) e concluíram que, diante da percepção dos servidores e da atuação da CGU, entre as principais atividades de uma controladoria do setor público devem ser consideradas a coordenação de um sistema de controle interno, a promoção da transparência pública, o estímulo ao controle social e o desenvolvimento de políticas e procedimentos de controle, ou seja, verificou-se que há aplicabilidade parcial das funções da controladoria.

Nessa linha, Durigon e Diehl (2014), através de uma análise sobre controladoria no setor público, em especial nos artigos publicados no Congresso USP de controladoria e Contabilidade concluíram que a controladoria no setor público é um tema pouco presente no congresso analisado. O que pode demonstrar um distanciamento entre a academia e a prática, e com necessidade de controle e eficiência na gestão cada vez mais presentes (Bogt et al., 2016), torna-se oportuno investigar o papel da controladoria nestes ambientes.

Destaca-se que, além do aspecto legal, possíveis fatores que dificultam a aplicação de todas as funções da controladoria no âmbito público estão relacionados a questão técnica e cultural, conforme identificado por Oliveira, Chaves e Lima (2009) que apontam como possíveis empecilhos, a ausência de pessoal qualificado e procedimentos sistematizados, além da ausência de uma cultura organizacional aberta a mudanças.

3 Métodos e Técnicas de Pesquisa

Visando alcançar o objetivo da pesquisa foi empregada uma abordagem quantitativa. Conforme Martins e Theóphilo (2009), na pesquisa quantitativa os dados e evidências coletados podem ser quantificados, mensurados e posteriormente analisados e interpretados através de técnicas e métodos estatísticos.

Quanto à tipologia, a pesquisa se enquadra como descritiva, que conforme Sampieri, Collado e Lúcio (2013) se caracteriza pela descrição de fenômenos, situações, contextos e eventos, e, além disso, também descreve tendências de um determinado grupo ou população.

Realização:



A pesquisa constitui-se inicialmente em uma bibliometria, que é uma forma de avaliar conhecimento científico, mensurar fluxos de informação, analisar a produtividade de autores individualmente, além de possibilitar a identificação de tendências e os níveis de publicação de uma determinada área, tendo como ponto central a utilização de métodos quantitativos para uma avaliação objetiva da produção científica (Wasserman & Faust, 1994; Vanti, 2002; Araújo, 2006). Assim, por meio da bibliometria será possível evidenciar, quanto aos estudos relacionados à controladoria, os principais periódicos, autores, palavras-chave e instituições.

Posteriormente a bibliometria será realizada uma análise de conteúdo, que é utilizada para descrever e interpretar o conteúdo de textos e documentos, fornecendo informações importantes a respeito dos objetos da análise (Moraes, 1999). Dessa forma, busca-se evidenciar principalmente as metodologias utilizadas nos trabalhos em estudo, os objetivos, e, sobretudo, os principais resultados relacionados às funções da controladoria no setor público encontrados pelos pesquisadores.

Para a operacionalização do trabalho, buscou-se artigos que apresentam o tema relacionado à controladoria no setor público, constantes na base de dados Spell, em um horizonte temporal que contempla o período de 2008 a 2017. Ao se buscar pela expressão “controladoria pública”, no mês de novembro de 2018, foram obtidos 46 artigos, que foram previamente analisados, excluindo-se da amostra os que não apresentaram o tema relacionado ao objetivo da pesquisa. Dessa forma, a amostra final consta de 12 artigos. Ressalta-se que, apesar de existir vários estudos sobre “controladoria”, o termo “controladoria pública” ainda é um tema pouco estudado.

Após a coleta dos dados foram efetuadas análises de caráter quantitativo, com o uso de tabulação e estatística descritiva, com auxílio do aplicativo Microsoft Excel 2016.

4. Resultados e Análises

4.1 Número de publicações dos autores e Instituições de Atuação Profissional

Analisando as doze obras entre 2008 e 2017, referentes à controladoria no setor público, foi verificado que não há uma continuidade nas pesquisas com este enfoque, sendo que, das doze publicações analisadas sobre controladoria no setor público, apenas quatro dos autores apresentaram mais de um artigo publicado nesta área. Destaca-se que tais autores possuem apenas duas publicações, não sendo um número representativo considerando outros temas estudados na área da controladoria.

Quanto às instituições de atuação dos autores que mais publicam estudos sobre controladoria no setor público, foi possível verificar que o maior número de publicações são de autores atuantes na Universidade Federal da Bahia (UFBA), seguida da Universidade Federal do Ceará (UFC), com nove e sete autores, respectivamente. As demais instituições como a Universidade Regional de Blumenau (FURB), Universidade Federal do Amazonas (UFAM), Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR), Universidade Federal Rural de Pernambuco (UPRPE), Universidade Estadual de Londrina (UEL), Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade do Estado da Bahia (UNEB), Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT), Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) e Universidade

Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) contaram apenas com o quantitativo de um a três autores.

4.2 Número de artigos publicados por periódico e Qualis

Quanto aos periódicos dos artigos analisados, a Revista de Contabilidade, Gestão e Governança foi a que teve um maior número de publicações, com três publicações; seguida da Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade e Revista Capital Científico, ambas com duas publicações; os demais periódicos analisados tiveram apenas um artigo publicado. Com isso, percebe-se que o tema ainda é pouco discutido nos periódicos.

Em relação ao Qualis das revistas, dos doze artigos analisados, cinco foram publicados em revistas com conceito Qualis B1 e B3 e dois em periódicos como conceito A2. Assim, é possível verificar que há uma necessidade de se explorar mais essa temática para que venha a ter mais impacto não só dentro da academia, como para a sociedade como um todo.

4.3 – Número de citações, metodologias empregadas e palavras chaves

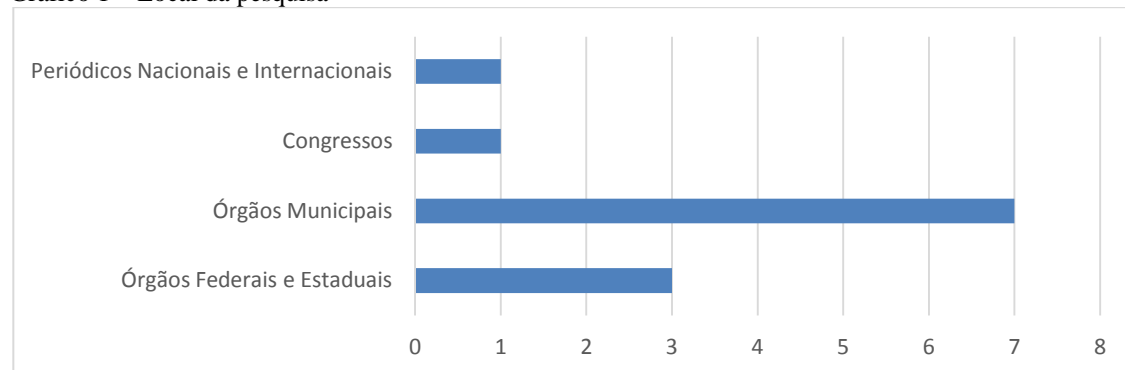
Em relação ao número de citações, apenas cinco dos artigos possuem alguma citação. Destaca-se que um dos artigos mais citados possui apenas três citações, confirmando assim, a pouca discussão do tema na academia. A maioria dos artigos utilizou-se da pesquisa documental para realizar as pesquisas, totalizando quatro artigos; seguindo de estudo de caso e pesquisa de campo, ambos com três artigos; e por último de pesquisa bibliográfica, com dois artigos.

As palavras chaves que mais se destacaram foram as palavras “Controladoria Pública” e “Controladoria” que apareceram em cinco dos artigos. A palavra “Funções da Controladoria” constou em três artigos; e as palavras “Setor Público” e “Controladoria Municipal” em dois artigos.

4.4 Local da Pesquisa

Para sintetizar o ambiente onde os trabalhos sobre controladoria foram desenvolvidos, que representam a fonte para acesso a informações e investigação, elaborou-se o Gráfico 1.

Gráfico 1 – Local da pesquisa



Fonte: elaborado pelos autores.

Realização:



Conforme demonstrado no Gráfico 1, verifica-se que mais de 50% das pesquisas foram realizadas em órgãos municipais. Esse fato pode ser explicado, entre outros motivos, devido à maior facilidade de acesso aos dados, o que contribui com os vários métodos de realização da pesquisa, em especial, com a pesquisa documental, estudo de caso e pesquisa de campo.

4.5 Objetivos e principais resultados dos trabalhos analisados

A partir do levantamento realizado elaborou-se o Tabela 3 para demonstrar o objetivo das pesquisas e os resultados em relação ao tema central da pesquisa, controladoria.

Tabela 3: Resumo dos principais estudos

Autores	Objetivo	Resultados relativos à Controladoria
Reis e Lavarda (2017)	Investigar o processo de mudança nos sistemas contábeis a partir da perspectiva da Teoria Crítica em uma organização pública local.	Ao contrário do setor privado, no qual o controle e a proteção de ativos são algumas das principais atividades do campo de controladoria, não existe tal atividade em funcionamento no município estudado. E ainda, questões políticas, sociais e até técnicas podem se sobressair em relação às questões de controle.
Melo, Bemfica, Nicolau e Lima (2016)	Analisar os aspectos organizacionais e procedimentais da Controladoria em um Órgão Estadual, a fim de conferir se as práticas adotadas pela Unidade de Controle estão conforme a literatura.	Em relação às funções desempenhadas pela Controladoria, os achados demonstram que a unidade de controladoria realiza atividades direcionadas ao gerenciamento das funções de auditoria e de controle interno, sendo um rol de atividades diminutas em relação à amplitude das funções típicas da Controladoria. O setor tem uma impressão sutil de setor administrativo, dependente e vinculativo.
Assis, Silva e Capatan (2016)	Analisar se há aplicabilidade das funções da Controladoria em órgãos controladores de Administração Pública.	Há aplicabilidade parcial das funções da Controladoria em órgãos controladores da Administração Federal e Estadual. Em 2015 praticamente todas as Controladorias analisadas exercem o apoio aos órgãos de controle externo e também zelam pela observância dos princípios da administração pública. Todas estão comprometidas em promover a transparência das ações do setor público.
Silva, Carneiro e Ramos (2015)	Verificar se as funções desempenhadas pelas Controladorias municipais do estado de Rondônia estão de acordo com as funções definidas na literatura.	As Controladorias Municipais de Rondônia têm suas funções legais de acordo com as descritas na literatura de modo parcial, onde algumas funções estão de acordo com as definidas na literatura, outras não. Entre as funções não encontradas, destaca-se que a função de custos, classificada por Borinelli (2006) como função da Controladoria.
Pinheiro, Lopes, Rocha e Filho (2013)	Identificar os desafios que recaem sobre a Controladoria Pública no contexto da Copa do Mundo, que se realizará no Brasil, em 2014	Foram identificados como desafios para a Controladoria Pública a promoção da transparência, a instrumentalização de controles que considerem o processo de flexibilização das políticas de gastos e o controle adequado da execução orçamentária.
Durigon e Diehl (2014)	Analisar as características das publicações referentes à controladoria no setor	A controladoria no setor público é um tema pouco presente no congresso em análise. Identificação de apenas cinco artigos apresentados nas 11 edições analisadas do Congresso USP. A

Autores	Objetivo	Resultados relativos à Controladoria
	público, publicadas no Congresso USP.	motivação entre os pesquisadores no desenvolvimento de estudos sobre essa temática é pequena.
Gomes, Peter, Machado e Oliveira (2013)	Analisar a fase de institucionalização em que se encontram as Controladorias, no âmbito do Poder Executivo Municipal.	A Controladoria, nos municípios estudados, mantém seus procedimentos definidos, atuando de forma organizada e planejada, sendo suas atividades consideradas muito importantes segundo os servidores da Prefeitura. Entretanto, nesses municípios a controladoria é recente e não houve tempo suficiente para um conhecimento profundo das atividades e das competências da Controladoria por todos os servidores da Prefeitura.
Macêdo e Lavarda (2013)	Descrever as características dos artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais, no período de 2001 a 2010, sobre os temas orçamento público, orçamento participativo e controladoria pública.	O estado da arte da produção científica sobre os temas não apresentou desenvolvimento, principalmente na área de controladoria pública, que figurou em apenas três artigos no período de 2001 a 2010. Inúmeras lacunas na produção científica da área pública.
Barreto, Barreto e Barreto (2012)	Refletir sobre atuação da controladoria pública da cidade de Salvador, observando a contribuição efetiva na governança nesse município.	A atuação da controladoria está muito aquém do exigido pela legislação e recomendado na literatura pesquisada. A falta de autonomia da controladoria foi um dos aspectos identificados. A estrutura da controladoria não possibilita uma efetiva governança da prefeitura de Salvador. A controladoria não é nem reativa, nem proativa.
Cavalcante, Peter e Machado (2011)	Analisar as características dos órgãos de controle interno dos municípios do Estado do Ceará a fim de delinear seu perfil, de forma a contribuir para a melhoria de sua organização sistêmica e consequentemente dos resultados obtidos.	Trata o Controle interno como um órgão com diferentes denominações, dentre as quais a mais significativa na pesquisa foi "Controladoria Geral". Esse órgão não possui autonomia satisfatória. Responsável por obediência à legislação, fiscalizar, analisar e auditar as contas dos gestores públicos, além de outras tarefas que não são de sua competência.
Suzart, Marcelino e Rocha (2011)	Comparar as funções das instituições brasileiras de controladoria pública entre si com as definidas pela literatura.	As funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública não diferem das funções da controladoria. Para cada função foi detectada pelo menos uma atividade de competência das controladorias governamentais. A função de controle interno se sobressai. Muitas instituições foram constituídas como órgão central do controle interno. As atividades atribuídas às controladorias públicas ocorrem em pequeno número nas funções que não o controle interno.
Oliveira, Chaves e Lima (2009)	Avaliar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral de um Município se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura avaliar o grau de implementação dessas	Enquanto a literatura apresenta que a controladoria tem múltiplas funções no processo de gestão, o município pesquisado tem a atuação da Controladoria bastante restrita, resumindo-se a algumas atividades das funções finanças e controle interno. Também não foi possível encontrar dentro da organização pesquisada um entendimento pacífico quanto às reais atribuições da controladoria. Apesar de existir uma distância entre as funções de controladoria previstas na literatura e a prática da entidade pública pesquisada, observa-se que existe certo

Autores	Objetivo	Resultados relativos à Controladoria
	funções.	conhecimento sobre as atividades de controladoria e intenções de mudança da cultura organizacional.

Fonte: elaborado pelos autores

Considerando o exposto no Tabela 3, foi feita uma abordagem dos principais itens discutidos pelos estudos além de relacionar pontos em comum abordados pelos diversos autores, no que diz respeito às funções da controladoria no setor público.

Reis e Lavarda (2017) realizaram um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Londrina, localizada no Estado do Paraná, que passou por um processo de mudança de suas contas nos últimos anos. Os autores, ao investigarem como foi o processo de mudança da "Auditoria interna" para a "Controladoria", verificaram que a função da controladoria em relação ao controle e proteção de ativos não foi observada no órgão estudado, contrapondo umas das funções citadas por Borinelli (2006), e que, as questões políticas, sociais e até técnicas podem se sobressair em relação as questões de controle. Além disso, verificaram que mesmo com a implementação da Controladoria substituindo a Auditoria Interna, não houve aumento nos aspectos gerenciais, não permitindo afirmar a real ocorrência de um processo de mudança conceitual, com impactos nos hábitos e rotinas da empresa, indicando que a Teoria não está sendo devidamente aplicada.

Melo, Bemfica, Nicolau e Lima (2016), realizaram um estudo de caso de natureza descritiva em um em Órgão do Ministério Público permanente no Estado de Pernambuco, através da disposição dos dados públicos encontrados em sítios eletrônicos, a fim de investigar se as práticas realizadas na unidade de controle do referido órgão estão em consonância com as teorias pertinentes à controladoria, analisando os aspectos organizacionais e procedimentais de tal entidade. Em relação às funções desempenhadas pela Controladoria, observaram que a unidade de controladoria realiza atividades direcionadas ao gerenciamento das funções de auditoria e de controle interno, entretanto, os autores concluíram que o rol de atividades desempenhadas por aquele setor era um rol bastante diminuto, considerando o grande número de funções típicas da controladoria.

Os autores Assis, Silva e Capatan (2016) analisaram se há aplicabilidade das funções da Controladoria em quatorze controladorias públicas, sendo uma federal e as demais estaduais. Verificaram que há aplicabilidade parcial das funções da Controladoria, pois apesar de praticamente todas exercerem o apoio aos órgãos de controle externo, com a observância dos princípios da administração pública e comprometimento com a transparência das ações do setor público, há várias outras funções atribuídas à controladoria, como contábil, tributária e proteção e controle de ativos que não são aplicadas, corroborando os resultados encontrados por Melo, Bemfica, Nicolau e Lima (2016), que demonstraram que o rol de atividades de controladoria desempenhadas nos órgãos públicos ainda é muito baixo comparando com grande número de funções típicas da mesma.

Silva, Carneiro e Ramos (2015) buscaram analisar se as funções desempenhadas pelas Controladorias municipais do Estado de Rondônia estão de acordo com as funções definidas na literatura. Para isso, realizaram um estudo comparativo das legislações de criação das referidas Controladorias municipais e elaboraram um ranking entre os municípios para identificar o que

mais se adequa à literatura, além de realizarem entrevistas informais para coletar dados. Os autores concluíram que as Controladorias municipais de Rondônia têm suas funções legais de acordo com as descritas na literatura de modo parcial. As funções descritas na literatura e não encontradas na Controladoria dos municípios alvo da pesquisa são: elaborar e manter atualizado o plano de contas do município; gerenciar a contabilidade do município; planejar, coordenar e executar funções de corregedoria; planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria; e propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos. Constatou-se ainda que a função de custos, que Borinelli (2006) define como função da Controladoria, não foi encontrada nas leis municipais pesquisadas. Destaca-se que, conforme evidenciado pelos autores, até o momento da realização da pesquisa, um dos grandes municípios analisados ainda não havia implantado seu órgão de controladoria, demonstrando atraso no desenvolvimento do controle das contas públicas, principalmente, na exigência da implantação e desenvolvimento de sistemas de custos públicos.

Pinheiro, Lopes, Rocha e Filho (2013) através de pesquisa bibliográfica e documental procuraram identificar os desafios da Controladoria Pública no contexto da Copa do Mundo, no ano de 2014. Constataram que houve variâncias significativas na execução orçamentária do referido evento, situação que, conforme os autores, pode ser fruto da deficiência de planejamento e execução, o que demonstra a importância do controle prévio na garantia da execução orçamentária nos prazos previstos inicialmente. Naquela época eles identificaram como desafios para a Controladoria Pública a promoção da transparência, a instrumentalização de controles que considerem o processo de flexibilização das políticas de gastos e o controle adequado da execução orçamentária. Para os autores, o Controller Público não deve se limitar às tarefas burocráticas, mas atuar de forma proativa, contribuindo para a garantia da adequada gestão dos recursos públicos.

Durigon e Diehl (2014) buscaram analisar as características das publicações referentes controladoria no setor público, publicadas no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Entre as evidências encontradas pelos autores estão as de que não há muitas publicações sobre o assunto, demonstrando que a importância dada ao tema pelos pesquisadores brasileiros no congresso em análise é baixa; os artigos publicados apresentam como procedimento de pesquisa: a pesquisa bibliográfica, a pesquisa de campo e o estudo de caso; os artigos geralmente são publicados por mais de um autor. Concluíram que a motivação entre os pesquisadores no desenvolvimento de estudos sobre essa temática é pequena, demonstrando que não há continuidade dos poucos trabalhos publicados e que a controladoria no setor público é um tema pouco presente no congresso analisado, já que identificaram apenas cinco artigos apresentados nas 11 edições analisadas do Congresso USP, o que corrobora a limitada quantidade encontrada no presente artigo.

Os pesquisadores Gomes, Peter, Machado e Oliveira (2013) analisaram a fase de institucionalização em que se encontravam as Controladorias, no âmbito do Poder Executivo Municipal do Estado do Ceará. Verificaram que nos municípios estudados a controladoria mantém seus procedimentos definidos, atuando de forma organizada e planejada, sendo suas atividades consideradas muito importantes segundo os servidores da Prefeitura. Entretanto, nesses municípios a controladoria é recente e não houve tempo suficiente para um conhecimento profundo das atividades e das competências da Controladoria por todos os servidores da

Prefeitura, indicando um certo desconhecimento por parte dos usuários da informação sobre todas as ferramentas que a controladoria possui.

Macêdo e Lavarda (2013) procuraram descrever as características dos artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais, no período de 2001 a 2010, sobre os temas orçamento público, orçamento participativo e controladoria pública. Para tal, utilizou-se da pesquisa descritiva, conduzida por meio de levantamento bibliográfico, onde foram encontrados 29 artigos sobre os temas em 99 periódicos consultados. Conforme os autores, o estado da arte da produção científica sobre os temas não apresentou desenvolvimento, em especial na área de controladoria pública, que constou em apenas três artigos entre os anos de 2001 a 2010. Com isso, os autores concluíram que a contabilidade pública é carente de publicações nas temáticas em estudo e, também que disciplinas da área pública são pouco exploradas nos currículos das universidades brasileiras, corroborando os resultados encontrados demonstrados acima que relatam a escassez de estudos realizados na área de Controladoria Pública.

Barreto, Barreto e Barreto (2012) tiveram como objetivo refletir sobre atuação da controladoria pública na cidade de Salvador, observando a contribuição efetiva na governança desse município. Buscou-se a partir da análise dos documentos colhidos na SEFAZ, identificar a forma de atuação da controladoria e a sua contribuição no processo gerencial da prefeitura do município. O estudo, de caráter exploratório, envolveu pesquisa de campo, análise de documentos e relatórios emitidos pela SEFAZ e pelo Tribunal de Contas do Município (TCM). Os autores verificaram que a atuação da controladoria está muito abaixo do exigido pela legislação e recomendado na literatura pesquisada. Um dos principais aspectos identificados foi a falta de autonomia da controladoria, que não é nem reativa (busca corrigir as anomalias observadas e apontadas por auditorias externas), nem proativa (atua de forma preventiva evitando incorreções gerenciais). Concluíram ainda que a estrutura da controladoria da capital baiana não possibilita uma efetiva governança da prefeitura de Salvador. Esse resultado demonstra a importância de se disseminar e aprofundar o conhecimento da controladoria pública.

O estudo de Cavalcante, Peter e Machado (2011) teve como objetivo delinear o perfil dos órgãos de controle interno municipal do Estado do Ceará, visando contribuir para a melhoria de sua organização sistêmica e consequentemente dos resultados obtidos. Para isso, foi realizada uma pesquisa de campo, que teve como população alvo os municípios do Estado do Ceará, definindo-se uma amostra intencional que abrangeu os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. Verificaram que os órgãos analisados não possuem autonomia satisfatória, fato que reduz de forma significativa a atuação do controle, dificultando a adoção de medidas que visem a melhor aplicação dos recursos públicos. Encontraram ainda evidências de que tais órgãos realizam tarefas que não são de sua competência, demonstrando assim, certa fragilidade e desconhecimento no que diz respeito às reais funções que tal órgão deveria exercer. Os autores concluíram ainda que, nos municípios estudados, poucos têm a controladoria funcionando de forma efetiva em suas administrações.

Suzart et al. (2011) investigaram se as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções definidas pela literatura em quatorze instituições brasileiras do setor público federal e estadual. O trabalho foi suportado pelos seguintes tipos de pesquisa: bibliográfica, exploratória e documental. Destaca-se que só foram

selecionadas as instituições que possuem a palavra “controladoria” em sua denominação oficial. Com exceção da função de custos, foram encontradas evidências das demais funções típicas da controladoria. Estas evidências se basearam nas atividades atribuídas às instituições analisadas, de acordo com os normativos legais. Assim, os autores concluíram que as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública não diferem das funções da controladoria, onde para cada função foi detectada pelo menos uma atividade de competência das controladorias governamentais. Entretanto, mesmo não encontrando diferenças, a função de controle interno se destaca em relação às outras funções da controladoria.

A pesquisa de Oliveira et al. (2009) buscou avaliar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral de um município do Estado do Amazonas se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura. Para isso, realizaram uma pesquisa exploratória, cuja abordagem teve preponderância qualitativa via estudo de caso, em que utilizaram um questionário como instrumento de coleta de dados. Eles verificaram que enquanto a literatura apresenta que a controladoria tem múltiplas funções no processo de gestão, como contábil, finanças, gerencial-estratégica, controle interno, proteção e controle dos ativos, custos e gestão da informação, o município pesquisado tem a atuação da Controladoria bastante restrita, resumindo-se a algumas atividades das funções finanças e controle interno, aspecto encontrado pelas maiorias das pesquisas citadas anteriormente. Ressalta-se ainda, que conforme os autores, não foi possível encontrar dentro da organização pesquisada um entendimento pacífico quanto às reais atribuições da controladoria, demonstrando assim a importância de se pesquisar mais sobre esse tema tão pouco explorado.

5 Considerações Finais

A pesquisa buscou verificar as funções da controladoria aplicada ao setor público no Brasil. Através da análise de conteúdo realizada nos artigos selecionados, foi possível identificar pontos importantes que se repetem em vários estudos, no que diz respeito às funções da Controladoria Pública.

Destaca-se que foram identificadas a ausência de autonomia das unidades de controladoria estudadas, devido principalmente a maior sujeição às leis, se comparado com o setor privado. Outro ponto importante observado refere-se as funções reduzidas exercidas pela Controladoria Pública se comparada com as diversas funções da controladoria abordadas pela literatura, como as funções contábil, gerencial, de custos, tributária, de proteção e controle dos ativos, de controle interno, de controle de riscos e a gestão da informação. Dentre elas, a que mais se destacou foi a função de controle interno, sendo as demais funções pouco encontradas ou até inexistentes em certos estudos.

Como possíveis fatores que dificultam a aplicação de todas as funções da controladoria no âmbito público, além do aspecto legal já citado, há também a questão técnica e cultural, conforme identificado por Oliveira, Chaves e Lima (2009) que apontam como possíveis empecilhos, a ausência de pessoal qualificado e procedimentos sistematizados, além da ausência de uma cultura organizacional aberta a mudanças.

Ressalta-se ainda que muitos estudos destacaram a escassez de trabalhos realizados nessa

área, além de verificarem um certo desconhecimento por parte dos usuários da informação sobre todas as ferramentas oferecidas pela controladoria, o que justifica a reduzida aplicação de tais ferramentas.

Dessa forma, a presente pesquisa ao identificar as ferramentas e funções da controladoria definidas pela literatura observou que, apesar de haver a aplicação de algumas funções típicas da controladoria, esse mecanismo e suas funções ainda são pouco explorados e pouco conhecidos pelos usuários da informação contábil.

Ressalta-se que no setor público, a controladoria exerce um papel importante, já que, além de auxiliar no processo decisório, permite aos gestores públicos o desenvolvimento de mecanismos de acompanhamento das atividades e dos programas públicos, e ainda, ajuda na avaliação dos resultados alcançados (Suzart et al., 2011). Assim, considerando a importância que possui a gestão pública para toda a sociedade, e ainda, os importantes instrumentos que a controladoria pode oferecer para melhorar a eficiência e desempenho dessa gestão, é perceptível a importância de se pesquisar mais sobre esse tema tão pouco explorado pela academia, a fim de contribuir com o desenvolvimento e aperfeiçoamento de todo processo, desde o planejamento até a avaliação de desempenho nos órgãos da Administração Pública.

Referências

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2011). *Sistemas de controle gerencial*. Porto Alegre: AMGH Editora.
- Araújo, C. A. (2006). Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. *Em questão*, 12(1), 11-32.
- Assis, L., da Silva, C. L., & Catapan, A. (2016). As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. *Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe)*-ISSN 2177-4153, 14(3), 26-43.
- Barreto, J. M. P., Barreto, E. F., & Barreto, M. D. G. P. (2012). Análise preliminar da controladoria da cidade de Salvador. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 2(1), 21-38.
- Beuren, I. M., Schlindwein, A. C., & Pasqual, D. L. (2007). Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(45), 22-37.
- Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Fonte: Planalto – Casa civil: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm.
- Bogt, H. T., van Helden, J., & van der Kolk, B. (2016). New development: Public sector controllership—reinventing the financial specialist as a countervailing power. *Public Money & Management*, 36(5), 379-384.
- Borinelli, M. L. (2006). Estrutura básica conceitual de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática. 341 p. *Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)–Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo*.
- Catelli, A. (2001). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica-GECON*. São Paulo:

Atlas.

- Cavalcante, D. S., Peter, M. D. G. A., & Machado, M. V. V. (2011). Organização dos Órgãos de Controle Interno Municipal no Estado do Ceará: Um estudo na região metropolitana de Fortaleza. *ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(1), 24-43.
- Curi, M. A., Benedicto, G. C., Nuintin, A. A., & Nogueira, L. R. T. (2012). Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Cytron, S. H. (2005). Controller: Life behind the many hats. *Catalyst*, 12-17.
- Esselstein, J. L. (2001). The changing value equation for controllership. *Ohio CPA Journal*, 60(2), 45-45.
- Gomes, A. O., Peter, M. D. G. A., Machado, M. V. V., & Oliveira, T. E. (2013). A institucionalização da controladoria no âmbito do poder executivo municipal no estado do Ceará. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 16(1).
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica*. São Paulo: Atlas.
- Curi, M. A., Benedicto, G. C., Nuintin, A. A., & Nogueira, L. R. T. (2012). Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Durigon, A. R., & Diehl, C. A. (2014). Controladoria no Setor Público: uma Análise dos Artigos Publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade-Período de 2001 a 2011. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(2), 91-109.
- Figueiredo, S., & Caggiano, P. C. (2004). *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Macêdo, F. F. R. R., & Lavarda, C. E. F. (2013). Características da Produção Científica Nacional e Internacional Sobre Orçamento Público, Orçamento Participativo e Controladoria Pública no Período na Primeira Década do Século XXI. *Administração Pública e Gestão Social*, 5(1), 34-42.
- Moraes, R. (1999). Análise de conteúdo. *Revista Educação, Porto Alegre*, 22(37), 7-32.
- Melo, H. P. A., Bemfica, M. F. C., Nicolau, A. M., & De Lima, I. B. S. (2016). Os aspectos organizacionais e procedimentais da controladoria do ministério público de Pernambuco: um ensaio entre a prática e a teoria. *Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe)-ISSN 2177-4153*, 14(4), 126-144.
- Oliveira, A. B. S. (2010). *Controladoria governamental: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, N. J. Jr., Chaves, O. D. L. C. Jr., & Lima, M. S. (2009). A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. *Revista Universo Contábil*, 5(1), 38-54.
- Padoveze, C. L. (2004). *Controladoria básica*. São Paulo: Editora Pioneira Thomson Learning.
- Pinheiro, F. M. G., Lopes, L. M. S., da Rocha, J. S., & Dias Filho, J. M. (2013). Desafios da Controladoria Pública no contexto da Copa do Mundo de 2014. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 16(3).
- Reis, L. G., & Lavarda, C. E. F. (2017). AN ANALYSIS OF THE PROCESS OF CHANGE IN ACCOUNTING AT A LOCAL GOVERNMENT FROM THE PERSPECTIVE OF THE CRITICAL THEORY. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(3), 143-158.

Realização:



- Rodrigues, S. A., & Betim, L. M. (2014). A controladoria em uma entidade pública: um estudo de caso na cidade de Ponta Grossa/Pr. *Revista Organização Sistêmica*, 5(3), 110-127.
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, P. B. (2013). Pérez MDLLC. *Metodologia de pesquisa*. São Paulo: Editora Penso.
- Siegel, J. G., & Dauber, N. A. (1997). *Corporate controller's handbook of financial management*. Prentice Hall.
- Siegel, G., & Kulesza, C. S. (1996). From statement preparer to decision-support specialist: The coming changes in management accounting education. *Management Accounting (USA)*, 77(7), 43-48.
- Silva, N. D. R., de Freitas Carneiro, A., & Ramos, E. G. (2015). Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 3(2), 73-87.
- Suzart, J. A. S., Marcelino, C. V., & da Rocha, J. S. (2011). As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública—Teoria versus Prática. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(1).
- Thompson, F., & Jones, L. R. (1986). Controllorship in the public sector. *Journal of Policy Analysis and Management*, 5(3), 547-571.
- Vanti, N. A. P. (2002). Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. *Ciência da informação*, 31(2), 152-162.
- Wasserman, S., & Faust, K. (1994). *Social network analysis: Methods and applications* (Vol. 8). Cambridge university press.
- Wright, G. A.; Callado, A. L. C.; Melo, M. M. D. (2013). As funções da Controladoria no setor público: a percepção de quem faz a Controladoria Geral da União. In: 13º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. *Anais...* USP. São Paulo/SP, 2013.