



CENTRO DE ESTUDOS SUPERIORES DE ITAITUBA – LTDA
FACULDADE DE ITAITUBA – FAI
CURSO DE BACHARELADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

THAIS OLIVEIRA ARAUJO

**CONTROLADORIA: Os desafios e contribuição do Controller na
Gestão Pública do Município de Itaituba/PA**

ITAITUBA-PA

2022

THAIS OLIVEIRA ARAUJO

**CONTROLADORIA: Os desafios e contribuição do Controller na
Gestão Pública do Município de Itaituba/PA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
a Faculdade de Itaituba – FAI, para obtenção
do título de Bacharelado em Ciências
Contábeis.

Orientadora Prof.^a Ma. Ana Paula Maffezzoli.

ITAITUBA-PA

2022

THAIS OLIVEIRA ARAUJO

**CONTROLADORIA: Os desafios e contribuição do Controller na
Gestão Pública do Município de Itaituba/PA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
a Faculdade de Itaituba – FAI, para obtenção
do título de Bacharelado em Ciências
Contábeis.

Orientadora Prof.^a Ma. Ana Paula Maffezzolli.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: _____ **Nota:** _____

Prof.^a Ma. Ana Paula Maffezzolli

Avaliador (a): _____ **Nota:** _____

Prof.^a Ma. Caren Alessandra Kluska

Avaliador (a): _____ **Nota:** _____

Prof. Esp. Augusto Cesar Amorim do Nascimento

Resultado: _____ **Média:** _____

Data: 10 de agosto de 2022

A meus pais, Ivanilza e Rosimiro Antônio, que acreditaram em mim desde sempre, fazendo de tudo o quanto fosse possível para que continuasse a estudar mesmo diante de todas as dificuldades que apareceram.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me dado forças, saúde, sabedoria e perseverança.

Agradeço aos meus pais, Ivanilza e Rosimiro Antonio, sem eles nada disso seria possível, e foram eles que me incentivaram e me impulsionaram a conquistar esse sonho.

Aos meus irmãos, Renata e Evandro, e meu sobrinho, João Pedro, que sempre estiveram ao meu lado e me ajudaram nesta batalha. E aos meus tios, principalmente ao Rubem Carlos, que sempre foi meu incentivador.

Agradeço aos meus amigos, em especial a Nayde Kamilla, Roberta Caroline e ao Lucas, que me ajudaram e me motivaram todos os dias para concluir minha vida acadêmica.

A minha orientadora Ana Paula Maffezzolli por ter me ajudado tanto, e não ter desistido de me orientar, e por ter me estendido a mão quando eu mais precisei.

E por fim, ao coordenador do curso Augusto César Amorim, que me ajudou durante todos esses anos, como professor e amigo.

Palavras são, na minha nada humilde
opinião, nossa inesgotável fonte de magia,
capazes de causar grandes sofrimentos e
também de remediá-los.

(J.K. Rowling)

RESUMO

Tendo em vista que pode ocorrer irregularidades nas gestões públicas devido à falta de conhecimento da legislação, geralmente visando ajustar às necessidades da população, tais falhas acabam trazendo consequências, porém, podem ser descobertas pelo controle externo. Desse modo, o presente estudo teve como objetivo apresentar os desafios e benefícios do Controller na gestão pública do município de Itaituba/PA. Neste contexto, foi levantada a seguinte questão de pesquisa: Como a controladoria pode contribuir para a gestão pública? Como objetivos específicos foram delimitados três: descrever as funções da controladoria na gestão pública, apresentar a importância do Controller na Gestão Pública, e apresentar os desafios que enfrentam na função de Controller. Para tanto, a metodologia utilizada para se encontrar as respostas para situações acerca da atuação do profissional controller, quanto as implicações da controladoria aplicada no setor público, foi a aplicação de uma pesquisa bibliográfica para fundamentação do trabalho apresentando com uma abordagem qualitativa, mediante a aplicação de um questionário ao Controller que atua na gestão do município de Itaituba-PA, como ferramenta para coleta de dados. Levando em conta as informações apresentadas no referencial teórico, verificou-se a importância da controladoria e do controller na gestão pública e como ele se faz necessário para a tomada de decisão. Considerando as respostas do questionário, o Controller do município apontou como principal desafio o fato do gestor necessitar de compreensão acerca do seu posicionamento perante situações específicas. Como resultado disso, pode haver benefícios significativos para a gestão, os quais evitarão problemas com os órgãos superiores, e gerará maior veracidade nos seus processos.

Palavras-Chave: Controladoria. Controller. Setor Público.

ABSTRACT

Given that irregularities can occur in public administration due to a lack of knowledge of the legislation, usually with the aim of adjusting it to the needs of the population, such failures end up bringing consequences, but can be discovered by external control. Thus, the objective of this study was to present the challenges and benefits of the Controller in the public administration of the municipality of Itaituba/PA. In this context, the following research question was raised: How can the Controllershship contribute to public administration? Three specific objectives were defined: to describe the functions of the controllership in public administration, to present the importance of the Controller in public administration, and to present the challenges faced by the Controller. To this end, the methodology used to find answers to the questions about the role of the professional controller, and the implications of controllership applied to the public sector, was the application of bibliographical research to support the work, with a qualitative approach, through the application of a questionnaire to the Controller who works in the management of the city of Itaituba-PA, as a tool for data collection. Taking into account the information presented in the theoretical framework, the importance of controllership and the controller in public administration was verified, as well as how necessary it is for decision making. Considering the answers given in the questionnaire, the city controller indicated that the main challenge is that the manager needs to understand his position in specific situations. As a result, there may be significant benefits to management, which will avoid problems with higher bodies, and generate greater veracity in their processes.

Keywords: Controllershship. Controller. Public sector.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – funções básicas da controladoria	
22	
Figura 2 – estrutura da DRE	24
Figura 3 – elementos da estrutura da Controladoria	
28	

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REFERENCIAL TEORICO	
11	
2.1 CONCEITO DE CONTROLADORIA	
11	
2.2 BREVE HISTÓRICO DA CONTROLADORIA	
13	
2.3 OBJETIVO DA CONTROLADORIA	
14	
2.4 O PROFISSIONAL CONTROLLER	
15	
2.4.1 Perfil do controller	
18	
2.5 PRINCIPAIS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	19
2.5.1 Análise das demonstrações de resultado como ferramenta da controladoria	22
2.6 A CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA	
25	
2.7 A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA	
28	
2.8 DESAFIOS DO CONTROLLER NO SETOR PÚBLICO	
31	
3 METODOLOGIA	
34	
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	
37	
5 CONCLUSÃO	
40	
REFERÊNCIAS	42

APÊNDICE 48

1 INTRODUÇÃO

Um dos principais assuntos para a continuidade dos serviços no ramo público é a importância e efetividade do setor de controladoria, pois com ele é feito o controle dos trâmites administrativos e operacionais da organização, com relevância direta nos seus resultados.

A controladoria é relevante para o bem-estar dessas operações, uma vez que serve como ferramenta de apoio à tomada de decisão. Desse modo, é crucial para a atual gestão municipal escolher e confiar em um profissional capacitado para o serviço. Sendo assim, a função do controller é de grande valia tendo em vista que ele é a pessoa responsável por entregar relatórios com informações precisas ao gestor, as quais servirão para a tomada de decisão.

No entanto, alguns gestores não veem a necessidade da controladoria dentro da empresa que gere, já que cada setor controla seus atos e fatos, embora nem sempre consegue averiguar seus próprios erros e neste ponto entra a necessidade do Controller.

Ao se efetivar um trabalho de controle interno com extrema competência e responsabilidade, o gestor pode desempenhar suas funções com maior segurança e confiabilidade. Mas, um dos principais desafios do controller é resguardar a entidade pública por meio de orientações previstas.

Heckert e Wilson, apud Santos (2012), afirmam que os princípios norteadores das funções do controller resumem-se às características profissionais que contribuem para a melhor execução das atividades de maneira eficiente e eficaz.

Nakagawa (1993) destaca que o Controller acaba se tornando o responsável pelo projeto e manutenção de um sistema integrado de informações, o qual operacionaliza o conceito da contabilidade como principal instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidade decorrente da *accoutability* da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação.

Conforme os autores Cavalheiro e Flores (2007), antes de ser um meio de fiscalização, os controles internos têm cunho interno, pois oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado sobre a legalidade dos atos da administração que estão sendo tomados, sendo possível a correção de desvios ou rumos da sua administração.

Neste contexto, foi levantada a seguinte questão de pesquisa: Como a controladoria pode contribuir para a gestão pública? De tal modo, o objetivo da pesquisa foi apresentar os desafios e benefícios do Controller na gestão pública do município de Itaituba/PA. Como objetivos específicos foram delimitados três: descrever as funções da controladoria na gestão pública; demonstrar a importância do Controller na Gestão Pública; e, apresentar os desafios enfrentados por profissionais que atuam na função de Controller.

A metodologia utilizada para a elaboração do trabalho baseou-se na pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo, visto que aplicou um questionário ao Controller da Controladoria Municipal de Itaituba. Com os dados alcançados, aplicou-se a abordagem qualitativa para a análise adequada. Desse modo, os principais autores que fundamentaram a investigação foram: Crepaldi (2000), Mosimann (1993), Catelli (2001), entre outros.

A presente monografia está dividida em cinco partes. A primeira parte trata-se da introdução. A segunda parte aborda os conceitos de controladoria e seu histórico de evolução no Brasil, além da importância do controller e seu perfil. Na terceira parte apresenta-se a metodologia empregada para o alcance dos objetivos e responder a problemática levantada por ocasião do projeto de pesquisa.

Na quarta parte analisa e discute os resultados alcançados na pesquisa de campo. Ao final, na quinta parte, apresenta-se a conclusão, na qual efetivou-se uma análise do levantamento bibliográfico descrito e os resultados alcançados no trabalho científico.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 CONCEITO DE CONTROLADORIA

A controladoria é uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão (PELEIAS, 2002, p.13). Os controles internos, tomados como sistema, englobam toda a organização e podem caracterizar-se como controles contábeis e controles administrativos (CREPALDI, 2000).

Mosimann e Fisch (2008, p.99) destacam que a controladoria se afirma como ramo de conhecimento que, como qualquer ciência, “lança mão de leis e normas doutra ou doutras ciências, sem perder, contudo, o seu caráter de conhecimento, o seu campo de experimentação próprio”. Os autores afirmam ainda que a controladoria é responsável pela estruturação dos controles internos nas organizações e tem auxiliado a gestão estratégica das organizações, bem como a estruturação de um sistema de informações para desenvolvimento do processo decisório.

Segundo Mosimann, Alves e Fisch (1993), a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relacionados à gestão econômica, sobre dois enfoques: a) órgão administrativo, com missão, função e princípios norteadores no modelo de gestão do sistema empresa; e, b) área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos e métodos.

Catelli (2001), por sua vez, ressalta que a controladoria é um ramo do conhecimento da teoria da contabilidade, com visão multidisciplinar, responsável pelas bases conceituais para a construção, manutenção do sistema de informação e modelo de gestão econômica, que interagem com as necessidades informativas dos gestores e os auxiliam, durante o processo de gestão, a tomarem decisões eficazes.

Beuren e Brandão (2001) concluem que a controladoria funciona como suporte, disponibilizando informações em todas as etapas do processo de gestão, com vistas a assegurar o conjunto de interesses da empresa, na medida em que mantém os gestores informados sobre o desempenho passado, atual e os possíveis rumos da organização por meio do planejamento.

Desta forma, Borinelli (2006), apud Bruni e Gomes (2010, p.16), define a Controladoria como: “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases

teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle dos processos de gestão organizacional”.

Neste sentido, Almeida, Parisi e Pereira (2001) afirmam que a controladoria deve ser vista como ramo de conhecimento e como unidade administrativa. Enquanto ramo do conhecimento é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informações, no sentido de suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzir durante o processo de gestão, quando requeridos, a tomarem decisões ótimas.

Pode-se afirmar, então, que a controladoria não possui uma conceituação e fundamentos consolidados, pois diversos autores apresentam diferentes conceitos e fundamentos para a mesma (BEUREN, 2002). Portanto, entende-se que a controladoria poderá preencher a lacuna deixada pela contabilidade, para atender as expectativas por informações que subsidiem o gestor em sua tomada de decisão.

Para Padoveze (2008, p. 3):

a controladoria é a utilização da ciência contábil em toda sua plenitude. Como a contabilidade está ligada intrinsecamente ao progresso social, o autor entende que a controladoria é um processo evolutivo das ciências contábeis; pois a contabilidade deve acompanhar esta transformação e evoluir conforme a necessidade.

Nesta perspectiva, a Constituição Federal de 1988 estabelece com mais clareza o escopo do controle interno ao mesmo tempo em que consagra no texto constitucional os Princípios Básicos da Administração Pública (BRASIL, 1988, [recurso online]):

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74 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 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.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

A referida Constituição cita em seus artigos que, além dos aspectos financeiros e orçamentários, o controle, ou a fiscalização, atuará também sobre os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

2.2 BREVE HISTÓRICO DE CONTROLADORIA

A origem da controladoria está diretamente ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que iniciaram com a chegada da Revolução Industrial. Logo que, para Marion (2005), a controladoria surgiu nas grandes corporações norte americanas, no início do século XX com a finalidade de realizar um rígido controle das empresas relacionadas (subsidiárias e/ou filiais), visto que um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da revolução industrial, começou a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado.

De acordo com Tung (1997), a controladoria surgiu para ampliar e disseminar o entendimento do processo de gestão, identificando a razão de ser de uma organização e quais fatores estão contribuindo ou não, para a eficiência e eficácia de suas operações, de forma que se assegure a continuidade do negócio pela geração contínua de resultados econômicos favoráveis.

Borges, Parisi e Gil (2005) destacam que o crescimento vertical e diversificado dos conglomerados de empresas exigiu por parte dos acionistas e gestores, um controle centrado em relação aos departamentos e divisões, que rapidamente se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países.

No Brasil, a controladoria se destacou, conforme Siqueira e Soltelinho (2001), na década de 1960, em função do crescimento da indústria na matriz produtiva brasileira, participação de empresas multinacionais americanas.

Ainda de acordo com os autores supracitados, devido à competição acirrada entre empresas multinacionais e nacionais, as empresas brasileiras foram obrigadas a se reestruturar e, com o aumento da competitividade, exigiu a formação de novos profissionais que assegurassem o controle sobre as organizações, o controller. Em

seu surgimento, o papel desempenhado pela controladoria era voltado especificamente para a função contábil, pois os primeiros controladores eram os chefes da contabilidade, responsáveis por manter os arquivos financeiros formais da empresa.

Os executivos seniores sabem que os sistemas de mensuração de suas organizações exercem forte influência sobre o comportamento dos gerentes e dos empregados. Os executivos também compreendem que os indicadores contábeis e financeiros tradicionais, como retorno sobre o investimento e lucro por ação, às vezes emitem sinais enganosos para fins de melhoria contínua e inovação – atividades exigidas pelo ambiente competitivo da atualidade. (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 7).

Com a chegada das multinacionais no Brasil, as empresas passaram a depender cada vez mais de informações adequadas que permitissem o acompanhamento e o controle de todas as operações desenvolvidas. Além disso, precisavam também de relatórios que apoiassem a tomada de decisão eficaz.

Furtado (2000) afirma que a expansão do comércio exterior também foi responsável por realimentar o processo acumulativo nos centros geradores de progresso tecnológico, contribuindo de forma ampla para intensificar as transformações das estruturas sociais nas áreas em que o sistema produtivo estava em rápida evolução.

Em relação ao desenvolvimento científico da controladoria, Lunkes (2012) informa que no Brasil o primeiro livro publicado sobre o tema foi o de Nguyen H. Tung, intitulado “Controladoria Financeira das Empresas: Uma abordagem prática”. A obra foi publicada em 1971.

2.3 OBJETIVO DA CONTROLADORIA

Para Santos (2012) um dos objetivos da controladoria é apoiar administração, a economia, a estatística e a contabilidade, porque controla informações, estabelece teorias e conceitos para a formulação e manutenção dos sistemas de informações a serem implementados na gestão, visando eficiência e eficácia. Diante disso, a controladoria tem como principal objetivo a eficácia da forma mais primorosa possível, a fim de amparar o controle interno quanto às tomadas de decisão, conforme Santos (2012, p. 5) explica:

Tem como objetivo alcançar eficiência (relação a custos por unidade de medida) e eficácia – relação com resultados pretendidos e resultados alcançados através de normatizações que auxiliem o controle interno, supervisionando áreas e subsidiando o processo decisório através de técnicas de análise contábil-financeira e estatística, e de técnicas de percepções através de simulações empresariais.

Assim, o objetivo da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008). Além de garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997).

Almeida, Parise e Pereira (1999, p.77) argumentam que os principais objetivos da controladoria são: “a) a promoção da eficácia organizacional; b) a viabilização da gestão econômica; e c) a promoção da integração das áreas sob sua responsabilidade”. Na visão voltada ao setor público, a controladoria objetiva a coordenação da gestão econômica da organização pública, sendo responsável pela elaboração dos planos estratégicos e operacionais, assim como da execução do controle (CATELLI, 2012).

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.

Seguindo a linha de raciocínio apresentada pelos autores citados, é possível afirmar que a controladoria objetiva favorecer a interação entre os diversos setores; fornecer informações úteis para alcançar resultados, de maneira eficiente e eficaz, a fim de apoiar a tomada de decisão. Ou seja, obter melhores resultados na entidade e mostrar para os gestores os pontos presentes ou futuros que possam colocar em risco a eficiência organizacional.

Torna-se evidente, então, que o objeto da controladoria é fazer com que a atividade da empresa seja medida e avaliada, bem como acompanhar e comparar todos os resultados com o desempenho das outras empresas do ramo, para mostrar aos gestores como seu resultado poderia ser maior e, na sequência, apontar as devidas correções nas atividades.

2.4 O PROFISSIONAL CONTROLLER

O título controller pode ser aplicado a diversos cargos nas áreas administrativas, contábeis e financeiras, com níveis de responsabilidade e de remuneração que dependem do setor e porte da organização. De qualquer maneira, entende-se como controller um dos principais executivos da empresa, devendo ser o gestor do Sistema de informações gerenciais (OLIVEIRA, 2011).

Pode-se afirmar, então, que o profissional controller tem uma grande responsabilidade dentro da empresa, pois é por ele que toda estrutura organizacional está sendo monitorada, observando sempre os efeitos das decisões que foram tomadas, a fim de evitar erros.

Roehl-Anderson e Bragg (2000, p.2) afirmam que “o controller tem uma das descrições de trabalho mais complexas de todos os gerentes da organização, porque há muitas áreas funcionais sobre as quais ele ou ela é responsável”. Horgngren (2004, p.14) explica que “a posição de controller varia em estatura e responsabilidade de empresa a empresa”.

Attie (1992), por sua vez, apresenta um estudo analítico dos itens que ele aponta como componentes do controle interno, resumindo:

Plano de Organização: formalização da estrutura da organização, que será concebida de acordo com os objetivos a serem alcançados, e onde serão estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade dos diversos níveis hierárquicos.

Métodos e medidas: estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para alcançar-se determinado fim; compõem o manual de operações da organização e, se o sistema for adequadamente planejado, deve conter procedimentos destinados a promover o controle.

Proteção do patrimônio: definições sobre os meios pelos quais são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização, instruções sobre autorizações, segregações de funções, custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais.

Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis: conjunto de medidas que asseguram a precisão dos elementos dispostos na contabilidade; plano de contas composto de um adequado e abrangente elenco de contas, acompanhado da descrição clara e objetiva do funcionamento delas.

Eficiência operacional: definição adequada dos métodos e procedimentos operacionais; descrição das atividades de cada função de modo a facilitar o

cumprimento dos deveres; seleção, treinamento e supervisão do pessoal adequado às atividades.

Políticas administrativas: sistema de regras e princípios traçados pela alta administração que representam as guias de raciocínio para as tomadas de decisões em todos os níveis, de forma a focalizar o objetivo principal da organização.

Existem várias definições de controle interno, nas quais cada autor reforça sua ideia, e estarão mais identificadas com as diferentes áreas de competência organizacional: contábil, financeira, operacional, orçamentária, patrimonial, gerencial, entre outras. Considerando o ponto de vista dos autores, todos concordam que todos os enfoques de controle interno devem ser estudados igualmente.

Em resumo, os controles internos são compostos pelo plano de organização e todos os métodos e medidas pelas quais uma organização controla suas atividades, visando assegurar a total proteção do patrimônio, exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, e eficiência operacional, como meios para alcançar os objetivos globais da organização.

A Controladoria funciona como órgão de observação e controle de toda esfera administrativa. Ela que fornece dados e informações que planeja e pesquisa, procurando sempre mostrar a essa mesma esfera os pontos atuais e futuros que possam colocar em perigo ou reduzir a rentabilidade da empresa.

Para Oliveira, Perez e Silva (2002) o controller é aquele que analisa, julga a importância dos projetos e dá o aval financeiro para toda a sua execução. A importância da valorização do cargo de controller, segundo os autores, é uma consequência direta da necessidade de as empresas elaborarem o planejamento estratégico e controlar com maior rigor, cada vez que for realizado, os custos administrativos, financeiros e de produção dos bens e serviços.

Analisando o lado governamental, é de grande valia que o profissional tenha bons conhecimentos dos princípios contábeis e da legislação societária para que, assim, possa gerar bons relatórios para o governo, bem como para os demais usuários externos das demonstrações financeiras.

Em alguns setores como, por exemplo, o financeiro, tais conhecimentos não são suficientes, sendo necessário o aprofundamento na regulamentação específica. Para exercer a função de controller, o profissional deve possuir habilidades que, de acordo com Figueiredo e Caggiano (1997, p. 23), são apresentadas em quatro itens:

- a) Ter um bom conhecimento acerca da empresa que faz parte, bem como do ramo do negócio, as forças e fraquezas que afetam o setor;
- b) Bom conhecimento da história da empresa, as políticas exigidas, a missão, possibilidades estratégicas e problemas básicos;
- c) Destreza para análise de dados contábeis e estatísticos, que vão ser o suporte para qualquer ação realizada pelo controller, além de um bom conhecimento de informática para utilizar tais informações na proposição de um modelo e para simular tais dados encontrados;
- d) Habilidade de comunicação, tanto verbal quanto escrita, e um profundo conhecimento dos princípios contábeis e fiscais que afetam o resultado da empresa.

Oliveira, Perez Jr e Silva (2008) ressaltam que é de grande importância que o controller tenha visão de negócios para que seja possível a sua efetiva atuação no plano de negócios da organização.

2.4.1 Perfil do Controller

Considerando o fato de a Controladoria exercer um papel fundamental na Contabilidade gerencial, principalmente como ferramenta de apoio aos gestores para a tomada de decisão, planejamentos, execuções e no próprio controle da organização, torna-se necessário conhecer o perfil e as atribuições dos responsáveis pela sua execução nas empresas, ou seja, os *Controllers* (MACHADO; SANTOS, 2008).

O surgimento da profissão controller ocorreu no ano de 1960, época em que o papel da Controladoria focava apenas nas tarefas de acompanhamento dos registros contábeis, resumindo-se em controlar e limitar o sistema de recebimentos, estoques e pagamentos, bem como preparar relatórios para a administração e demonstrações contábeis afim de publicação (LUNKES; SCHONORRENBURGER, 2009).

Sobre o tema, Palazzo (2007) afirma que, em se tratando do contexto atual da Controladoria, há o papel do controller, o qual exerce a função de assessoramento aos gestores da empresa, analisando e formalizando as alternativas economicamente viáveis, assim como remetem, aos mesmos, informações que possam auxiliar na tomada de decisão.

De acordo com Kanitz (1976), levando em conta a atenção do controller, seus esforços precisam estar voltados para que as coisas ocorram bem em relação aos

resultados finais da empresa. O comportamento do controller não pode ser visto como poder centralizado e autocrático, administração rígida, entre outros.

Ainda conforme o autor, esse profissional pode exercer várias funções, de acordo com o tamanho da empresa e a cultura organizacional que orienta seus dirigentes. Assim, propõe como funções da controladoria: a informação, o acompanhamento, a avaliação, o planejamento, a motivação e a coordenação.

Neste segmento, Heckert e Wilson (1963), tal como Roehl-Anderson e Bragg (2000), esclarecem que as funções do controller evoluíram de uma área que gerenciava custos e departamento de custos para assumirem novas atribuições, tais como trabalhar com outros departamentos e oferecer assessoria para a alta gerência, já que as funções têm por objetivo orientar um determinado campo de atuação.

Durante a pesquisa observou-se que, para alguns autores, o controller é necessário para que a controladoria tenha o máximo de eficiência, mas, para que isso ocorra, o profissional tem que ser qualificado, detendo conhecimentos e habilidades para exercer a sua função com maior êxito, principalmente para auxiliar no planejamento e controle, dando suporte à administração, bem como gerando informações com o objetivo de alcançar os resultados positivos para a gestão.

Para exercer a função de controller, o profissional deve possuir habilidades que, de acordo com Figueiredo e Caggiano (1997, p. 23), consistem em:

- a) ter um bom conhecimento acerca da empresa ou órgão que faz parte, bem como do ramo do negócio, as forças e fraquezas que afetam o setor;
- b) bom conhecimento da história da empresa ou órgão, as políticas exigidas, a missão, possibilidades estratégicas e problemas básicos;
- c) destreza para análise de dados contábeis e estatísticos, que vão ser o suporte para qualquer ação realizada pelo controller, além de um bom conhecimento de informática para utilizar tais informações na proposição de um modelo e para simular tais dados encontrados;
- d) habilidade de comunicação, verbal e escrita, e um profundo conhecimento dos princípios contábeis e fiscais que afetam o resultado da empresa/órgão.

A visão de negócios é também uma qualidade importante do controller, para tornar possível sua efetiva atuação no plano de negócios da organização (OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2008).

2.5 PRINCIPAIS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

De uma forma direta, pode-se afirmar que, em uma organização, a controladoria tem duas funções: coordenar e nortear esforços nos diversos setores e atividades, servindo principalmente como apoio e sendo orientadora para que todas as atividades sejam desenvolvidas de acordo com o planejado. Deste modo, a controladoria, em função do porte da organização, pode ser concebida sob diversas formas: Controladoria de Finanças, Controladoria de Custos, Controladoria de Produção, Controladoria Tributária, Controladoria de Banking, Controladoria Regional, Controladoria Divisão, etc.

Através da controladoria, a direção de uma empresa ou órgão público tem a possibilidade de conduzir seus esforços, para que os resultados sejam extremamente produtivos. Tung (1974) destaca que, para a execução de suas funções na organização, a controladoria requer a aplicação de princípios adequados, que englobem todas as atividades da empresa, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final.

O autor complementa que, no que cabe ao planejamento, o controller deve, entre outras medidas, verificar todas as possibilidades da empresa para fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, definir as responsabilidades de cada área, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de informações.

Roehl-Anderson e Bragg (1996) descrevem quatro funções básicas para a controladoria:

a) planejar: consiste na responsabilidade de coordenar todo o processo de gestão da organização. Esse é um processo interativo porque os objetivos da empresa podem mudar em razão da revisão contínua de seus recursos, das suas condições econômicas e da atuação de seus concorrentes. Assim, a controladoria atua como coordenadora de todas as fases desse processo e integra os diversos componentes do plano, levando para que todos caminhem no mesmo sentido;

b) organizar: a controladoria deve estar apoiada em pessoas qualificadas, contar com instalações e equipamentos adequados, bem como com todo o material necessário, a fim de que consiga se cumprir com as suas atribuições;

c) dirigir: consiste em assegurar que as pessoas trabalhem de forma coordenada para alcançar os objetivos do plano. O elemento mais importante dessa

função é a comunicação; desta forma, a controladoria deve ter contato com todas as pessoas responsáveis pelas diversas áreas da empresa ou da organização;

d) controlar: devem ser estabelecidas metas, criando um sistema de controle que permita acompanhar e interpretar os resultados alcançados com os planejados, e tomando as medidas necessárias a fim de se corrigir possíveis falhas.

Não há uma conceituação homogênea no que diz respeito às funções da controladoria, de maneira que se podem observar estas diferenças de acordo com a posição dos autores mencionados anteriormente e de outros que irão ser abordados na sequência. Contudo, podemos destacar que a controladoria não se limita apenas a administrar o sistema contábil da empresa e, ainda, que tais conhecimentos, somados aos das finanças, não são mais suficientes para o seu desempenho (ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 1996).

Algumas funções são primordiais para a controladoria, das quais se destacam a direção e implantação dos sistemas de informação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento de seus resultados. Beuren (2002) tece que o controller é o principal profissional responsável pela área de controladoria, que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle de suas atividades, dado que ele se responsabiliza pelo sistema de informações da empresa. É uma atribuição da controladoria manter os gestores informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa ou da organização.

Diante do exposto sobre as atribuições da controladoria, é visível, entre suas funções, a atividade de controle, que pode ser percebida em nível organizacional, nos controles internos e, de forma mais ampla, no controle de todas as operações da empresa/organização. Outra constatação diz respeito à sua relação com o sistema de informações da organização, logo que, se não houver a geração de informações adequadas, não há como mensurar os resultados e, dessa forma, não pode haver um controle adequado das operações.

Com base na pesquisa, foi possível montar um organograma da estrutura organizacional e todas as etapas que são desenvolvidas dentro do controle interno, tendo suas funções principais até a entrega de seus resultados finais ao gestor.



Figura 1 – funções básicas da controladoria. Fonte: Roehl-Anderson e Bragg (1996).

Vale destacar a importância do controller fazer o acompanhamento da tomada de decisão do gestor, momento em que será possível identificar e definir se mudará o processo de trabalho, se reduzirá custos ou se melhorará um produto ou serviço para seus clientes/colaboradores. É de fundamental importância avaliar a decisão após um tempo para poder examinar a eficácia da escolha.

A maior pergunta que o controller deve se fazer é se essa decisão resolveu o problema e a necessidade ou ainda se alcançou a meta a que se destinava. Tem-se como intuito saber se a organização está no caminho certo ou se talvez seja necessário rever a decisão tomada, a fim de evitar reincidência de erros e conter consequências a tempo.

2.5.1 Análise das Demonstrações de Resultado como Ferramenta da Controladoria

O controller tem a responsabilidade e a função de elaborar o planejamento estratégico e o orçamento anual. Porém, deve ainda acompanhar todos os resultados mensais e, com base neles, fazer relatórios gerenciais que informem de maneira bem clara e objetiva o que acontece na empresa ou na organização.

Para que os gestores tenham acesso aos resultados reais da empresa e possam tomar decisões acertadas, esses documentos devem ser completos e:

- Conter os indicadores empresariais com suas respectivas análises;
- Apresentar sugestões de melhoria;
- Apresentar as atividades que devem ser priorizadas.

Relatório gerencial é qualquer documentação que contenha dados, indicadores e informações que ajudam a mensurar e reportar algum ponto de resultado dentro da empresa. No caso, um relatório gerencial pode ser utilizado para mensurar produtividade, controlar desempenho e analisar os resultados econômico-financeiros do negócio.

De acordo com Padoveze (2015), as disponibilizações de informações contábeis a todos os usuários por meio dos relatórios gerenciais, são frutos do sistema de informação contábil e têm como finalidade, disponibilizar à administração da empresa dados adequados ao controle geral de suas operações e à tomada de decisões.

Charbel (2007) define relatórios gerenciais em um contexto geral, como um documento feito por escrito, fundamentado em fatos já ocorridos que são relevantes para possíveis tomadas de decisões.

Um dos principais relatórios gerenciais que é utilizado pela controladoria é a Demonstração de Resultado do Exercício – DRE.

A DRE é um demonstrativo contábil cuja finalidade é fornecer o resultado líquido de um exercício evidenciando o confronto das receitas, custos e despesas, é apurado através do princípio contábil do regime de competência onde “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionam, independente de recebimento ou pagamento” (CFC, 1993 p.7).

Para Marion (2009), a DRE é um demonstrativo contábil que gera informações relevantes através do confronto de despesas e receitas para a tomada de decisão, tendo como uma das principais funções confrontar todas as despesas realizadas, assim como as receitas que foram recebidas pela empresa no ano em questão. Sendo assim, se tornando uma forma de especificar todas as operações uma a uma, dentro dos grupos de contas patrimoniais a que pertencem.

Segundo Marion (2003, p. 127) “A DRE é extremamente relevante para avaliar desempenho da empresa e a eficiência dos gestores em obter resultado positivo. O lucro é o objetivo principal das empresas”.

A DRE é feita a partir das receitas obtidas no exercício fiscal, e tem validade de 12 meses. Braga (2012, p. 77) afirma: “ A demonstração do resultado do exercício deve apresentar o resumo das variações positivas (receitas ganhos) e negativas (custos, despesas e perdas) ”.

A estrutura da DRE está discriminada na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no seu artigo 187, que dispõe:

Art. 187: A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - A receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - A receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - As despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - O lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (artigo 185, § 3º);

IV - O lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

IV - O lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

IV - O lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - O resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - As participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - O lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social (BRASIL, 1976).

A partir da definição de sua estrutura definida por Lei e para melhor entendimento sobre a estrutura da demonstração tem-se um exemplo:

ESTRUTURA DA DRE	
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	
(-)	Deduções da receita bruta
	- Vendas Canceladas ou Devoluções de Vendas
	- Descontos Incondicionais
	- Abatimentos
	- TIV(ICMS, PIS e COFINS)
=	RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
(-)	Custo Das Mercadoria Vendida
=	LUCRO OPERACIONAL BRUTO
(-)	Despesas Operacionais:
	Despesas Com Vendas
	Despesas Gerais e Administrativas
	Despesas Financeiras
	(-) Receitas Financeiras
=	LUCRO OU PREJ. OPERACIONAL
+	Receitas Não Operacionais
(-)	Despesas Não Operacionais
=	RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DA PROVISAO P/ O IR E CS
(-)	Provisão P/ Contribuição Social
(-)	Provisão P/ Imposto De Renda
=	RESULTADO DO EXERCÍCIO APÓS A PROVISAO P/ O IR E CS
(-)	Participações
(-)	Debêntures
(-)	Empregados
(-)	Administradores
(-)	Partes beneficiárias
(-)	Fundos de previdência
=	LUCRO / PREJ. LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Figura 2 - Estrutura da DRE, Fonte: Lei nº6.404 (Brasil,1976)

Através da estrutura da demonstração pode-se visualizar a situação real da empresa e com isso obter dados contábeis e gerenciais para tomada de decisão.

Para a controladoria pública a DRE é importante pois possibilita que ocorra o confronto dos dados das receitas e das despesas do negócio, mostrando o resultado líquido do seu desempenho e detalhando a real situação operacional de uma empresa ou organização.

Para Slomski et al. (2010)□, a DRE é uma forma de evidenciar eficiência, boa governança e accountability no setor público, consistindo na verificação da criação de valor econômico através do confronto entre o custo do serviço disponibilizado pelo ente público e o custo do serviço similar ofertado pela iniciativa privada.

Segundo Silva, Pereira e Araújo (2014)□, com a DRE é possível identificar se o serviço prestado pelo governo criou valor econômico para a sociedade quando os recursos financeiros são aplicados de forma eficiente, ou seja, a um custo inferior ao preço praticado pela iniciativa privada.

2.6 A CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA

Controlar uma organização, seja ela pública ou privada, não é uma tarefa fácil, demanda de uma capacitação diferenciada e uma visão integral dos gestores. Para tanto a controladoria vem como mais um instrumento que permite aos gestores apresentar, aos diferentes níveis hierárquicos da organização, os elementos que certifique que os resultados estão de acordo com o planejado. Dentro da administração pública o controle é algo fundamental para a continuidade e a efetividade dos serviços prestados. Devido a obrigatoriedade de demonstrar boas maneiras de governança e licitude para a sociedade, controlar o planejamento é uma das formas mais coerentes de evidenciar a transparência dos gastos públicos.

Durante a pesquisa foi constatado que, em decorrência ao cenário mundial na década de 1970, como a globalização, crise econômica mundial e a crise fiscal, ocorreu um enfraquecimento do poder estatal, a escassez de recursos públicos e o avanço de uma ideologia privatizante, configurando um mais novo contexto, no qual a reforma da Gestão Pública se fez presente, através da ascensão do modelo gerencial no setor público.

Dessa forma, ocorreu uma transformação ou substituição da gestão pública burocrática pela gerencial, que tinha ênfase, principalmente, nos resultados e implicava em transformar organizações, retirando do Estado o seu papel de executor e enfatizando o de formulador de políticas públicas, inclusive com a criação de

novas organizações tais como as agências executivas, agências reguladoras e organizações sociais.

Carvalho (2002) afirma que, no processo democratizante, a relação entre a sociedade civil e o Estado realiza-se no decurso dialógico, procedente da acessibilidade e cognição das informações sobre o Estado, percebidas na abrangência do seu comprometimento, da sua efetividade e da sua transparência. Devido a isso, Cisne (2002) afirma que novas relações entre Estado, mercado e cidadãos tornaram-se necessárias.

Vale destacar que o novo modelo da administração pública não é de anular os procedimentos burocráticos, mas sim mudar a visão que se tinha, sendo centrado principalmente no cidadão e não no Estado propriamente dito.

Portanto, o controle na Gestão Pública figura-se como um elemento indispensável, tanto na garantia da transparência quanto no aprimoramento dos sistemas de gestão, possibilitando comparação com o que foi planejado (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004; WELSCH, 1996).

Logo, a eficácia do controle pode ser associada ao ato de fiscalizar, ou seja, a capacidade de verificar a ocorrência de desvios aos padrões anteriormente definidos. Contudo, o controle não deve limitar-se apenas a apontar desvios, mas também, ser capaz de conduzir os gestores a tomarem as ações corretivas (CAMPELLO, 2003).

Nessa perspectiva, Peter e Machado (2014) esclarecem que os controles formais aplicados às entidades públicas se adaptaram à própria evolução da administração pública, passando a adotar uma postura preventiva, com ênfase no controle dos procedimentos, fundamentado na administração gerencial, em substituição ao modelo burocrático, o qual se baseia no pressuposto da desconfiança em relação ao administrador.

Oliveira (2010) afirma que a controladoria, ao ser inserida em um contexto de gestão pública, tem como função contribuir na otimização do resultado econômico, aprimorando a utilização dos recursos para a sociedade como um todo. Por outro lado, Thompson e Jones (1986) entendem que no setor público, a controladoria é voltada, principalmente, ao acompanhamento da efetivação orçamentária.

Neste mesmo sentido, Atkinson *et al.* (2000) complementam que uma das ineficiências primárias do setor público é a dificuldade em criar e controlar medidas específicas para as exigências governamentais. Para que todos os resultados

planejados e esperados aconteçam é necessário que a gestão pública crie mecanismos e sistemas de controle, para defender tanto a gestão como os interesses e direitos do coletivo.

Vale lembrar que no Brasil existem dois tipos de controles, estabelecidos na Constituição Federal de 1988, sendo o Controle Interno e o Controle Externo. O Controle Interno deve ser realizado dentro de cada órgão do aparelho estatal, já o Controle Externo será exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio da Corte de Contas (BRASIL, 1988).

Como destaca o participante da entrevista desta pesquisa, o maior elo é com o tribunal de contas, devendo-se dar legalidade aos processos para não ter problemas com o controle externo, exercido pela Câmara Municipal. Pode-se destacar que uma das principais preocupações é garantir que os processos sejam dentro das normas, de forma legal, cumprindo a fidelidade funcional dos seus agentes e a abrangência do controle, que podem ser traduzidos pelo acompanhamento da execução orçamentário-financeira e o cumprimento dos programas de trabalho criados com o propósito do bem-estar social, para que o Controle Externo tenha certeza de que a gestão está fazendo o emprego legal dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Peter e Machado (2003) destacam que esta vinculação ocorre basicamente pelo processo de prestação de contas, comunicação de irregularidades e disponibilização de informações. Já na visão de Dupuis (2006) a controladoria 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 e eficiente, a avaliação de desempenho e a obtenção de resultados esperados.

Pode-se destacar, então, que as informações obtidas pela controladoria na administração pública devem ser compreendidas por seus usuários, ou seja, aqueles que fazem uso dela, ao contexto organizacional, flexível às mudanças e ainda motivadora das metas e estratégias de gestão.

Na visão de Peter *et al.* (2003), a Controladoria Governamental pressupõe a existência de um sistema de planejamento participativo, coordenado, integrado e permanente, a começar com um diagnóstico estratégico, identificando a visão, ou

seja, a projeção da entidade no futuro, considerando-se os ambientes interno e externo.

Com a pesquisa foi possível observar que a Controladoria na Administração Pública possui etapas que auxiliam o gestor em todo o processo burocrático, conforme figura a seguir:

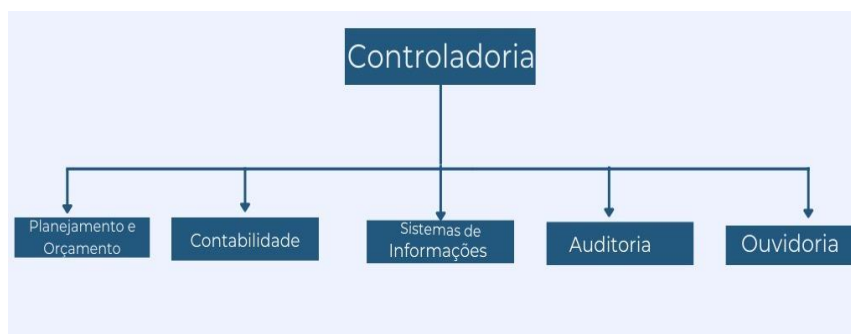


Figura 3 – elementos da estrutura da Controladoria. Fonte: Machado (2008).

Estes elementos são a estrutura básica da Controladoria, destacados por Machado (2008). O Planejamento e Orçamento, utilizam-se da Contabilidade de Custos, do Orçamento Público – que compreende o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual – assim como da Avaliação dos Programas. Na sequência tem-se o instrumento da Contabilidade Governamental, que objetiva a sistematização e a formalização das informações dos órgãos pertencentes à Administração Pública e que estejam vinculadas ao Patrimônio, à Execução Orçamentária e à Execução Financeira (MACHADO, 2008).

Já o Sistema de Informações faz parte do terceiro instrumento da estrutura da controladoria governamental, englobando o Setor Financeiro ou Orçamentário, o Setor de Pessoal, o Setor de Materiais e o Setor de Comunicação. Outro instrumento, nessa mesma, sequência está relacionado à Auditoria, ou seja, aquela que age nos controles internos e nos resultados sendo, ainda, uma forma de controle exercida sobre os demais controles.

Por fim, o autor destaca a Ouvidoria, definida como o setor no qual se utiliza as informações geradas externamente (denúncias, reclamações ou críticas), atuando como um elo entre a Administração Pública e a sociedade.

2.7 A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Assim como no setor privado, as entidades do setor público precisam ter as atividades planejadas e controladas. Verifica-se, então, a importância da aplicação da controladoria no setor público devido aos constantes escândalos no mundo, que surgem envolvendo fraudes e desvios de verbas públicas como também os altíssimos índices de corrupção.

E como constantemente vem crescendo as penalidades aplicadas aos gestores que descumprem normas e princípios constitucionais, em relação aos recursos públicos, torna-se indispensável que os mesmos estejam bem assessorados e amparados num competente Controle Interno (STAHNKE, 2003).

Será através do Controle Interno atuante que se atingirá a eficiência no serviço público e, conseqüentemente, haverá diminuição dos níveis de corrupção e melhorias da qualidade dos serviços públicos prestados à população e conseqüentemente elevação da confiança e credibilidade da sociedade, sendo que o serviço público deve satisfazer as necessidades básicas de toda a população.

O Controle Interno, executado pela Administração, compreende uma relevante ferramenta, pois é uma forma de controle preventivo e corretivo, que deve ser operado com todo rigor e independência, a fim de cumprir as finalidades a que se propõe, e que estão descritas em lei. Toda a administração tem que estar envolvida junto ao controle interno para que tais informações passadas aos órgãos superiores (tribunal de contas do Estado) não sejam de falso cunho, ou seja, às vezes informações falsas levam os gestores municipais a sofrerem sanções extremamente graves (FERREIRA, A.M.F., 2017).

Verifica-se que a área financeira bem aparada pelo controle interno leva seus Administradores Municipais a exercer suas funções regidas pelas leis e assim terminando seus mandatos sem qualquer tipo de fraudes contra o poder público.

É notório, que o controle interno nos recursos públicos é um elemento indispensável para os administrados. Isso porque a sua principal função é resguardar a administração para que essa caminhe de acordo com os princípios da impessoalidade, legalidade, moralidade, publicidade e eficiência (FERREIRA, A.M.F., 2017).

É de suma importância que a gestão faça a elaboração do planejamento, tendo em vista que com ele será possível que ocorra de forma eficaz a transparência das ações e uma administração de qualidade. Para que isso ocorra, o setor público

precisa atender ao princípio orçamentário da legalidade, fazer e deixar de fazer somente o que a lei expressamente autorizar.

Algumas das formas de planejamento é o Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que estão destacados na Constituição Federal de 1998, no Artigo 165. Entende-se como PPA, LDO e LOA:

§1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Aliadas a um bom planejamento, encontram-se as demonstrações financeiras que consistem em relatórios que evidenciam os resultados alcançados e esperados pela entidade num determinado período, em termos orçamentários, econômicos, financeiros e físicos. Estas demonstrações figuram como ferramentas de controle contábil, pois é através destas que serão evidenciadas todas as receitas e os gastos do ente público. Algumas destas ferramentas são o balanço patrimonial, balanço orçamentário, balanço financeiro, e a demonstração das variações patrimoniais.

Dessa forma, fica evidente que o planejamento e a análise das demonstrações contábeis são importantes ferramentas na tomada de decisão dos gestores e fica clara a importância destas ferramentas na gestão das entidades públicas, que deverão ser analisadas pela controladoria

Ainda sobre a importância da controladoria na área pública, Hochmüller (2009, p. 4) coloca que:

A criação da Controladoria Governamental, como área voltada para apoiar o gestor público no processo de tomada de decisões e na prestação de contas da aplicação de recursos de maneira eficaz, eficiente e efetiva, viabiliza a integração do sistema de controle interno de fiscalização, contabilidade e auditoria do Ente Público. O resultado dessa integração sistemática é a concretização da continuidade a toda gestão pública, sem interrupção do trabalho do controle interno, disponibilizando os instrumentos necessários para a geração de informações ao gestor público sobre tudo o que está acontecendo em todos os setores organizacionais, com relatórios gerenciais e avaliações preventivas sobre prováveis erros ou fraudes, que porventura estejam ocorrendo em qualquer órgão subordinado ao governo. Dessa forma, a gestão governamental terá condições de promover os

ajustes e correções que venham a evitar o desperdício ou o desvio de dinheiro público, materializados em abusos ou desfalques, bem como fortalecerá os mecanismos de fiscalização prévia, concomitante e subsequente para identificar e sanar irregularidades, ilegalidades e deficiências na destinação adequada dos recursos públicos.

Portanto, as instituições que desempenham a função de controladoria no setor público são essenciais para garantir informações sobre os gastos públicos, bem como, fiscalizar a correta gestão dos recursos. Sendo extremamente relevantes no auxílio a tomada de decisão pelos gestores e administradores públicos, com a finalidade de contribuir para as boas práticas políticas nos governos.

De acordo com o que destaca Suzart *et al.* (2011, p. 54):

No setor público, a controladoria exerce papel importante, pois, permite aos gestores públicos o desenvolvimento de mecanismos de acompanhamento das atividades e dos programas públicos, ela, ainda, ajuda na avaliação dos resultados alcançados.

A adoção de controles internos e a sua organização estão relacionadas com a gestão das instituições governamentais, fazendo parte destes como instrumentos para a realização da sua missão. A garantia de honestidade, de eficiência, de prevenção dos erros e fraudes em qualquer organização não existe porque os processos são trabalhados por pessoas que, naturalmente, estão sujeitas a falhas, intencionais ou não.

O que existem são meios de prevenir e detectar problemas de ordem formal ou material que podem resultar em atos antiéticos ou dolosos perante aos órgãos fiscalizadores de maior instância. A articulação com os departamentos e pessoas, a elaboração do plano de organização, a manutenção e melhoria no Sistema de Controle Interno são funções próprias da Unidade de Controle Interno. (CAVALEIRO; FLORES, 2007, p. 21).

É importante destacar que a responsabilização do controle interno está prevista em vários dispositivos, e como tal é função de relevante importância. Além disso, a depender da atuação do controlador interno, nos casos de omissão intencional, este poderá responder juntamente com o ordenador de forma solidária e na medida de sua participação.

2.8 DESAFIOS DO CONTROLLER NA GESTÃO PÚBLICA

Autonomia profissional significa: o direito de ter acesso a quaisquer documentos e informações necessárias ao desempenho de suas funções, o direito de organizar, normatizar, investigar e levantar as irregularidades e dar os encaminhamentos necessários ao cumprimento da legislação, observado o contraditório e a ampla defesa, sem que haja o exercício de autoridade que tenha por objetivo constranger ou prejudicar pessoalmente o servidor da Unidade de Controle em razão do exercício de suas funções (CAVALHEIROS; FLORES (2007). Por isso, vale afirmar como fundamental que os responsáveis pelo sistema de controle interno possuam autonomia profissional.

O gestor, o controlador interno e sua equipe devem entender que autonomia profissional não é ausência de hierarquia, uma vez, que todo o servidor público está sujeito a obediência de regras e normas.

Como bem coloca o entrevistado da pesquisa, “não existe fiscalização com subordinação. O gestor precisa entender a situação e o posicionamento do Controlador”. É de grande valia que o gestor entenda que o Controller não está ali para prejudicar a sua gestão, e sim evitar que suas decisões sejam tomadas com o que lhe confere a Lei, e evitar que se tenha possíveis falhas e/ou irregularidades nos atos administrativos.

Cavalheiro e Flores (2007, p. 70) destacam alguns riscos que rondam o sistema de controle interno:

- a) Obsolescência dos sistemas de controle Interno: bons sistemas de controle interno deterioram-se sem melhorias constantes, seja por alterações em legislações, seja por melhores práticas, evolução tecnológica; logo, o risco é sempre presente e o antídoto é a revisão periódica.
- b) Crença em sistemas perfeitos: não existe sistema de controle isento de falhas, até porque a manutenção dos sistemas é feita por pessoas e estas estão sujeitas a falhas.
- c) Rotina: a ação rotineira das pessoas quanto aos controles pode impedir que se preste atenção em determinadas atividades que se afastam das melhores práticas, devido à fadiga, ao mau julgamento, à distração.
- d) Má-fé: os mais perfeitos controles podem ser estudados no sentido de encontrar falhas por deliberação das pessoas que fazem parte ou supervisionam os controles, para a satisfação de interesses pessoais.
- e) Conluio: duas ou mais pessoas agindo deliberadamente para fraudar é o maior inimigo de qualquer sistema de controle. O conluio pode envolver pessoas de dentro e de fora da organização.
- f) Custo-benefício dos controles: o benefício advindo do controle deve ser maior que o custo do controle, sob pena de inviabilizá-lo no ponto de vista econômico.

Contudo, alguns controles estratégicos, mesmo que um pouco onerosos, podem ser mantidos se houver objetivo de preservação da cultura dos controles, e estudado caso a caso.

Outro ponto a ser discutido, que é de extrema importância, diz respeito a estrutura física, humana e material do setor de controle interno. Muitos entes nem possuem profissionais suficientes para dar conta da demanda, de modo que o trabalho seja bem desempenhado, ou até mesmo apresentam demora nos resultados por serem obrigados a compartilharem computadores, por exemplo, por não haver em quantidade suficiente para desenvolver o trabalho.

Nessa mesma lógica, pode-se citar dificuldades com a estrutura no serviço de compartilhamento de internet ou com a qualidade do sistema operacional que não otimiza determinados trabalhos ou até mesmo a indisponibilidade de agentes públicos nas diversas políticas para contribuir e atender as solicitações do controle interno, apresentando sempre inúmeras dificuldades (CAVALHEIRO; FLORES, 2007)

Sabe-se que existem dificuldades para estabelecer um controle interno eficiente e eficaz devido a muitos municípios não possuírem receitas suficientes para aumentar suas despesas com contratação de pessoal especializado, as pessoas não gostam de ser fiscalizada, a rotatividade dos agentes políticos dentre outros fatores relevantes, mas essa deficiência precisa ser corrigida.

3 METODOLOGIA

Para a realização de uma pesquisa é necessário estabelecer de forma que está acontecerá, é essencial definir sua metodologia, ou seja, a maneira ou processo que levará à obtenção dos dados, descrevendo as técnicas a serem utilizadas na obtenção do conhecimento a ser captado, em que os seus resultados obtidos precisam ser meticulosamente analisados.

No âmbito de estudos acadêmicos é necessário que o conhecimento adquirido na pesquisa seja de cunho científico. Referente a isso, Vergara (2009, p.45) afirma:

A Metodologia é a explicação metódica, detalhada, rigorosa e exata de toda a ação desenvolvida no método do trabalho de pesquisa. É a explicação do tipo de pesquisa, do instrumento utilizado, do tempo previsto, da equipe de pesquisadores e da divisão do trabalho, das formas de tabulação e tratamento dos dados, enfim, de tudo aquilo que se utiliza nos trabalhos de pesquisa.

Com base nas ideias do autor, pode se compreender que é de grande importância que tenha o rigor científico em estudos acadêmicos, para que tenha eficácia no final do trabalho, principalmente naqueles que sejam de relevância para a finalização de curso de graduação, como por exemplo o trabalho de conclusão de curso, onde este é considerado uma maneira de fazer ciência, e para tal feito é imprescindível que tenha todo rigor científico válido para construção dele.

Desse modo, o pesquisador tem a obrigação de citar e explicar os tipos de pesquisa que o estudo trata, justificando cada item de classificação e relação com o tema e objetivos da pesquisa. Deve-se fazer uso de citações para enriquecer a argumentação, mas toda e qualquer fonte deve ser referenciada (SILVA, 2008).

Com o objetivo de determinar o papel do controller na gestão pública municipal, foi realizado uma pesquisa bibliográfica apresentando as algumas principais obras que tratam deste assunto. De acordo com Gil (2010, p.29):

A pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e jornais de eventos científicos.

Fonseca (2002), por sua vez, reforça que qualquer pesquisa bibliográfica é feita a partir dos levantamentos de referências teóricas já analisadas e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites.

Qualquer trabalho científico que se inicia com uma pesquisa bibliográfica permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto. Existem pesquisas científicas que se baseiam exclusivamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura.

O presente trabalho é de caráter exploratório, tendo em vista que se buscou informações com o responsável do setor de Controladoria da Prefeitura Municipal de Itaituba. Para Gil (2002) as pesquisas exploratórias têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito ou a construir hipóteses, inclui levantamento bibliográfico e entrevistas. Além disso, no presente trabalho empregou-se a abordagem qualitativa.

A pesquisa qualitativa se diferencia da quantitativa de acordo com a forma de abordagem de uma realidade e pelo modo que os dados são coletados, tratados e analisados. O método qualitativo não aplica instrumentos estatísticos para análise de um problema, uma vez que seu objetivo não é medir nem numerar os eventos estudados (RICHARDSON, 2008).

Para tanto, foi utilizado ainda uma coleta de dados afim de ter uma percepção da visão do controller. As técnicas de coleta de dados são um conjunto de regras ou processos utilizados por uma ciência, ou seja, corresponde à parte prática da coleta de dados (LAKATOS e MARCONI, 2001). É necessário que seja feita uma coleta de dados sem manipulação ou quaisquer meios de modificações das informações que venham a ser colhidas, sendo possibilitado a veracidade da pesquisa.

Para se fazer a coleta de dados foi utilizado um questionário que, segundo Cervo e Bervian (2002, p. 48), “[...] refere-se a um meio de obter respostas às questões por uma fórmula que o próprio informante preenche”. Ele pode conter perguntas abertas e/ou fechadas. As abertas possibilitam respostas mais ricas e variadas e as fechadas maior facilidade na tabulação e análise dos dados. Nesta pesquisa foram realizadas seis perguntas.

A pesquisa teve como local de coleta de dados o setor da Controladoria da Prefeitura Municipal de Itaituba, e foi realizada no ano de 2021, sendo impresso e

entregue pessoalmente ao controller, onde ocorreu uma explicação sobre o questionário e uma troca de conversa. O respondente é o controller responsável que atua desde o ano de 2017. O setor se localiza na Avenida Maranhão, esquina com a Rodovia Transamazônica.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS

Nesta seção, serão demonstrados os dados coletados através de um questionário aplicado ao gestor responsável pelo setor da Controladoria Interna da Prefeitura do Município de Itaituba – PA.

O questionário foi composto por 6 (seis) perguntas subjetivas, no período do mês de dezembro de 2021. O respondente é o controller responsável pelo setor da Controladoria Interna, tem 45 (quarenta e cinco) anos e 20 (vinte) anos de experiência na área de controladoria, onde trabalhou em alguns municípios do Estado do Pará.

Na primeira pergunta foi questionado sobre **quais as principais funções da Controladoria**. Obteve-se a seguinte resposta: *“Analisar, fiscalizar e orientar, da veracidade nos processos”*. Observou-se que o controller é bem direto quanto a resposta, sendo bem objetivo.

De acordo com Oliveira, Perez Junior e Silva (2002), as principais atribuições da Controladoria compreendem: a) estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações; b) medir a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões; c) reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais; d) medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, e) estruturar a organizacional e procedimentos para atingir esses objetivos; f) prover proteção para os ativos da empresa.

A questão de número dois foi: **na sua opinião, qual a importância da Controladoria na Gestão Pública?** Obteve-se a seguinte resposta do controller: *“A importância é o maior elo de ligação com o tribunal de contas. E dar legalidade aos processos para não ter problemas com o controle externo que é a Câmara Municipal”*

Desse modo, para o controller é de grande importância ter transparência e atuar corretamente em relação as contas públicas, a fim de se evitar um problema maior posteriormente.

Segundo Castro (2009) a importância do controle está na garantia da responsabilidade e da probidade estarem de mãos dadas com a autoridade. O autor destaca também que o controle se faz cada vez mais necessário devido à exigência do cumprimento das metas estabelecidas.

A questão de número três buscou saber, **quais os principais desafios de um Controller na Gestão Pública**. A resposta do entrevistado foi a seguinte: *“O maior desafio é que não existe fiscalização com subordinação, o gestor tem que entender a situação e o posicionamento do Controlador”*. Percebe-se que deve haver uma comunicação clara entre os dois gestores (Controller e Prefeito) para que se tenha entendimento dos riscos para que seja evitado.

De acordo com Perez (1995), a Controladoria funciona como um Órgão controlador de postura firme com relação as suas decisões, visando sempre à continuidade da organização na obtenção de resultados cada vez melhores.

A quarta pergunta foi: **quais os benefícios que você trouxe, como Controller, para a Gestão Pública do município?** Como resposta, o controller afirma que: *“Celeridade, legalidade e o controle da transparência com os órgãos fiscalizadores”*. Verifica-se que o Controller tem uma preocupação em relação a sua eficiência e eficácia, buscando sempre a transparência e evitando erros que possam comprometer a gestão.

Para Slomski (2005) a Controladoria é a busca incansável para se atingir a eficiência e a eficácia por qualquer ente, seja público ou privado, é a busca de se atingir o ápice, a perfeição, tentando unificar todos os membros que constituem as entidades para se chegar a esse determinante.

Na quinta pergunta foi questionado, **de que forma ocorre o assessoramento, da Controladoria e Gestão, no planejamento e orçamento governamental?** Obteve-se a seguinte resposta: *“Com assessoramento da controladoria e acompanhar a LOA (Lei Orçamentária Anual) e o PPA (Plano Plurianual) e orientando os ordenadores de despesa.”*

Assim, o controller tem que estar sempre atualizado sobre a LOA e PPA, para que possa suprir o gestor de informações precisas e confiáveis para as tomadas de decisão e se estas serão tomadas dentro da legalidade. Piscitelli e Timbó (2009) também destacam que o controle interno é responsável pelas avaliações do cumprimento das metas previstas no PPA, definidas na LDO e executadas através da LOA.

Na sexta questão, **a controladoria coordena esforços no sentido de que os gestores e demais unidades administrativas trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade?** Obteve-se a seguinte resposta: *“Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento”*. Entende-se que a

controladoria participa apenas no monitoramento das ações e metodologias a longo prazo para alcançar metas e objetivos da gestão, evitando erros.

Segundo Padoveze (2012), o Planejamento Estratégico é a etapa inicial do processo de gestão, em que a empresa formula ou reformula suas estratégias empresariais, dentro de uma visão específica do futuro. É a fase de definição de políticas, diretrizes, e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais.

5 CONCLUSÃO

A controladoria na Administração Pública desempenha uma função relevante sendo um órgão que serve de base para gestores e administradores tomarem decisões e estruturar o planejamento de governo. Além disso, a controladoria exerce um papel intermediário entre a população e o governo, fornecendo informações e contribuindo na transparência da gestão pública, e atuando também como órgão fiscalizador.

Com base no que foi exposto pela literatura sobre controladoria, a aplicação dos princípios e funções desse campo no setor público ocorre com suporte nas informações produzidas pela contabilidade pública. Visando principalmente a análise de gastos dos recursos, bem como uma maior transparência na gestão das contas públicas.

O questionário aplicado ao controller da Prefeitura serviu como base para identificar os desafios e os benefícios que ele trouxe para a gestão, e como ele é uma peça fundamental para a tomada de decisão. Cabe ao responsável da controladoria entregar ao gestor relatórios com informações precisas que servirão de base para as escolhas futuras. Desse modo, é importante que o controller seja um profissional capacitado para o serviço.

Compreende-se que o presente estudo pode contribuir aos acadêmicos, servidores e à população em geral, que buscarem, através deste, conhecimento na área da controladoria.

Entre as dificuldades encontradas foi apontado a falta de entendimento sobre a autonomia do profissional, devendo-se entender que não é falta de hierarquia e que o mesmo está ali para dar legitimidade e legalidade aos atos administrativos. Foram apontadas também pelos autores, durante a pesquisa, as estruturas física, humana e material, pode-se dizer, então, que alguns municípios não possuem receitas suficientes para aumentar suas despesas.

Desse modo, a sugestão é que o gestor e seus representantes busquem meios legais de elevar a receita, podendo, assim, fazer a contratação ou capacitação dos profissionais, voltada apenas para o setor de controladoria, medida essa que diminuiria consideravelmente as falhas ou qualquer outro tipo de fraude.

Portanto, é de grande valia que os gestores compreendam a finalidade da controladoria na sua gestão, tendo em vista que a mesma irá buscar meios de

aprimorar seu planejamento e resguardar a administração de futuros problemas, obedecendo todos os princípios da legalidade. Mas, para que isso ocorra, é necessário que seus administradores trabalhem em conjunto e forneçam as informações de forma coerente e sem falhas.

REFERÊNCIAS

- ALIAGA, M.; GUNDERSON, B. **Interactive Statistics**. Thousand Oaks: Sage, 2002.
- ALMEIDA, L. B., PARISI, C., PEREIRA, C. A. **Controladoria**. In: CATELLI, A.; (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.
- ALMEIDA, L. B., PARISI, C., PEREIRA, C. A. **Controladoria**. In: CATELLI, A.; (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ATKINSON, Anthony A, BANKER, Rajiv D, KAPLAN, Robert S, YOURNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.
- BEUREN, Ilse M. **Controladoria Agregando Valor para a Empresa** (*In: Paulo Schmidt et al.*) Porto Alegre: Bookmann, 2002.
- BEUREN, I. M.; BRANDÃO, J.F. **Demonstrações contábeis no Mercosul: estrutura, análise e harmonização**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BEUREN, I M. **O Papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org). **Controladoria agregando valor para a empresa**. Porto Alegre Bookman, 2002.
- BORGES, T. N.; PARISI, C.; GIL, A. L. **O Controller como gestor da Tecnologia da Informação: realidade ou ficção?** Rev. adm. contemp., Curitiba, v. 9, n. 4, Dez. 2005.
- BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. LEI 6.404/76 – Lei das Sociedades Por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em 17 ago. 2022.

BRUNI, Adriano Leal (Org.); GOMES, Sônia Maria da Silva (org.). **Controladoria empresarial: conceitos, ferramentas e desafios**. Salvador: Edufa, 2010.

CAMPELLO, Carlos Alberto Gabrielli Barreto. **O controle social dos processos orçamentário e financeiro dos municípios**. In: Congresso internacional del clad sobre la reforma del estado y de la administración pública, 7, 2003, Cidade do Panamá, 2003.

CARVALHO, José Tanajura. **Acessibilidade às informações do controle externo: um instrumento para o controle social do Estado**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Ano XX. Edição Nº 01 de 2002.

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, A. **Visão da Controladoria aplicada ao setor público: criando valor para a sociedade**. In: MACHADO, N. *et al.* **GBRSP – Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012.

CAVALHEIRO, Jader Branco. FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2007.

CERVO, Amado L, BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHARBEL A. A. Relatório Gerencial – como fazer, exemplo. Operando Bien. 2007. Disponível em: <<http://operandobien.blogspot.com/2007/06/relatrios-gerenciais-base-para-tomadas.html>>. Acesso em: 17 ago. 2022.

CISNE, José Joaquim Neto. **Administração Tributária e Democracia Participativa: proposta de cidadania fiscal**. 1. ed. Ceará: Edições UVA, 2002.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e pratica**. São Paulo: Atlas, 2000.

DUPUIS, Jean. **Modern controllership and the management accountability framework**. Canadá, 2006.

FERREIRA, A.M.F. **A importância do controle interno e da auditoria interna na gestão financeira pública municipal**, São Paulo, 2017.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: Teoria e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**, 4.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FURTADO, C. **Introdução ao desenvolvimento: enfoque histórico estrutural**. 3. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.

HOCHMÜLLER, A. B. **A Controladoria Governamental no Âmbito da Gestão Pública**. Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade, UFRGS, 2009.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Kaplan e Norton: na prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LUNKES, Rogério J; SCHNORRENBARGER, Darci, SOUZA, Cláudio Márcio; ROSA, Fabricia Silva da. **Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria**. Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo, v. 23, n.59, p. 1-15, 2012.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**.1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, M. V. V. **Controladoria governamental**. Revista Municípios do Ceará Informação & Política. Ceará, n. 80, jul. / ago. 2008.

MACHADO, L. S. de; MACHADO, M.R.R.; SANTOS, J.E. **Atuação da controladoria em uma empresa de médio porte: um estudo de caso.** Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 1, ano 05, n. 10, p. 53-67, jul/dez. 2008.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 11^a ed., São Paulo: Atlas, 2005.

MOSIMANN, C. P.; ALVES, J. O. C.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** Florianópolis: ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** São Paulo: Atlas, 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implementação.** São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Luís M.; PERES JR., José H.; SILVA, Carlos Aberto S. **Controladoria estratégica.** São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, L.; PEREZ JUNIOR, J.; SILVA, C. **Controladoria estratégica.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE. **Controladoria: básica.** São Paulo: Cengage Learning, 2008.

PADOVEZE C. L. Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PALAZZO, J.et al. **O papel da controladoria no processo de gestão em empresas de grande porte da cidade de Uberlândia.** In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia (SEGeT), 9, 2007, Resende. Anais...Resende: AEDB, 2007.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental.** São Paulo: Atlas, 2003.

PETER, M. G. A; CAVALCANTE, M. C. N.; PESSOA, M. N. M.; SANTOS, S. M.; PETER, F.A.. **A Controladoria e a Gestão Pública: A Experiência do Governo do Estado do Ceará**. In: VIII CONGRESSO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 2003, Punta del Este. Anais do VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos, 2003.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social - Métodos e Técnicas**. 3ª edição. São Paulo, Atlas, 2008. 334p.

ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. The **Controller's Function: The work of the managerial accountant**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

SANTOS, Franklin, **Controladoria: teoria e prática**. 1. ed. – Recife: Agbook, 2012.

SILVA, W. A. C.; PEREIRA, M. da G.; ARAÚJO, E. A. T. **Estudo da Criação de Valor Econômico e Transparência na Administração Pública**. Desenvolvimento em Questão, Ijuí, v. 12, n. 26, p. 142–176, 2014.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. **O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais**. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI –FEA/ USP. São Paulo, n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001.

SLMOSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001. 375 p.

SLOMSKI, V.; CAMARGO, G. B. de; AMARAL FILHO, A. C. C. do; SLOMSKI, V. G. **A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria- Geral do M**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 933–957, 2010.

STAHNKE, O. B. **Delegações de Prefeituras Municipais (DPM)**. Controle Interno, Porto Alegre, 2003.

Suzart, J. A. S., Marcelino, C. V. & Rocha, J. S. (2011). **As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública – Teoria versus Prática**. Revista Contabilidade, Gestão e Governança, 2011.

THOMPSON, Fred; JONES, L. R. **Controllership in the Public Sector**. Journal of Policy Analysis and Management, v. 5, n. 3. p. 547-571, 1986.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**. 4 ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1997.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1996

APÊNDICE: QUESTIONÁRIO APLICADO AO ENTREVISTADO

Qual seu gênero?

- () feminino
() masculino

Quantos anos você tem? _____

Qual sua escolaridade?

- () ensino superior completo. Qual área? _____
() pós graduado. Qual área? _____

A quanto tempo de serviço como Controller? _____

1) Quais as principais funções da Controladoria?

2) Na sua opinião, qual a importância da Controladoria na Gestão Pública?

3) Quais os principais desafios de um Controller na Gestão Pública?

4) Quais os benefícios que você trouxe, como Controller, para a Gestão Pública do município?

5) De que forma ocorre o assessoramento, da Controladoria e Gestão, no planejamento e orçamento governamental?

6) A controladoria coordena esforços no sentido de que os gestores e demais unidades administrativas trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade?

- () Não ocorre
- () Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () Ocorre na execução