

ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL SOBRE AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Diego Grahl de Santi¹

Graduado em Ciências Contábeis - Unisep
Especialista em Administração Financeira, Contábil e Controladoria - Univel
Especialista em Gestão Tributária - Univel.
Mestre em Contabilidade - Unioeste
Contador - PM de Nova Prata do Iguazu-PR
Professor do curso de Ciências Contábeis - Unisep

Delci Grapégia Dal Vesco²

Graduada em Ciências Contábeis - Unioeste
Doutora em Contabilidade - FURB
Coordenadora do Mestrado em Contabilidade - Unioeste

Wagner Dantas de Souza Junior³

Graduado em Administração de Empresas - Unioeste
MBA em Finanças e Controladoria - Unioeste
Mestre em Contabilidade - Unioeste

Luiz Gustavo Helfenstein⁴

Graduado em Ciências Contábeis - Unisep
Mestre em Contabilidade - Unioeste

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo verificar a percepção dos profissionais que atuam no controle interno do governo municipal sobre as funções da controladoria no setor público, abordando aspectos organizacionais e gerenciais. A metodologia empregada é de caráter descritiva e quantitativa, utilizando procedimentos de pesquisa bibliográfica e de levantamento, tendo como universo os 399 municípios do estado do Paraná e 105 municípios na amostra. Um questionário foi encaminhado aos profissionais que atuam junto ao controle interno municipal, aplicado em dois blocos, e os dados foram comparados com as funções da Controladoria por meio da análise de consenso. Os resultados do primeiro bloco apresentam a percepção dos profissionais sobre os sistemas de controle e da utilização dos mesmos pelas entidades para fins de auxílio à decisão, destacando que concordam com uso correto dos sistemas de controle interno junto aos gestores. No segundo bloco foi verificada a percepção dos controles internos sobre as funções da controladoria,

1 Contato: diegograhlsanti@gmail.com

2 Contato: delcigrape@gmail.com

3 Contato: wagnerdantas9@gmail.com

4 Contato: fiscal3@escdelta.com.br

tendo destaque a função de custos e a função de controle de risco obtiveram como resultados abaixo da média em relação às demais funções analisadas. A função da controladoria destaque junto às entidades públicas é a função de gestão da informação, pois a maioria dos respondentes declara que ocorre o monitoramento e gerenciamento de informações, corroborando com as obrigatoriedades do tribunal de contas. Conclui-se que há aplicabilidade parcial das funções da Controladoria nas entidades públicas, e por fim o trabalho contribuiu para a compreensão da maneira com que são realizadas as funções da controladoria na esfera pública.

PALAVRAS-CHAVE

Funções da controladoria. Controle interno. Gestão pública.

1 INTRODUÇÃO

Desde 2000, quando da inserção da Lei de Responsabilidade Fiscal, as administrações públicas municipais convivem com mudanças principalmente de ordem comportamental e estrutural. Portanto, se faz necessário os gestores conciliarem as alterações observadas no ambiente de regulamentação com o atendimento das demandas da população por serviços públicos de qualidade.

A eficiência administrativa precisa ser considerada em um contexto amplo, em que alguns fatores contribuem para que o discurso dos gestores públicos esteja dissociado da realidade. Isso pode ser percebido em todas as esferas do poder público (Oliveira Júnior, Chaves Júnior, & Lima, 2009).

Catelli (2013) e Borinelli (2006) consideram que a Controladoria é uma área do conhecimento que inclui conceitos e teorias relacionadas à economia, patrimônio, finanças e operações, além do controle de gestão. Ela é também um órgão administrativo, que executa atividades e funções dentro de uma estrutura organizacional.

Tillema (2005) aponta que o bom uso de práticas de controladoria depende do contexto no qual elas são empregadas. Os instrumentos de controladoria são muito amplos, pois este órgão é responsável pelas informações em todo o processo de gestão. No setor público, por exemplo, questões comportamentais que se referem a forma de gerenciar os entes públicos e decorrem, principalmente, das imposições impostas pelas legislações, como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, a função da controladoria pode ser praticada de forma divergente pela qual se define pela literatura acadêmica.

Diante disto e dos fatores incorporados ao cotidiano das administrações públicas municipais, o presente estudo tem como questão: qual a percepção dos profissionais que atuam no controle interno sobre as funções da controladoria na gestão municipal?

O objetivo geral desta pesquisa é verificar a percepção dos profissionais que atuam no controle interno sobre as funções da controladoria municipal, sob aspectos organizacionais e gerenciais. Este trabalho contribui com a ciência e a sociedade na medida em que busca explicar o comportamento dos indivíduos por meio de indicadores científicos. Além disso, espera-se contribuir com a gestão pública municipal ao se apresentar o impacto de fatores que explicam a decisão de viver e de votar dos cidadãos em municípios brasileiros.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na constante busca pela eficiência e no intuito de tentar controlar fatores políticos e econômicos, a administração pública busca se adaptar às constantes mudanças globais. O assunto “eficiência” na administração pública progrediu, ao longo do tempo, em todo o mundo, desde a Revolução Industrial, no século XVIII, passando pelos diversos modelos como a Nova Administração Pública, nos anos 1970, e até nos dias de hoje é amplamente pesquisado (Motta, 2013).

Rocha (2011), cita três modelos teóricos de administração pública: A Administração Pública Tradicional – ATP, A Nova Gestão Pública (NGP) e o Novo Serviço Público (NSP). O entendimento que define a ATP é idealizado com base na premissa de que há, e deve haver, distinção entre a decisão política – de responsabilidade dos líderes políticos eleitos – e a execução das políticas públicas – de responsabilidade dos administradores. Na busca de uma maneira de observar tais funções entre decisões políticas e administrativas, especialistas e pesquisadores propõem assemelhar administração pública à empresa privada.

Para o Motta (2003), a globalização e a interligação de todas as nações, realidades do mundo contemporâneo, eleva as dificuldades dos governos nacionais de se resolverem, por si só, problemas como os de progresso. Como as empresas privadas, expostas aos acontecimentos globais, as nações também são afetadas por acontecimentos que ocorreram no mundo, mesmo em nações muito distantes.

No conceito micro, está a gestão pública, a qual possui a função operacional estratégica da administração pública, que por sua vez possui visão geral e se preocupa em planejar, coordenar e organizar de maneira mais ampla. De acordo com Abrucio (2007), a profissionalização do alto escalão governamental é condição essencial para o bom desempenho das políticas públicas. Desta forma entende-se que parte dos cargos públicos deve ser preenchida por pessoal profissional, sem ligação com a máquina pública política.

Fatores de eficiência ou ineficiência da gestão pública são amplamente pesquisados. Farias et al. (2013) investigaram os fatores associados ao desperdício de

recursos pela ineficiência dos gestores públicos, citando os três principais fatores que influenciam o desperdício: inadequabilidade administrativa, como o não pagamento de tributos e má administração, fraca fiscalização e baixo nível de *compliance*.

Como Motta (2013), os autores associam as entidades públicas às privadas, evidenciando que nas entidades privadas a gestão é fator importante para a sobrevivência de um negócio, e assim, os investimentos feitos pelo Estado e o retorno trazido pelos programas desenvolvidos devem ser bem executados para que não haja desperdício de dinheiro público, e por isso, é fundamental os corretos processos de gestão pública e de controle.

Como nas entidades privadas, na área pública a contabilidade não pode agir apenas com o cumprimento de obrigatoriedade ou apenas para o registro de atos e fatos da administração pública, ela precisa ser ferramenta capaz de dar sustentação ao planejamento e controle, e também se tornando um mecanismo de governança ao servir de base para o controle da utilização do dinheiro público (Farias et al., 2013).

2.2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Segundo Figueiredo e Caggiano (2004), o objetivo da controladoria é garantir informações adequadas aos gestores para otimizar o processo decisório, colaborando com a busca da eficácia gerencial. Slomski (2007), de outro modo, define a Controladoria como a busca pelo atingimento do ponto ótimo na gestão, isto é, o que se procura é obter os melhores resultados possíveis utilizando os recursos que se têm disponíveis no momento. Em suma, a controladoria é a responsável por dar um melhor funcionamento aos setores envolvidos no processo administrativo.

Utilizar a controladoria como ferramenta de controle proporciona às entidades uma maior segurança para os gestores tomarem decisões, pois existe uma maior quantidade de informações. No setor público, Kalife (2004) afirma que a controladoria tem a função de desenvolver projetos de controle preventivo com o objetivo de tornar a administração transparente, reduzir gastos públicos e promover a eficiência e eficácia das atividades internas dos órgãos públicos.

O aperfeiçoamento da controladoria se dá pelo aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamentos das atividades, a percepção das necessidades de considerações dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão (Figueiredo & Caggiano, 2008).

Em contrapartida, Mosimann e Fisch (1999) já afirmavam que a controladoria deve se superar cada vez mais, sendo responsável pela elaboração dos planos estratégicos e operacionais além de execução e controle. A controladoria transmite inúmeros benefícios às organizações, como por exemplo, a segurança e coerência

das informações obtidas, sendo assim, a controladoria são de destacável importância para as empresas, para a condução de projetos no curto e longo prazo das instituições.

Borinelli (2006) explica a função da controladoria é acompanhar e controlar o desempenho dos diversos setores da empresa e a evolução de seus planos e objetivos, desenvolvendo políticas e procedimentos de controle, planos empresariais, indicadores de desempenho, entre outras funções. A Figura 1 apresenta as funções da controladoria mais citadas na literatura estrangeira e nacional.

Quadro 1 - Funções da controladoria mais citadas na literatura

ATIVIDADES	AUTORES	
	BRASILEIROS	ESTRANGEIROS
Gerenciar o Departamento de Contabilidade	29	21
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação	14	32
Implementar e manter todos os registros contábeis	21	58
Elaborar demonstrações contábeis	25	58
Atender aos agentes de mercado (preparar informações)	36	47
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos)	14	32
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc.)	25	37
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos	29	42
Realizar auditoria interna	25	26
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais	82	11
Prover suporte ao processo de gestão com informações	79	63
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia)	39	11
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização	36	32
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas	29	58
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento	39	47
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle	11	37

Fonte: autores (2020).

No Quadro 1 observa-se que os pesquisadores nacionais apontam com maior frequência “desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais” e “prover suporte ao processo de gestão, com informações”, todavia, a primeira foi citada por 82% dos trabalhos nacionais, e pelos internacionais foi a menos citada.

Em pesquisas internacionais, as funções mais destacadas foram “prover suporte ao processo de gestão, com informações”, “implementar e manter todos os registros contábeis”, “elaborar demonstrações contábeis” e “elaborar, coordenar, consolidar e

assessorar na elaboração do orçamento das áreas. Esses resultados apontam uma falta de consenso entre pesquisadores nacionais e internacionais quanto ao assunto.

A função gerencial da controladoria está atrelada a promover informações de cunho contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão como um todo com o intuito de dar aos gestores a tranquilidade de estarem seguros em suas tomadas de decisões gerenciais. Nessas atividades gerenciais, Borinelli (2006, p. 147) explica que estão inclusas as funções de “coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões”, além de medir desempenho da gestão empresarial, realizar estudos de viabilidade econômica e financeira de projetos e outros trabalhos de avaliação da natureza econômica empresarial.

Martin (2002) aponta que é necessário avançar para que a controladoria não permaneça em seu estado gerencial, e evolua para uma concepção de Controladoria Estratégica, projetando o futuro da empresa por um valor adicionado das atividades de gestão.

Borinelli (2006) determina que alguns dos avanços nessa área são: verificar se e como os objetivos estratégicos estão sendo atingidos; evidenciar como e em que atividades a organização está produzindo valor; analisar os diversos processos organizacionais e suas interrelações; demonstrar se e como os recursos empregados pela entidade lhe conferem vantagem competitiva; acompanhar o mercado, de forma a identificar, prever, mensurar e avaliar o impacto das forças críticas ambientais sobre os resultados da empresa, o que significa prover informações sobre a concorrência, os fornecedores, os clientes, e até mesmo os consumidores. A Figura 2 sintetiza as principais funções e atividades da controladoria.

Quadro 2 - Principais funções e atividades da controladoria segundo a literatura

FUNÇÃO	ATIVIDADES
Contábil	Desenvolvimento da Contabilidade Societária ou Financeira, dentre elas: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado (stakeholders) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.
Controle de Riscos	Identificar, mensurar, analisar, avaliar divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.
Gerencial Estratégica	Informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira focadas a subsidiar a tomada de decisões gerenciais e estratégicas. Também, a atividade de coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais. Exemplos: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; criar condições para realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais; realizar estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de investimento; realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica; desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder a avaliação econômica.

FUNÇÃO	ATIVIDADES
Controle Interno	Estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.
Proteção e Controle de Ativos	Promover a proteção dos ativos, ou seja, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.
Custos	Registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.
Gestão da Informação	Conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.
Tributária	Contabilidade Tributária ou Fiscal, atendendo as obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização.

Fonte: adaptado de Borinelli (2006).

Adicionalmente a essas funções, Lunkes, Schnorrenberger, Gasparetto e Vicente (2009) realizaram uma pesquisa nas literaturas americana, alemã e brasileira, a fim de identificar as funções da Controladoria definidas por esses países. Foram analisadas as dez obras mais relevantes de cada país. Como resultados apresentados, as funções de Controladoria mais citadas nas obras dos Estados Unidos são o planejamento, controle e elaboração e interpretação de relatórios. Também foram citadas as atribuições contábeis, proteção de ativos e a análise e avaliação econômica.

Gerigk, Tarifa, Moura e Espejo (2007) realizaram estudo para compreender a percepção dos profissionais que atuam no controle externo sobre a controladoria no ambiente público municipal, abordando aspectos organizacionais, estruturais e gerenciais. Os autores concluíram que estes profissionais entendem a controladoria no ambiente municipal deve ser tratada com um órgão de staff, que suas funções devem ter natureza gerencial e que, a implantação da controladoria municipal configura-se com uma evolução na forma de se administrar os entes públicos municipais levando tais entidades a melhorarem a aplicação dos recursos públicos existentes e, conseqüentemente, o seu desempenho.

Oliveira Júnior, Chaves Junior e Lima (2009) realizaram um estudo com o objetivo de verificar as semelhanças entre as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município pesquisado, as funções de controladoria usualmente encontradas na literatura, e avaliar o grau de implementação dessas funções. Os resultados da pesquisa mostram que existe uma distância entre as funções de controladoria previstas na literatura e a prática da entidade pública pesquisada.

Assis, Silva e Catapan (2016) realizaram uma pesquisa com o objetivo deste de analisar se há aplicabilidade das funções da Controladoria, em órgãos controladores da Administração Pública, e os autores destacam que há aplicabilidade parcial das

funções da Controladoria, onde nota-se uma lacuna sobre a não utilização correta deste instrumento para com a gestão pública.

Durigon e Diehl (2013) afirmam que mais estudos científicos sobre a Controladoria contribuirão com o desenvolvimento da área e conseqüentemente com a obtenção de maior eficiência e eficácia organizacional na gestão pública. Nesse contexto, esta pesquisa busca compreender a percepção de funcionários das prefeituras municipais que atuam no controle interno, sobre as funções da controladoria efetivamente exercidas no setor público. O próximo tópico destina-se a discorrer sobre a metodologia empregada na pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 DELINEAMENTO E AMOSTRA DA PESQUISA

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, de levantamento e quantitativa. Sendo delimitada para avaliar a percepção dos profissionais dos controles internos, sobre funções acerca da atuação do controle interno e da controladoria nos municípios selecionados. As atividades dos profissionais de controle interno analisadas correspondem às funções da controladoria, sendo elaboradas questões de acordo com os procedimentos propostos para cada função com base na literatura, e solicitado aos respondentes a indicação de sua percepção com base no assunto.

Os dados para a pesquisa foram coletados por meio de questionário moldado com questões fechadas aplicadas em dois blocos moldadas em escala de Likert. No primeiro bloco buscou-se dados sobre os controles internos e as prefeituras que representam. Para este bloco, foram apresentadas 11 perguntas aos respondentes com determinadas situações sobre a controladoria municipal e as opções de respostas foram: “concordo totalmente”, “concordo parcialmente”, “indiferente”, “discordo parcialmente” e “discordo totalmente”.

No segundo bloco, 26 questões foram moldadas conforme o grau de importância, para o entendimento sobre a visão sistêmica das atividades da controladoria e do controle interno sobre as funções da controladoria. Utilizou-se para este bloco perguntas com as seguintes opções: “não ocorre”, “ocorre em algumas atividades mais elaboradas”, “ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo”, “ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento” e “ocorre na execução”.

O instrumento foi encaminhado para os respondentes por meio de e-mail no período de maio a julho de 2018, foram enviados 399 questionários junto a cada departamento de controle interno das prefeituras dos municípios do Paraná e retornados 105 questionários respondidos (26,32% da população), utilizando como instrumento de coleta o GoogleForms® online. Posteriormente os dados foram estratificados, tabulados e analisados junto ao Microsoft Excel.

A análise de dados foi efetuada por meio da análise de consenso. Esta técnica baseia-se na ideia de que a melhor representação das expectativas de agentes de um determinado mercado pode ser obtida por uma média da distribuição das projeções dos respondentes (Borgatti & Halgin, 2011). Assim, o que se pretende neste trabalho é compreender a opinião dos servidores públicos municipais que exercem as funções de controles internos nas prefeituras dos municípios do Paraná, e verificar se estas atividades possuem relação com as funções da controladoria determinadas pela literatura acadêmica.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em primeiro momento, foi verificada a percepção dos funcionários do controle interno sobre os sistemas de controle e da utilização dos mesmos pelas entidades. Na Tabela 1, nota-se que a maioria dos profissionais concorda com a afirmação que a utilização dos relatórios auxilia os gestores a tomada de decisão (47,62%). Contudo, 38,1% relatam que os gestores podem obter mais informações precisas, destacando que em geral, grande parte usufrui dos instrumentos em prol da gestão.

Em alguns aspectos sobre o aperfeiçoamento dos envolvidos na controladoria, 47,62% responderam que há necessidade das partes envolvidas no controle interno se manterem atualizadas, pois o tribunal de contas do estado obriga a aplicação de instrumentos de gestão. Um ponto em destaque é a percepção da grande maioria dos respondentes (57,62%) que concordam totalmente que a função do controle interno exercida consiste em avaliar, examinar, levantar e comprovar a integridade dos dados e informações sobre a gestão pública.

Sobre os objetivos do Sistema de Controle Interno estarem alinhados aos objetivos da alta administração, 38,1% declararam-se “indiferente” ao assunto, enquanto o restante concorda parcialmente ou totalmente sobre o assunto. Este resultado dos respondentes indiferentes pode indicar um desalinhamento de interesses do setor com os objetivos da alta administração pública.

Um ponto que gerou uma percepção de concordância parcial da maioria dos respondentes (42,8%) foi a percepção de que a execução dos atos e ações praticadas pela administração, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, com a finalidade de evitar perdas, desvios, auxiliar a boa e regular execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial é função do controle. Esta função é preconizada pela literatura acadêmica, que entende que uma das funções do setor da controladoria é acompanhar os atos da gestão.

Outro ponto que não houve um consenso nas respostas obtidas refere-se a percepção dos respondentes sobre a visão que os gestores públicos podem obter informações mais precisas e necessárias a tomada de decisões, através do órgão de controle interno. Nesse quesito, 23,8% são indiferentes ao assunto, 38,1% dos

respondentes concordam parcialmente, e 38,1% concordam totalmente. Ora, se o papel da controladoria não fornecer informações relevantes para a administração pública tomar boas decisões que adicionam valor para o desempenho organizacional, seu papel se torna reduzido a uma função de monitoramento e controle, não exercendo o que se propõe como um papel estratégico pela literatura.

Um item que deve ser ressaltado é que em nem umas das 11 perguntas sobre o controle interno tiveram respostas na categoria “discordo totalmente”. A Tabela 1 apresenta os resultados das percepções sobre as funções do controle interna aplicadas no bloco 1 do questionário.

Tabela 1 - Questões sobre a percepção do controle interno

QUESTÕES	DT	DP	I	CP	CT	MÉDIA
1 Em sua opinião, a alta administração municipal utiliza as informações produzidas pelo Sistema de Controle Interno para avaliar a gestão pública?	0,0	14,2	19,0	42,8	23,8	3,7
2 Os relatórios do Sistema de Controle Interno auxiliam a alta administração na tomada de decisão?	0,0	18,2	19,8	47,6	14,2	3,5
3 Os membros do Sistema de Controle Interno atuam de forma independente?	0,0	4,7	28,5	23,8	42,8	4,0
4 As Auditorias Internas realizadas pelo Sistema de Controle Interno nos setores da prefeitura são previamente comunicadas e regulamentadas apoiando a tomada de decisão?	0,0	4,7	28,5	38,1	28,5	3,9
5 Os objetivos do Sistema de Controle Interno estão alinhados aos objetivos da alta administração?	0,0	0,0	38,1	33,3	28,5	3,9
6 Relacionamento entre o Sistema de Controle Interno e os usuários das informações por ele produzidas (alta administração, funcionários dos setores, Câmara de Vereadores, Tribunal de Contas do Estado) é adequado?	0,0	9,5	23,8	47,6	19,0	3,7
7 As recomendações da Auditoria Interna são construtivas, realizáveis e proporcionam aprendizado aos funcionários dos setores auditados?	0,0	0,0	19,0	38,1	42,8	4,2
8 Sobre controladoria é necessário o aperfeiçoamento do órgão administrativo da Controladoria na sua Prefeitura?	0,0	4,7	28,5	47,6	19,0	3,8
9 No seu entendimento, examinar, avaliar, levantar e comprovar a integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos na administração pública é função do controle interno?	0,0	0,0	14,2	28,5	57,1	4,4
10 Acompanhar a execução dos atos e ações praticadas pela administração, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, com a finalidade de evitar perdas, desvios, auxiliar a boa e regular execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial é função do controle?	0,0	4,7	19,0	42,8	33,3	4,0
11 Você avalia que os gestores públicos podem obter informações mais precisas e necessárias a tomada de decisões, através do órgão de controle interno?	0,0	0,0	23,8	38,1	38,1	4,1

Fonte: dados da pesquisa (2020).

Em segundo momento, foi verificada a percepção dos funcionários dos controles internos que atuam dentro das entidades públicas municipais sobre as funções da controladoria, de modo a analisar individualmente a percepção que os controles possuem sobre a ocorrência ou não ocorrência das mesmas junto as entidades. A Tabela 2 apresenta os resultados deste bloco.

A função da controladoria, segundo Borinelli (2006), tem como foco acompanhar e controlar o desempenho dos diversos setores da empresa e a evolução de seus planos e objetivos. Em resumo, os resultados da Tabela 2 sugerem que os respondentes concordam parcialmente ou total que as funções de controles internos nas prefeituras estão relacionadas ao: envolvimento nas atividades de contabilidade; geração dos relatórios gerenciais com informações usualmente exigidas pela alta administração da instituição, o envolvimento da controladoria; desenvolvimento de políticas e procedimentos institucionais; garantia da elaboração de controles financeiros; análise as informações fornecidas de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira e não financeira relacionadas ao processo de gestão; coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento governamental; análise e emissão de recomendação quanto ao aspecto da legalidade da execução e da economicidade da despesa orçamentária; ao monitoramento do sistema de controle interno; ao processo de contratação e controle de seguros; a garantir da auditoria das licitações; ao monitoramento e garantia do registro e controle dos bens patrimoniais; a implementação e gestão dos sistemas de informação, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras, não financeiras e patrimoniais; e ao fornecimento de informações obrigatórias e não obrigatórias.

Com isso, pode-se notar em um grande conjunto de frequência dados, que a controladoria está alinhada com os objetivos do controle interno, dando apoio aos gestores e as entidades que utilizam informações para tomada de decisão e controle dos recursos públicos.

Tabela 2 - Percepção sobre as funções da controladoria

QUESTÕES	FREQUÊNCIA (%)				
	1	2	3	4	5
A.1 Atividades de controladoria relacionadas à Função Contábil					
1 Em relação às atividades de contabilidade, há o envolvimento da controladoria?	0,0	4,7	19	61,9	14,2
2 Na elaboração dos balanços e outras peças contábeis exigidas pela legislação, o envolvimento da controladoria?	9,5	0,0	33	38,1	19,0
3 Na geração dos relatórios gerenciais com informações usualmente exigidas pela alta administração da instituição, o envolvimento da controladoria?	4,7	9,5	19	42,8	23,8
4 No desenvolvimento de políticas e procedimentos institucionais, o envolvimento da controladoria?	9,5	9,5	23,8	42,8	14,2
A.2 Atividades de controladoria relacionadas à Função de controle de risco					
	1	2	3	4	5

QUESTÕES	FREQUÊNCIA (%)				
	1	2	3	4	5
5 A controladoria assegura a elaboração de controles financeiros?	9,5	9,5	19,0	47,6	14,2
6 A controladoria avalia o controle de fluxo de Caixa realizado pela área financeira?	14,2	9,5	38,1	28,5	9,5
7 A controladoria monitora os mecanismos adotados pela área financeira para controle de pagamentos a efetuar?	9,5	4,7	28,5	38,1	19,0
A.3 Atividades de controladoria relacionadas à Função Gerencial-Estratégica	1	2	3	4	5
8 A controladoria analisa as informações fornecidas de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira e não financeira relacionadas ao processo de gestão?	0,0	0,0	23,8	52,3	23,8
9 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?	0,0	4,7	38,1	33,3	23,8
10 A controladoria realiza a coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento governamental?	0,0	4,7	23,8	42,8	28,5
11 A controladoria realiza a coordenação de ações visando a otimização e maximização da receita pública?	9,5	9,5	23,8	33,3	23,8
12 A controladoria monitora o grau de aderência entre o orçamento planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas?	9,5	9,5	23,8	33,3	23,8
13 A controladoria auxilia na criação de métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas, assim como dos gestores?	14,2	0,0	23,8	38,1	23,8
A.4 Atividades de controladoria relacionadas à Função Controle Interno	1	2	3	4	5
14 A controladoria analisa e emite recomendação quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa orçamentária?	4,7	4,7	23,8	47,6	19,0
15 A controladoria acompanha a realização de auditoria contábil?	0,0	9,5	19,0	38,1	33,3
16 A controladoria analisa e emite recomendação quanto ao aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária?	9,5	0,0	28,5	42,8	19,0
17 A controladoria realiza o monitoramento do sistema de controle interno?	0,0	4,7	9,5	52,3	33,3
18 A controladoria assegura a adoção de medidas preventivas de modo a evitar a renúncia de receitas?	4,7	0,0	28,5	38,1	28,5
19 A controladoria analisa e emite recomendação quanto ao aspecto da eficiência na execução da despesa orçamentária?	9,5	4,7	23,8	42,8	19,0
A.5 Atividades de controladoria relacionadas à Função Proteção e Controle dos Ativos	1	2	3	4	5
20 A controladoria monitora o processo de contratação e controle de seguros?	4,7	9,5	28,5	47,6	9,5
21 A controladoria assegura a auditoria das licitações, da origem ao término do processo?	19,0	4,7	14,2	42,8	19,0
22 A controladoria monitora e assegura o registro e controle dos bens patrimoniais?	0,0	9,5	38,1	42,8	9,5
A.6 Atividades de controladoria relacionadas à Função Custos	1	2	3	4	5

QUESTÕES	FREQUÊNCIA (%)				
	1	2	3	4	5
23 A controladoria registra, mensura, controla, analisa e avalia os custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas?	23,8	4,7	19,0	38,1	14,2
24 A controladoria fornece dados sobre custos que auxiliem a tomada de decisão dos gestores?	23,8	0,0	23,8	23,8	28,5
A.7 Atividades de controladoria relacionadas à Função Gestão da Informação	1	2	3	4	5
25 A controladoria assegura a implementação e gestão dos sistemas de informação, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras, não financeiras e patrimoniais?	9,5	0,0	23,8	52,3	14,2
26 A controladoria fornece informações obrigatórias e não obrigatórias?	4,7	9,5	19,0	57,1	9,5

Fonte: dados da pesquisa (2020).

Ao realizar a análise de consenso baseado na média ponderada das respostas de cada função da controladoria no setor público, na Tabela 3, foi possível perceber que todas as categorias superaram a mediana de 2,5 e média de 3 na escala Likert de 5 pontos, podendo-se sugerir que há um consenso na concordância de que tais funções da controladoria na literatura são aplicadas ao setor público. De modo geral, as funções da controladoria que há maior convergência para os respondentes referem-se às atividades de controladoria relacionadas à Função Gerencial-Estratégica e a Função de Controle Interno.

Ao analisar as a frequência média das respostas, nota-se que às funções de custos e a de controle de risco são as que apresentam as maiores divergências de opiniões, talvez pela pelos respondentes não atuarem em tais temáticas, talvez por não visualizarem a aplicação necessária nas entidades públicas ou por não existir exigência dos órgãos de controle.

Uma função da controladoria que tem destaque no consenso dos respondentes junto as entidades públicas é a função de gestão da informação, onde 54,76% dos respondentes declararam a ocorrência no monitoramento e gerenciamento de informações, corroborando com as obrigatoriedades do tribunal de contas do estado. Assim, por meio da correta utilização de tais funções é possível elaborar diretrizes estratégicas para desenvolvimento das atividades de controladoria, gerando melhores oportunidades e informações para administrar o patrimônio público.

Tabela 3 - Análise da média por percepção de função relacionada à área da controladoria

FUNÇÕES	1	2	3	4	5	MÉDIA PONDERADA
A.1- Atividades de controladoria relacionadas à Função Contábil.	5,9%	5,9%	23,8%	46,4%	17,8%	3,6
A.2 - Atividades de controladoria relacionadas à Função controle de risco.	11,1%	7,9%	28,5%	38,1%	14,2%	3,35

FUNÇÕES	1	2	3	4	5	MÉDIA PONDERADA
A.3 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Gerencial-Estratégica.	5,5%	4,7%	26,1%	38,8%	24,6%	3,71
A.4 Atividades de controladoria relacionadas à Função Controle Interno.	4,7%	4,7%	23,1%	44,2%	23,1%	3,75
A.5 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Proteção e Controle dos Ativos.	6,3%	6,3%	28,5%	44,4%	14,2%	3,53
A.6 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Custos.	23,8%	2,3%	21,4%	30,9%	21,4%	3,23
A.7 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Gestão da Informação.	7,1%	4,7%	21,4%	54,7%	11,9%	3,59

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Em síntese, este trabalho, de natureza descritiva, proporcionou uma visão empírica sobre a percepção de funcionários públicos que atuam no setor de controle interno em 105 municípios do estado do Paraná, referente às funções da controladoria preconizadas na literatura acadêmica.

Foi possível perceber que a literatura evolui na medida em que busca um espaço para a controladoria do ponto de vista estratégico nas organizações, sejam elas pública ou privadas, exercendo funções de criação, gestão e monitoramento de informações, planos estratégicos, indicadores de desempenho, entre outras funções, para subsidiar a tomada de decisão estratégica dos gestores. Na prática, os profissionais do setor público, quando questionados, não veem todas as funções citadas na literatura acadêmica em seu locus de trabalho, principalmente no que tange à gestão de riscos e a função de custos. As funções mais exercidas pela controladoria no setor público, de acordo com os achados, estão relacionadas às funções contábil, do controle interno, gerencial-estratégica e a gestão da informação.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo buscou evidenciar, por meio de pesquisa empírica junto aos profissionais que atuam no controle interno municipal, qual a percepção destes quanto as funções da controladoria. Os resultados apresentados revelam que os profissionais do controle interno das prefeituras municipais do Paraná veem a controladoria com forte instrumento utilizado pelas entidades junto aos seus sistemas de controle.

Observa-se avanços, uma vez que a grande maioria dos profissionais concordam que os relatórios auxiliam os gestores a tomada de decisão, grandes partes responderam que concordam, no entanto relatam que os gestores podem obter mais informações precisas, destacando que em geral, grande parte usufrui dos instrumentos em prol da gestão.

Em relação as funções da controladoria no ambiente municipal, os respondentes afirmaram que as questões que envolvem aspectos relacionados às funções de custos e a de controle de risco estão abaixo da média entre as outras, porém os respondentes ressaltaram que existe avanço junto a evolução da aplicação das mesmas nas entidades.

Uma função que foi incluída por um número considerável de respondentes foi a função de gestão da informação, em que a maioria dos respondentes declaram que ocorre no monitoramento e gerenciamento de informações, corroborando com as obrigatoriedades do tribunal de contas do estado.

Destaca-se que a controladoria analisa as informações fornecidas de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira e não financeira relacionadas ao processo de gestão, e no que se refere à função de controle interno foi relatado que a controladoria realiza o monitoramento do sistema de controle interno, ressaltando assim a importância da gestão orçamentária no setor público. Foi possível compreender, com base nas constatações do estudo, que a controladoria aperfeiçoa as práticas na gestão pública, sendo um importante instrumento para fomentar a eficiência nas atividades dos órgãos públicos municipais.

Como limitações do estudo indica-se que a pesquisa foi realizada somente em municípios de um estado brasileiro e com funcionários do setor de controle interno. Em pesquisas futuras, podem-se ser realizadas investigações com outros agentes públicos, tais como diretores de órgãos municipais e estaduais, entrevistas com os profissionais do controle interno e com profissionais dos órgãos de controle, para avaliar a percepção sobre as funções de controladoria na estrutura administrativa pública, a competência necessária para os profissionais que atuam nesta área e a medição da qualidade do desempenho deste setor. Técnicas econométricas podem ser aplicadas com base nestes dados, como por exemplo, a análise de conglomerados para compreender o perfil dos profissionais de controladoria do setor público, ou a análise envoltória de dados para avaliar a eficiência do desempenho dos resultados dos controladores públicos municipais.

REFERÊNCIAS

- Abrucio, F. L. (2007). Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Revista de Administração Pública*, 41, p.67-86.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Borgatti, S. P., & Halgin, D. S. (2011). Consensus analysis. In: Kronenfeld, D. B., Bennardo, G., & Munck, V. C. (Coord.). *A companion to cognitive anthropology*, p. 171-190. Malden, MA: Wiley-Blackwel.

Catelli, A. (2013). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas.

Assis, L., 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*, 14(3), p. 26-43.

Durigon, A. R., & Diehl, C. A. (2013). Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no congresso USP de controladoria e contabilidade – período de 2001 a 2011. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 24(2), p. 91-109.

Farias, M. R. S., Dias, L. N. D. S., Matias-Pereira, J., & Pamplona, V. M. S. (2013). Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela união aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(63), p. 206-218.

Figueiredo, S., & Caggiano, P. C. (2004). *Controladoria: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Gerigk, W., Tarifa, M. R., Moura, S., & Espejo, M. M. S. B. (2007). Controladoria pública municipal na perspectiva dos profissionais do controle externo. *ABCustos*, 2(3), p. 01-28.

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

Kalife, M. A. (2004). Administração pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e a controladoria. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, 1(1), 288.

Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Gasparetto, V. & Vicente, E. F. R. (2009). Considerações sobre as funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, 5(4), p. 63-75.

Martin, N. C. (2002). Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(28), p. 7-28.

Maximiano, A. C. A. (2009). *Introdução à Administração*. São Paulo: Atlas.

Mosimann, C. P., & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 1999.

Motta, P. R. D. M. (2013). O estado da arte da gestão pública. *Revista de Administração de Empresas*, 53(1), p. 82-90.

Oliveira Júnior, N. J., Chaves Júnior, O. D. L., & Lima, M. S. (2009). A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. *Revista Universo Contábil*, 5(1), p. 38-54.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2008). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, I. M. (Coord.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Rocha, A. C. (2011). Accountability na administração pública: modelos teóricos e abordagens. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(2), p. 82-97.

Silva, N. D. R., Freitas, A. C., & 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), p. 73-87.

Slomski, V. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2007.

Tillema, S. (2005). Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, 16(1), p. 101-129.