

As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle

The functions of Controlling and their applicability to public administration: An analysis of the management of control agencies.

Luana de Assis ¹

Christian Luiz da Silva ²

Anderson Catapan ³

Resumo

A Controladoria tem representado um papel de destaque na gestão estratégica das organizações. Nesse contexto, os órgãos de Controladoria, agentes responsáveis em orientar os entes públicos, também devem buscar evolução de suas práticas. O objetivo deste artigo é analisar se há aplicabilidade das funções da Controladoria, em órgãos controladores da Administração Pública (federal e estaduais). Para isso esse estudo, que tem como objetivo exploratório e abordagem qualitativa, utilizou como procedimentos além da revisão bibliográfica, a pesquisa documental, através de uma coleta de dados nas páginas da Internet de cada órgão. Esses dados foram comparados com o conceito de funções da Controladoria e também com estudos anteriores. Conclui-se que há aplicabilidade parcial das funções da Controladoria. Como resultados, apresentou-se que dos quatorze entes estudados, onze criaram sua missão e oito sua visão, totalizando respectivamente, um percentual de 78,5% e 57% da amostra total. Cinco Controladorias exercem todas as atividades inclusas em uma função e uma Controladoria atingiu a execução plena em três funções. Cinco entes destacam-se na execução das atividades relacionadas à Controladoria, atingindo percentuais de 83,33% e 77,78% para uma instituição e 72,22% para três. Esse trabalho contribui para a discussão e a

¹ Bacharel em Administração pela UNIFAE Centro Universitário Franciscano do Paraná, Especialização em Administração Hospitalar pela UNIFAE Centro Universitário Franciscano do Paraná, Mestranda em Planejamento e Governança Pública pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná-UTFPR, Administradora do Hospital de Clínicas/UFPR, Brasil. Contato: lu_de@hotmail.com

² Bacharel em Economia, Mestrado e doutorado em engenharia de produção e pós-doutor em administração pela USP, Professor Associado da UTFPR Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Professor permanente do Mestrado e Doutorado do Programa de Pós-graduação de Tecnologia (PPGTE) e do Programa de Pós-graduação em Planejamento e Governança Pública (mestrado profissional). Professor do departamento de Gestão e Economia-DAGEE, Brasil. Contato: christiansilva76@gmail.com

³ Bacharel em Engenharia Elétrica, pela Universidade Federal do Paraná (UFPR) e em Ciências Contábeis, pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR), Mestrado em Contabilidade e Finanças pela Universidade Federal do Paraná - UFPR, Doutorado em Administração pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná-PUCPR, Pós-Doutor em Gestão pela Universidade Fernando Pessoa (Portugal), Brasil. Contato: catapan@utfpr.edu.br

definição do conceito sobre as funções da controladoria e para a compreensão da maneira com que são realizadas na esfera pública.

Palavras – chave: Controladoria. Funções da Controladoria. Gestão Pública.

Abstract

Controlling has played an outstanding role in the strategic management of organizations. In this context, the Controlling agencies, which are the agents responsible for guiding public institutions, must also endeavor to search for the improvement of their practices. This article aims at analyzing whether the functions of Controlling are applicable to Federal and State Public Administration control agencies. In order to achieve the aforementioned, this study, which makes use of an exploratory aim and a qualitative approach, has used bibliographic review and document research as procedures for gathering data from the Internet pages of each of the agencies. This data has been compared with the concept of functions of Controlling as well as with previous studies. One has to conclude that there is partial applicability of the functions of Controlling. As a result, it has been shown that eleven out of the fourteen institutions surveyed created their mission and eight their vision, making up for, respectively, a percentage of 78,5% and 57% of the total sampling. Five Controlling institutions carry out all of the activities included in a given function and one Controlling institution has achieved full execution of the activities related to Controlling. Five institutions outstand in the execution of the activities related to Controlling, reaching percentages of 83,33%, while one institution reached 77,78% and three others 72,22%. This study contributes to the discussion and the definition of the concept about the functions of controlling and for the understanding of the way these are carried out in public agencies.

Keywords: *Controlling, Functions of Controlling, Public Management.*

1. INTRODUÇÃO

Os órgãos de Controladoria têm obtido cada vez mais propriedade como entes propulsores do aprimoramento da gestão pública. Isso porque, há uma crescente exigência da sociedade por uma administração pública mais correta, resolutiva e transparente. Assim, uma nova atuação deve prover a efetividade dos serviços públicos disponibilizados à comunidade.

A atuação da Controladoria nos órgãos públicos é recente, visto que a própria Controladoria Geral da União foi em 2003, ou seja, há apenas treze anos. Cabe, aos órgãos controladores, o desenvolvimento, a execução e o monitoramento dos instrumentos estratégicos da contabilidade além da busca de eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos. Essa é uma resposta não só a demanda da sociedade por transparência e prestação de contas, mas também às imposições da lei de responsabilidade fiscal. Dessa forma, a Controladoria coopera para o alcance de programas e metas do governo através de ações eficientes e legais, construindo serviços e condições para o bem-estar da população (SILVA; CARNEIRO; RAMOS, 2015).

Para que os órgãos controladores respondam a essas aspirações é essencial que também estejam sólidos, nos âmbitos estrutural e estratégico. Devem também realizar uma autoanálise para identificar quais mecanismos e papéis precisam ser aprimorados. Somente dessa forma poderão responder a suas atribuições de agregar informações aos gestores de forma que as decisões estejam de acordo com a missão e objetivos organizacionais. Exige-se

assim, das Controladorias, maior conhecimento técnico. (BIANCHI; BACKES; GIONGO, 2006).

O presente artigo tem como objetivo analisar se há aplicabilidade das funções da Controladoria em órgãos controladores de Administração Pública. Para isso abordará conceitos e reflexões do tema Controladoria, área de controle interno no âmbito público e competência dos órgãos de controle; e apresentará pesquisa de campo com delimitação na esfera estadual (treze instituições do norte e nordeste) e federal (a Controladoria Geral da União).

O estudo é relevante visto que há uma reivindicação contínua por uma gestão mais efetiva e alinhada aos princípios da Administração Pública. Os órgãos de controle têm papel preponderante nesse contexto, já que são responsáveis em prover diretrizes às instituições públicas. Por isso, conhecer o desempenho dessas organizações bem como as potencialidades da aplicabilidade dos conceitos teóricos é de extrema relevância. (DURIGON; DIEHL, 2013; PELEÍAS *et al*, 2010).

As constatações trazidas por este artigo são fundamentais para que, acadêmicos e gestores da área, proponham reflexões sobre conceitos ainda não definidos na Controladoria, como as suas funções; além de contribuir na percepção do grau de evolução da prática dessa disciplina pelos órgãos controladores. Dessa forma, torna-se possível a identificação do nível de atuação atual e desejada, além dos movimentos necessários para adequação também desses entes, de forma a prover efetivamente os serviços destinados à sociedade. Surge o interesse em avaliar se as práticas das Controladorias apresentam o desempenho defendido conceitualmente. Assim, pretende-se responder a seguinte questão: Há aplicabilidade das funções da Controladoria nos órgãos controladores da Administração Pública?

Esse trabalho inicialmente apresentará conceitos sobre a Controladoria e suas funções, além de estudos anteriores. Após, detalha-se a metodologia empregada para a realização da pesquisa. Em seguida, expõe os dados coletados, bem como a discussão dos resultados. No quinto tópico, considerações e propostas para estudos futuros.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Para obter sustentação teórica capaz de auxiliar na compreensão da pesquisa, este referencial abordará alguns aspectos da Controladoria, tais como seu conceito, objetivo e instrumentos. Após, será dado um enfoque nas funções da Controladoria a fim de aumentar o conhecimento do objeto de estudo. Pesquisas anteriores também serão apresentadas para constatar os resultados já obtidos e a importância da continuidade da discussão do tema.

2.1 Controladoria

A Controladoria surge nas organizações para atender as novas demandas de aprimoramento de gestão, já na década de 60. Dificuldades encontradas no setor público devido ao aumento da complexidade das instituições e de seus processos tornavam necessária uma nova área, com atuação diferenciada. A partir dessa aplicação, a Controladoria começou a ser inserida nas universidades em 1970, principalmente através de estudos e pesquisas e após com a oferta de cursos de graduação e pós-graduação. (LUNKES; SCHNORRENBURGER; ROSA, 2013; DURIGON; DIEHL, 2013).

A consolidação da Controladoria, com a formação de uma identidade própria, ainda está em processo de formulação, tanto no âmbito acadêmico como no empírico. No campo teórico há uma dificuldade em estabelecer alguns conceitos basilares, como por exemplo, quais são as funções dessa disciplina. Para Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) isso acontece devido a Controladoria ter sua origem diretamente na prática das organizações.

A controladoria mostra-se importante na esfera pública devido a uma consciência maior dos cidadãos pelos seus direitos, além de uma exigência por uma administração pública resolutiva, que disponibilize serviços públicos de qualidade, com transparência e ética nas práticas públicas. (MÂCEDO; LAVARDA, 2013). Esses cidadãos participam inclusive das questões políticas e direcionam sua atenção para a aplicação dos recursos públicos, a gestão pública e o abuso de poder, com intuito de reduzir as más atuações. (OLIVEIRA; CATAPAN; VICENTIN, 2015).

Essa cobrança da população torna como necessários mecanismos que permitam a integração da estrutura organizacional e informações gerenciais. Dessa forma, ações mais satisfatórias, com adequada aplicação dos recursos públicos, tornam-se mais requisitadas. Nesse contexto da exigência de otimização dos recursos, ganha um papel de destaque, a *accountability*. Essa prestação de contas aos cidadãos torna possível a participação dos mesmos no controle da gestão pública. (BLANSKI; SILVA; OLIVEIRA, 2015). O controle da gestão dos organismos públicos é um instrumento de governança e de transparência. (ALBUQUERQUE; OLIVEIRA, 2013). Os órgãos da Administração Pública, responsáveis por atender as necessidades da sociedade por meio dos serviços públicos, devem estabelecer ferramentas efetivas.

Como uma das respostas à busca por esse aprimoramento, a Controladoria exerce um papel relevante. Ela também evoluiu, conforme o passar do tempo. Antes, considerada como uma função mais restrita a verificação de contas e ao processamento de dados contábeis, ela se transformou em uma função estratégica, em que contribui diretamente na elaboração do planejamento estratégico organizacional, bem como suas diretrizes. Da Contabilidade dos tempos mais antigos, em que a preocupação era controlar os aspectos financeiros e econômicos, surge a Contabilidade Gerencial com pesquisas e novas ferramentas de gestão, aptas a proporcionar menor tempo de resposta às necessidades de informações. (MELO *et al.*, 2013; RIBEIRO *et al.*, 2015).

Em continuidade a essa evolução tem-se a Controladoria, com uma ampliação do seu escopo, envolvendo diversas disciplinas e setores organizacionais. Exerce um papel mais holístico, com uma visão global, de forma a integrar todas as áreas e assim promover um melhor resultado organizacional. É essencial no desenvolvimento da instituição à medida que capta dados e os dissemina em informações aos tomadores de decisão. Ela permite uma compreensão total dos processos, bem como da utilização de seus recursos, proporcionando maior capacidade para a elaboração e desenvolvimento de metas e objetivos (GUIMARÃES *et al.*, 2009).

A Controladoria pode ser caracterizada em duas vertentes: como uma função facilitadora, pois entrega informações a todos os gestores e dessa forma os possibilita a pensar e decidir novas diretrizes; e também é uma função integradora, pois relaciona os vários setores aos resultados holísticos. (BIANCHI; BACKES; GIONGO, 2006).

Os órgãos públicos brasileiros não apresentam as funções da controladoria de forma consolidada, diferentemente da Alemanha e dos Estados Unidos. Identifica-se que poucos a reconhecem, como o Ministério do Trabalho e Emprego, que prevê a função do *controller* em Portaria Ministerial, número 397. (LUNKES; SCHNORRENBURGER; ROSA, 2013).

A Controladoria é relevante para os entes públicos, já que alinha o fluxo de informações a fim de alcançar os objetivos propostos. Transparência e *accountability*, componentes de sustentação da governança, também representam alicerces da Controladoria. A Federação Internacional de Contadores (IFAC) define que as organizações públicas devem exercer controle de acordo com os princípios da boa governança, que incluem atividades de avaliação de sistemas gerenciais, além de financeiros, orçamentários e operacionais; gestão de riscos; auditorias internas e externas; controle interno (relatórios de resultados e recursos necessários para tal) e a utilização de normas contábeis apropriadas. (CAVALCANTE;

LUCA, 2013). Todos esses itens estão também previstos nas funções da Controladoria, conforme Borinelli (2006).

Com base em todos os conceitos expostos referentes à Controladoria, observa-se o papel de suma importância que ela exerce em qualquer entidade. Seus reflexos nas práticas da administração são de grande relevância e por isso o estudo dessa ciência é de extrema importância.

2.2 Funções da Controladoria

Ao verificar a literatura sobre as funções da Controladoria é constatado que ainda não há um consenso sobre as mesmas. Borinelli (2006) contrapõe a argumentação de alguns autores que defendem que essas funções são influenciadas pelas características da organização. Afirma que as funções são as atividades típicas da Controladoria, independentemente se são realizadas na prática. Embora haja uma diversidade de conceitos sobre a Controladoria, é consenso que esse autor traz aspectos fundamentais para a área. (OLIVEIRA; CHAVES; LIMA, 2009; SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

Catelli (2013) considera que as funções da Controladoria são executadas com o propósito de atingir os objetivos da organização. Para o autor, pode-se definir que essas funções são: Subsidiar o processo de gestão (adequar os processos à realidade do ambiente em que a organização está inserida. Inclui também a elaboração e o gerenciamento do orçamento e a obtenção de informações sobre desempenho e resultados); Apoiar a avaliação de desempenho e de resultados, tanto das diversas áreas como dos gestores; Apoiar a avaliação de resultado econômico e de desempenho dos serviços, além de incluir o estudo e o estabelecimento de padronização para os processos; Gerir sistemas de informações, através da organização e padronização do conjunto de informações e também da construção de modelos de decisão; Atender agentes externos, ou seja, apoiar a alta administração nas relações com outras organizações, além de analisar impactos de legislação para a entidade.

Padoveze (2012) ressalta a importância do *controller*, dirigente da Controladoria, como apoio da alta administração na busca da melhor tomada de decisão em questões estratégicas. Horngreen (1985) considera que as funções exercidas pelo *controller*/Controladoria são: Planejamento e controle; Elaboração de relatórios internos e externos (inclusive para o governo); Avaliação e consultoria; Gestão tributária; Proteção dos ativos e Avaliação econômica.

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.

As funções são uma materialização das definições conceituais, pelas práticas dos entes. Podem ser assim definidas, conforme Borinelli (2006):

1. Função Contábil: preocupa-se em elaborar e monitorar registros contábeis, criar e interpretar demonstrativos contábeis, disponibilizar informações aos *stakeholders*, implementar procedimentos e políticas de controle;
2. Função Gerencial Estratégica: tem como objetivo dotar a alta administração de informações patrimoniais, financeiras, contábeis, econômicas e não-financeiras, além de construir sinergia de todas as atividades, de forma a atingir os objetivos organizacionais;
3. Função Custos: visa lançar, monitorar e avaliar custos; analisar estrategicamente novas ações, bem como resultados de práticas já executadas;
4. Função Tributária: envolve obrigações legais, fiscais e acessórias, tais como lançamento e controle de impostos, tributos e contribuições;

5. Função Proteção e Controle dos Ativos: representa o controle e gestão dos bens da organização e gestão dos ativos;
6. Função de Controle Interno: tem como premissa a elaboração e o gerenciamento dos sistemas de controle interno (patrimônio e interesses organizacionais);
7. Função de Controle de Riscos: busca identificar, medir, avaliar, gerenciar e divulgar os riscos da organização, bem como seus impactos.;
8. Função da Gestão da Informação: implanta e gerencia sistemas de informações estratégicas. Não há preocupação em gerenciar a tecnologia e sim os dados e as informações.

2.3 Estudos Anteriores

Os autores Lunkes *et al.* (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 planejamento (8), controle (7) e elaboração e interpretação de relatórios (7). Também foram citadas as atribuições contábeis (5), proteção de ativos (5) e análise e avaliação econômica (5).

A literatura americana é uma base muito importante para a área, sendo uma das pioneiras no estudo. Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) colocam que há grande influência da literatura dos Estados Unidos sobre a brasileira. Esse fato se dá não só pela posição de destaque desse país no mundo acadêmico, mas também porque muitos *controllers* americanos começaram a atuar nas organizações brasileiras, nas décadas de 60 e 70.

Já quanto à Alemanha, as funções mais citadas foram planejamento (10), controle (8) e sistemas de informação (8). Percebe-se aqui uma atuação mais estratégica, em atividades mais relacionadas à análise da gestão. E no Brasil, as funções com mais destaque foram também planejamento (8) e controle (10). Outras foram citadas, como contábil (6), sistemas de informação (5) e elaboração e interpretação de relatórios (5). No Brasil há uma junção das funções dos outros dois países.

Nas três amostras, as funções planejamento e controle estão presentes, abordadas pelos autores como integrantes da gestão estratégica. Isso mostra a relevância dessas funções para a Controladoria e, portanto, a conveniência das organizações investirem nas mesmas.

Na pesquisa de Oliveira, Chaves e Lima (2009), realizada em um órgão de Controladoria de um município do Estado do Amazonas, verificou-se com base nas funções propostas por vários autores, que o órgão somente exercia algumas atividades das funções finanças e controle interno. Sua atuação era operacional (como controle de pagamentos, por exemplo) e sem nenhuma evolução estratégica após sua transformação de Auditoria Geral para Controladoria. Aponta como possíveis empecilhos a ausência de recursos humanos qualificados, de processos sistematizados e de uma cultura organizacional aberta a mudanças.

Suzart, Marcelino e Rocha (2011), em estudo realizado em quatorze órgãos de controladoria no Brasil (federal e estaduais), identificaram que as atividades “Acompanhar/fiscalizar a gestão administrativa/operacional”, “Acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira, orçamentária” e “Acompanhar/fiscalizar a gestão patrimonial” são aquelas que mais têm adesão dos órgãos estudados, praticamente existente em todos. A atividade “planejar, coordenar e executar funções de controle interno” está presente em todos os entes.

As atribuições relacionadas à função contábil estão entre aquelas que são menos realizadas no universo estudado: elaborar demonstrações contábeis, elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado e gerenciar a contabilidade do ente federado. Há também a atividade “avaliar a execução dos contratos de gestão”, feita apenas por um

órgão, relacionada à função controle de riscos. Apresentando a coleta de dados desse estudo quanto aos conceitos de funções, propostos por Borinelli (2006), têm-se que as funções de controladoria executadas na prática são: contábil, controle interno, gerencial-estratégica, proteção e controle de ativos, tributária, gestão da informação e controle de riscos. Essa pesquisa conclui que não há divergências entre as funções de Controladoria definidas em literatura e aquelas verificadas na prática.

Wright, Callado e Melo (2013), em estudo realizado com servidores da Controladoria Geral da União (atual Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle), colocam que as atividades da controladoria no ente observadas foram controle interno, promoção da transparência, estímulo ao controle social, suporte à gestão através de informações e elaboração de procedimentos e políticas de controle. Os autores relacionaram essas atividades com as funções de controle interno, controle de riscos e de gestão de informação.

Em pesquisa de Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) evidencia-se que há diferenciações das funções de Controladoria no campo da literatura e na atuação prática. Nas organizações as funções que se destacam são contábil, controle, planejamento e controle interno. Já na academia, as funções são contábil, controle, planejamento e sistema/gestão de informação. Afirmam que ainda há uma grande discussão e reflexão a ser realizada para que se atinja uma definição. Nas considerações finais do artigo, defendem também a necessidade de estabelecer uma classificação de termos, tais como função, subfunção, atividades e instrumento de gestão.

Esses estudos são relevantes porque embora haja vários trabalhos sobre as funções da Controladoria (BIANCHI; BACKES; GIONGO, 2006; BEUREN; BOGONI; FERNANDES, 2008; LUNKES *et al.*, 2009; OLIVEIRA; CHAVES; LIMA, 2009; SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011) ainda não há um consenso sobre as mesmas. Importante destacar que embora o consenso ainda não tenha sido atingido, percebe-se que não são divergentes, opostos, mas sim complementares. (LUNKES; SCHNORRENBERGER; ROSA, 2013). É importante ampliar essa discussão para que uma definição possa ser concretizada.

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 da gestão pública. Peléias *et al.* (2010) acreditam que a produção científica é importante para agregar maior qualidade aos cursos de Controladoria e também para nortear tendências para a prática nas organizações. Deve-se estimular a interação entre academia e organizações. Por isso é desejável que esses órgãos estudados – as Controladorias - direcionadores dos entes públicos e conseqüentemente da efetividade da gestão pública, trabalhem conforme as funções de Controladoria reconhecidas pela literatura, além de também terem uma clara definição de missão, visão e objetivos institucionais. São essas organizações que devem ter a habilidade de monitorar ações e processos, de forma a reproduzir efeitos positivos em toda a esfera pública. (MACÊDO; LAVARDA, 2013).

Conforme Borinelli (2006) a Controladoria, para ser efetiva, deve ter a definição de sua missão, objetivos e metas. Corroborando com essa afirmação, Bouhali *et al.* (2015) colocam que uma estratégia é composta por três elementos fundamentais: missão, visão e metas. Na pesquisa a ser apresentada neste artigo, buscou-se verificar a aplicabilidade da disciplina de Controladoria ao examinar a presença da definição de missão e visão nos órgãos de controle. Além disso, investigou-se quais atividades e funções da Controladoria são executadas na prática, relacionadas com as diretrizes organizacionais. Procedimento similar foi adotado no estudo anteriormente citado, de Suzart, Marcelino e Rocha (2011). Isso possibilita, além da apresentação dos resultados obtidos com a pesquisa de campo, uma comparação com esse trabalho já realizado e assim visualizar a evolução no desenvolvimento dessas funções, definidas em literatura.

3.METODOLOGIA

Os procedimentos metodológicos desse estudo serão indicados em dois tópicos. O primeiro item (3.1) abordará a caracterização da pesquisa. Os métodos adotados para a realização da pesquisa também serão demonstrados, bem como o objetivo de cada um deles. Já o segundo item (3.2) apresenta a amostra e justifica a sua seleção.

3.1 Caracterização da Pesquisa e Delineamento Metodológico

Com relação aos aspectos metodológicos, essa pesquisa será quanto a sua finalidade/natureza aplicada, pois tem como intenção gerar conhecimento para sua aplicação em questões específicas. Em relação ao método, caracteriza-se com dois procedimentos. Para o referencial teórico, a pesquisa bibliográfica, ao utilizar material já tratado e publicado, como livros e artigos (em meio eletrônico) sobre controladoria, *controller* e gestão. Para a coleta de dados, será pesquisa documental, através da captação dos mesmos pelas páginas da Internet de cada órgão pesquisado. (PRODANOV; FREITAS, 2013).

A abordagem é qualitativa, pois visa à compreensão da relação entre os fenômenos estudados e não terá o uso de técnicas quantitativas (PRODANOV; FREITAS, 2013). Já quanto ao objetivo é uma pesquisa descritiva, pois descreve características de um grupo e as suas relações com determinadas variáveis, no caso, as funções da Controladoria. (GIL, 2010).

O estudo identificará o nível de aplicabilidade das funções de Controladoria em quatorze Controladorias (União e treze estaduais). Primeiramente, uma revisão da literatura foi realizada, a fim de sustentar e orientar a coleta e análise de dados. Após, realizou-se a coleta de dados, através dos sítios eletrônicos de todos os órgãos de Controladoria selecionados. Esse trabalho foi realizado no período de 25 a 31 de outubro de 2015.

O acesso às páginas de internet teve dois objetivos. Inicialmente, identificar em cada página de cada Controladoria, se havia a definição de missão e visão organizacional. Posteriormente, uma busca foi feita por todos os objetivos estratégicos ou atribuições expressas da instituição. Para isso, foram pesquisadas informações contidas em planos estratégicos ou mapa estratégico e *links* específicos referentes a atribuições, objetivos, programas e relatórios de gestão.

Cada dado foi analisado a fim de certificar se os mesmos estavam vinculados com as definições de cada função da Controladoria, conforme conceito de Borinelli (2006) visto que o autor é citado em diversos estudos sobre Controladoria (DURIGON, DIEHL; 2013; LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013; WRIGHT, CALLADO, MELLO, 2013). Com esse procedimento, pode-se perceber quais atividades e funções que cada órgão controlador efetivamente executa na prática.

E por último, essas informações foram organizadas e tabuladas para que a análise da aplicabilidade das funções de controladoria fosse realizada. Para complementar os resultados, os mesmos foram comparados com estudo similar já realizado (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011) a fim de constatar evoluções atingidas.

3.2 Amostra de pesquisa

A amostra da pesquisa é composta por quatorze controladorias (União e treze estaduais), instituídas por lei. São elas: Controladoria Geral da União (CGU); Controladoria Geral do Estado do Acre (CGE – AC); Controladoria Geral do Estado de Alagoas (CGE – AL); Controladoria Geral do Estado do Amazonas (CGE – AM); Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE – CE); Controladoria Geral do Estado do Maranhão (CGE – MA); Controladoria Geral do Estado de Paraíba (CGE – PB); Secretaria Especial da

Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (SECGE – PE); Controladoria Geral do Estado do Piauí (CGE – PI); Controladoria Geral do Estado de Rio Grande do Norte (CGU – RN); Controladoria Geral do Estado de Rondônia (CGE – RO); Controladoria Geral do Estado de Roraima (CGE – RR); Controladoria Geral do Estado de Sergipe (CGE – SE) e Controladoria Geral do Estado de Tocantins (CGE – TO). As mesmas foram selecionadas, pois foram as primeiras a ter a inclusão da palavra “controladoria” em sua denominação oficial. (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011). Assim, infere-se que essas organizações têm forte atuação, além das funções de controle interno.

Os participantes da amostragem estão alocados nas regiões Norte e Nordeste. Com relação à atuação dos entes públicos dessas localidades, de maneira geral, os mesmos estão inclusos no movimento de aprimorar a administração de forma a torná-la mais correta. Isso pode ser confirmado através da adesão desses entes ao Programa Brasil Transparente, implantado pela Controladoria Geral da União em 2013, que tem como objetivo promover maior transparência e participação social. De acordo com a Controladoria Geral da União (2016) das 1.576 adesões (até fevereiro de 2016), 44% representam órgãos das regiões Norte e Nordeste, inclusive dos estados mencionados na amostragem. Essa ação traz impactos também para as Controladorias Gerais desses Estados, que deverão seguir essa orientação, para estarem aptas a contribuir com as entidades de seus estados a se desenvolverem e assim proporcionar melhores serviços e resultados à população.

Em contrapartida, levantamento comandado pelo Ministério Público Federal que identificou o nível de cumprimento à lei de acesso à informação e o nível de transparência dos governos estaduais, demonstrou que Norte e Nordeste foram as regiões com as mais baixas pontuações. (ANGÉLICO, 2016). Assim, devido a aderência dos órgãos desses estados a uma proposta nacional, mas ainda com sinais de não atendimento aos princípios inclusos no programa proposto pela Controladoria Geral da União, opta-se por essa amostra para analisar se as Controladorias Gerais Estaduais estão exercendo as funções da Controladoria definidas conceitualmente.

4. COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Em 2015, onze das quatorze Controladorias apresentam a definição da missão e oito controladorias a definição da visão. Alguns órgãos mencionam informações sobre o planejamento estratégico. A Controladoria Geral da União definiu em 2011, seu planejamento estratégico para o período 2012-2014 (com prorrogação para 2015), e assim sua missão e visão institucional. A Controladoria Geral do Estado do Acre também criou sua missão, visão e valores juntamente com o planejamento estratégico, período 2013-2017. Já a Controladoria Geral do Estado do Ceará, complementou seu posicionamento estratégico, com a criação da visão e valores. O planejamento estratégico existe na Instituição desde 2009 e atualmente está em vigor o plano com ações previstas para 2015-2022.

Quanto às atividades desempenhadas pelos órgãos controladores, identifica-se aquelas realizadas em 2015, conforme objetivos e atribuições expressas nas páginas da Internet. A definição das atividades, bem como a sua classificação em cada função, segue modelo de Borinelli (2006), também aplicado no estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

Tabela 1. Atividades realizadas nas controladorias 2015

ATIVIDADES	CGU	CGE-AC	CGE-AL	CGE-AM	CGE-CE	CGE-MA	CGE-PB	SECGE-PE	CGE-PI	CGE-RN	CGE-RO	CGE-RR	CGE-SE	CGE-TO
Acompanhar/fiscalizar a gestão administrativa/operacional	■	■	■	■	■	■		■	■	■	■	■	■	■

As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle

Acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira, orçamentária.	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Acompanhar/fiscalizar a gestão patrimonial	■	■	■	■	■		■	■	■	■	■	■	■	■
Apoiar os órgãos de controle externo			■	■	■		■	■	■	■	■		■	■
Avaliar a execução dos contratos de gestão				■										
Avaliar resultados de planos e de orçamentos públicos			■		■			■			■		■	■
Criar condições exercício do controle social	■				■	■		■	■					
Elaborar demonstrações contábeis									■	■				
Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado									■	■				
Gerenciar a contabilidade do ente federado							■			■				
Planejar, coordenar e executar funções de controle interno	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria	■	■	■											
Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria	■				■				■					
Prevenir e combater a corrupção	■							■						
Promover a transparência das ações do setor público	■			■				■						■
Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos					■			■						
Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado				■		■		■			■	■	■	■
Zelar observância princípios da adm.pública		■			■	■	■	■		■	■	■	■	■
Legenda	não realizadas em 2008 e 2015			■ realizadas em 2008				incluídas em 2015						

Fonte: Pesquisa de campo para dados 2015; Suzart, Marcelino e Rocha (2011) para dados 2008.

As atividades “apoiar os órgãos de controle externo”, “avaliar a execução dos contratos de gestão”, “avaliar resultados de planos e orçamentos públicos” e “zelar pela observância dos princípios da administração pública” foram incluídas por três órgãos controladores. Já a atividade “prevenir e combater a corrupção” foi incluída por quatro entidades; “criar condições para o exercício do controle social” e “planejar, coordenar e executar funções de corregedoria” por cinco.

Ressalta-se que a consideração de inclusão das atividades é com base nos objetivos e atribuições explícitos das instituições, em suas páginas da Internet. Resultado que causa mais atenção é aquele relacionado à prevenção da corrupção. Certamente praticamente todas as Controladorias estão envolvidas em ações relacionadas à redução dessa prática, porém não há comunicação explícita dessas ações como propósitos estratégicos. Já na Controladoria Geral da União, Controladoria Geral do Estado do Maranhão e Controladoria Geral do Estado de Pernambuco a prevenção da corrupção está expressa na missão organizacional.

As atividades que tiveram adesão por um número maior de órgãos controladores são “planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria” e “promover a transparência das ações do setor público”, com sete e dez instituições, respectivamente. Isso se deve a maior atuação do cidadão brasileiro na reivindicação da qualidade de serviços públicos e por uma administração mais correta. As ouvidorias públicas constroem dois pilares importantes para a renovação da sociedade: a participação direta e o controle social (CARDOSO, 2010)

Gráfico 1. Número de Controladorias que aplicam cada atividade

Fonte: Tabela 1

Já a atribuição “propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos” teve adesão de duas entidades. Observa-se aqui que as Controladorias definem objetivos quanto à fiscalização dos recursos públicos, mas não quanto a propor formas de racionalização. O que provavelmente é realizado, mas não há definição explícita.

E “gerenciar a contabilidade do ente federado” foi adicionada por apenas um órgão. “Elaborar demonstrações contábeis”, “elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado” e “supervisionar a arrecadação e despesa do ente federado” são atividades que tinham maior espaço para adesão e não tiveram nenhuma.

A análise da Controladoria geral do Estado de Paraíba não pôde ser feita devido à ausência de informações disponíveis na página da Internet. Os *links* “institucional” e “programas e ações” estavam desabilitados (acesso em 25.10.2015, 07.11.2015 e 14.11.2015). A única informação obtida é quanto à transparência (*link* específico na página inicial).

A Controladoria Geral do Estado de Tocantins foi aquela que teve o melhor desempenho de melhoria, totalizando um percentual de 83,33% de atividades realizadas, conforme a literatura. Destaque também para a Controladoria Geral de Rondônia (77,78%) e as Controladorias dos Estados de Roraima, Ceará e a Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (72,22%).

5. ANÁLISE DAS PRINCIPAIS EVOLUÇÕES QUANTO A DEFINIÇÃO DE ELEMENTOS ESTRATÉGICOS E A APLICABILIDADE DAS FUNÇÕES DE CONTROLADORIA

Ao analisar os contextos em que essas organizações estavam inseridas, tanto em 2008 e em 2015, percebe-se que no primeiro momento o processo de conscientização da responsabilidade social pelos órgãos de controle já estava em andamento. Isso tem como principal causa a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/00, criada em 2000. Representou um instrumento ético e moral para se atingir uma melhor governança nos órgãos públicos (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014).

Até 2015, esse movimento cresceu, inclusive com maior suporte da legislação. Surge a Lei da Transparência – LC 131/09, em 2009 e a Lei de Acesso à Informação, número 12.527, em 2011. Esta última permitiu o amplo acesso de documentos e informações públicas aos cidadãos e assim repercutiu em grandes impactos aos entes, pois a reestruturação de processos e a implantação de novos instrumentos foram necessárias. Em 2013, a Controladoria Geral da União criou o Programa Brasil Transparente, que tem como objetivo a promoção de ações que garantam a execução da lei da transparência. (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2016).

Ou seja, a busca por uma gestão pública mais efetiva é uma ação relevante, que tem tendência de cada vez mais ganhar maior representatividade. Por isso, a expectativa dessa pesquisa é de que ao analisar os órgãos de controladoria em 2015, maior aplicabilidade das funções de controladorias seriam encontradas em relação a 2008, devido a ampliação da exigência legal.

Na pesquisa anterior (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011), consta que a Controladoria Geral do Rio Grande do Norte tem uma missão. Porém essa organização, erroneamente, apresenta como missão uma série de atribuições que ela designou para sua atuação. A missão não é uma lista de atividades e sim uma definição do que a instituição faz, para quem ela faz e como ela faz. É criada a partir de uma reflexão interna da organização sobre seus propósitos, suas condições frente ao ambiente e as características do usuário que irá atender. (KAPLAN; NORTON, 2008; OLIVEIRA, 2010). Por esse motivo, nessa pesquisa de campo, ela não foi incluída na contagem das entidades que tem missão e visão expressas.

Observa-se uma melhoria importante quanto à definição de missão (5 para 11 órgãos, com representação de 78,5% da amostra total) e também da visão (de 2 para 8 órgãos, com representação de 57% da amostra total). Isso indica um movimento positivo na gestão estratégica, visto que a definição de missão e visão são fatores basilares para a implementação de uma gestão efetiva.

Pode-se analisar o levantamento realizado das atividades praticadas executadas pelas funções da Controladoria. A pesquisa anterior (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011) considerou que o órgão controlador exercia função de Controladoria se praticasse pelo menos uma das atividades que a representa. Questiona-se essa afirmação, pois considerando que um órgão controlador deve ser um exemplo de gestão pública, visto que é responsável por controlar e prover condições de melhoria para entidades da administração pública, o ideal é que ele exerça todas as atividades de cada função da Controladoria. Conforme Borinelli (2006), é o conjunto de todas essas funções que representa a efetiva concretização da Controladoria nas organizações.

Considerando esse último critério, pode-se afirmar que inicialmente, a Controladoria Geral do Estado de Rondônia realizava a função contábil. A Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará e a Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco exerciam a função gerencial estratégica. As funções Tributária e Proteção e Controle de ativos tinham uma atividade, portanto quem a executava era considerado como agente praticante das funções.

Em 2015, além da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará e da Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco, a Controladoria Geral do Estado de Alagoas e a Controladoria Geral do Estado de Tocantins também apresentam todas as atividades da função gerencial estratégica.

A função de controle interno, anteriormente sem a representação completa, é exercida pela Controladoria Geral da União, Controladoria Geral do Estado de Sergipe e Controladoria Geral do Estado de Tocantins. O mesmo para a função de Controle de Risco, praticada pela Controladoria Geral do Estado de Tocantins.

Gráfico 2. Número de Controladorias por Função – 2008 e 2015

Fonte: Pesquisa de campo para dados 2015; Suzart, Marcelino e Rocha (2011) para dados 2008.

Observa-se que Suzart, Marcelino e Rocha (2011) não incluíram as funções custo e gestão da informação. Essas variáveis foram adicionadas na pesquisa feita nesse artigo, conforme conceito de Borinelli (2006) e pode-se constatar que nenhuma Controladoria tem a definição de ações relacionadas à função custos e que somente a Controladoria Geral do Estado de Sergipe não tem atribuições relacionadas à função gestão da informação. Esse número é muito pequeno devido à demanda de maior efetividade das práticas gerenciais, bem como a oferta de mecanismos de transparência aos cidadãos.

Também é importante colocar que Suzart, Marcelino e Rocha (2011) não agruparam as atividades “criar condições para o exercício do controle social” e “promover a transparência das ações do setor público” em nenhuma função, sendo que neste trabalho estão relacionadas à função controle interno, tais como corregedoria, ouvidoria e controle dos princípios da administração pública.

Recorre-se a outra pesquisa (SILVA; CARNEIRO; RAMOS, 2015), que também procurou identificar quais funções da Controladoria são executadas na prática. A delimitação foi municipal, em quatro dos municípios mais representativos de Rondônia (Porto Velho, Ji-Paraná, Ariquemes e Vilhena). A escolha das atividades de cada função a ser verificada em cada órgão de controle também obedeceu a classificação de Borinelli (2006). A conclusão também é de que essas Controladorias exercem as funções parcialmente.

Das atividades não realizadas pelos municípios de Rondônia, verifica-se na pesquisa de campo apresentada neste artigo, que “elaborar e manter atualizado o plano de contas” era realizado apenas por dois órgãos de controle em 2008 e assim permaneceu sete anos depois, em 2015; “gerenciar a contabilidade” era executada por dois órgãos de controle em 2008 e foi incluída em apenas mais uma entidade em 2015 e quanto a “propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos” era realizada por duas controladorias e incluída em apenas mais duas em 2015. Ou seja, o estudo em Rondônia corrobora os resultados obtidos com a análise das controladorias estaduais e da união. Existe uma fragilidade na execução dessas atividades nos órgãos de controle. Não houve também nessa pesquisa identificação de atividades relacionadas a função custos nas entidades controladoras.

Já quanto as atividades que são aplicadas em todas as Controladorias de Rondônia, os resultados da pesquisa de campo deste artigo demonstram que, quanto a esses instrumentos, todas as controladorias estaduais e da união apresentaram “acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária” e “planejar, coordenar e executar funções de controle interno”; e que treze das quatorze entidades estudadas executam “acompanhar/fiscalizar a gestão patrimonial” e “zelar pela observância dos princípios da administração pública”. Ou seja, há aplicabilidade dessas atividades em diversas Controladorias, em âmbito municipal, estadual e Federal.

6. CONCLUSÕES

Ao conhecer os dados provenientes da pesquisa de campo e após análise e reflexão dos mesmos, constata-se que há aplicabilidade parcial das funções da Controladoria. Isso é evidenciado nos resultados apresentados referentes a instituições com definição de missão, que apontam o alcance de 78,5% da amostra total (onze das quatorze entidades estudadas). Da mesma forma para a visão, que atingiu o percentual de 57% com definição desse fundamental elemento estratégico (oito das quatorze entidades estudadas).

Observa-se então avanços e desafios. Em relação aos resultados positivos, quanto ao grau de evolução das atividades realizadas, pode-se destacar que em 2015 praticamente todas as Controladorias (com exceção de uma) exercem o apoio aos órgãos de controle externo e também zelam pela observância dos princípios da administração pública. Todas estão comprometidas em promover a transparência das ações do setor público. Como visto anteriormente controle, *accountability* e transparência são ferramentas importantes para a construção de uma gestão mais resolutiva para a sociedade. (ALBUQUERQUE; OLIVEIRA, 2013; BLANSKI; SILVA; OLIVEIRA, 2015).

Uma atividade que foi incluída por um número considerável de Controladorias (sete) foi a de planejamento e também coordenação e execução das funções de ouvidoria, totalizando dez órgãos. É um avanço positivo, já que as ouvidorias representam um

instrumento de inclusão social e de controle social, pois permitem que os cidadãos tenham voz na gestão pública. (CARDOSO, 2010). Também se observa o incremento em 50% de Controladorias que exercem a função gerencial estratégica, além de surgir outras funções com execução plena de todas as atividades, como a função controle de risco (um órgão) e controle interno (três órgãos).

Verifica-se também, que mesmo com essas constatações animadoras, ainda há grande espaço para as Controladorias aperfeiçoarem suas práticas na gestão pública, requisito essencial para aqueles que são entidades orientadoras de outros entes. Ainda há três órgãos sem definição de sua missão e sua visão e outros três sem o estabelecimento da visão. Quanto as funções, a função contábil praticamente não teve alterações, com inclusão de somente uma atividade em apenas uma Controladoria. As funções tributária e proteção e controle de ativos não obtiveram nenhum movimento de aprimoramento. Essas três funções são de extrema relevância na organização, visto que auxiliam o gerenciamento das informações contábeis, o atendimento das obrigações legais e fiscais e o controle de todos os bens públicos (BORINELLI, 2006).

Como limitação do estudo aponta-se que não foram realizadas pesquisas locais. Em pesquisas futuras, pode-se incluir nos dados levantados, informações obtidas através de questionários ou entrevistas com gestores desses órgãos. Sugere-se também a análise dessas funções em outras Controladorias do Brasil. Assim pode-se formar um perfil da atuação pública nessa esfera, além de identificar os pontos que precisam ser melhorados. Com isso pode-se agregar tanto na prática efetiva nos órgãos de Controladoria e em seus resultados, quanto na reflexão do nível possível de aplicabilidade de algumas atividades ainda não ativas na gestão pública, definidas conceitualmente como funções de Controladoria.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. C. B.; OLIVEIRA, A. G. A *accountability* em pareceres prévios do tribunal de contas do estado do Paraná: possíveis consequências para o desenvolvimento local. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v.2, n.2, p. 43-57, jul-dez 2013 Disponível em: < <https://periodicos.utfpr.edu.br/rbpd/article/view/3075> > Acesso em 23.out.2015.

ANGÉLICO, F. **UOL Notícias Política**. 24 de março de 2016. Reforma fiscal deixa de melhorar transparência de Estados e Municípios. Disponível em: < <http://fernandorodrigues.blogosfera.uol.com.br/2016/03/24/reforma-fiscal-deixa-de-melhorar-transparencia-de-estados-e-municipios/> > Acesso em 01.abr.2016.

BEUREN, I. M.; BOGONI, N. M.; FERNANDES, L. Análise da Abordagem da Controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em ciências contábeis. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**.v.10, n.28, jul-set 2008, p.249-263. Disponível em: < <http://rbgn.fecap.br/RBGN/article/view/195> > Acesso em 03.abr.2016

BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da Controladoria no processo de gestão organizacional. **Revista Contexto**, v.6 n.10, p. 1-23, 2º sem. 2006. Disponível em: < <http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11230> > Acesso em 06.out.2015.

BLANSKI; M. B. S.; SILVA, C. L.; OLIVEIRA, A. G. **Sistemas de custeio na gestão hospitalar**. Curitiba: Ed. UTFPR, 2015.158p.

BORINELLI, M. L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2006. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/pt-br.php> > Acesso em 03.abr.2016

BOUHALI, R. *et al.* Leader Roles for Innovation: Strategic Thinking and Planning. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v.181, p. 72-78, 2015. Disponível em: < <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042815031602>> Acesso em 30.out.2015

CARDOSO, A. S. R. **Ouidoria pública como instrumento de mudança**. IPEA. Texto para discussão nº.1480, março 2010. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5034> Acesso em 03.abr.2016

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2013.570p.

CAVALCANTE, M. C. N.; LUCA, M. M. M., de. Controllershship as a Governance Instrument in the Public Sector. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n.1, p.72-88, jan-mar 2013. Disponível em: < <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/viewFile/138/711>> Acesso em 10.nov. 2015

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Programa Brasil Transparente**. 2016. Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br/assuntos/transparencia-publica/brasil-transparente> > Acesso em 02.abr.2016

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. 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**. v.24, n.2, p.91-109, abr-jun 2013. Disponível em: < http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1611/pdf_52 > Acesso em 26.mar.2016

GUIMARÃES, I. C. *et al.* A importância da Controladoria na gestão de riscos das empresas não – financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. v.11, n.32, p. 260-275, jul-set 2009. Disponível em: < <http://rbgn.fecap.br/RBGN/article/view/463/519> > Acesso em 15.out.2015

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de Pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 200p.

HORNGREN, C.T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5 ed. Rio de Janeiro: *Prentice Hall*, 1985.509p.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A execução preminum: a obtenção da vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações do negócio**. 2 ed. Rio de Janeiro: *Elsevier*, 2008.323 p.

LUNKES, R. J. *et al.* Considerações sobre as funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**. v.5, n.4, p.63-75, out-dez 2009 doi:

10.4270/ruc.2009431. Disponível em: < <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewFile/995/1091> > Acesso em 26.set.2015

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise do cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. v.15, n.47, p.283-299 ,abr-jun2013. Disponível em: < <http://rbgn.fecap.br/RBGN/article/view/1185/955> > Acesso em 26.mar.2016

MACÊDO, F. F. R. R.; LAVARDA, C. E. F. Características da Produção Científica sobre Orçamento Público, Orçamento Participativo e Controladoria Pública na primeira década do Século XXI. **Revista Administração Pública e Gestão Social**. v.5, n.1, p. 34-42, jan-mar 2013. Disponível em: < <http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/447/269#.VzdwEpErLIV> > Acesso em 07.out.2015.

MELO, D. L. S. *et al.* Controladoria: um estudo bibliométrico dos artigos publicados em periódicos avaliados pela CAPES. In: IX Congresso Nacional de Excelência em Gestão. **Anais...CNEG**. Rio de Janeiro/RJ, 2013. Disponível em: <http://docplayer.com.br/8725409-Controladoria-um-estudo-bibliometrico-dos-artigos-publicados-em-periodicos-avaliados-pela-capes.html> > Acesso em 27. maio.2016

OLIVEIRA, A. G.; CATAPAN, A.; VICENTIN, I. C. A Apatia da Participação Política do Povo Brasileiro na Administração e Governança da República: Motivos e Consequências. **Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad**. v.9, n.2, p. 108-123, maio-ago 2015. Disponível em: < <https://gcg.universia.net/article/viewFile/1155/1622>> Acesso em 06.nov.2015

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologias e práticas**. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2010.376p.

OLIVEIRA; N. J, Jr.; CHAVES, O. D. L, Jr.; LIMA, M. S. A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v.5, n.1, p.38-54, jan-mar 2009. Disponível em: < <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1078> > Acesso em 26.set.2015

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.507 p.

PELEIAS, I. R. *et al.* Dez anos de pesquisa científica em controladoria no Brasil (1997-2006). **Revista de Administração e Inovação**. v.7, n.1. p.193-217, jan-mar 2010. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rai/article/view/79165> > Acesso em 31.mar.2016

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2a ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: < <https://www.feevale.br/cultura/editora-feevale/metodologia-do-trabalho-cientifico---2-edicao> > Acesso em 22.out.2015

RIBEIRO, R. R. M. *et al.* Contabilidade Gerencial: análise da cientificidade e da metodologia dos artigos publicados no ENANPAD e ANPCONT. **Revista Capital Científico**. v.13, n.1, p. 26-40, jan-mar 2015. Disponível em: < <http://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/2765> > Acesso em 12.abr.2015

SILVA; N. R.; CARNEIRO, A. F.; RAMOS, E. G. 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**. v.3, n.2, p. 73-87, maio-ago 2015. Disponível em: < <http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/recfin/article/view/20656/13780> > Acesso em 26.mar.2016

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**. v.14, n.1, p.44-56, jan-abr 2011. Disponível em: < <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/265> > Acesso em 26.set.2015

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de governança. Aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública**. Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: < <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?inline=1&fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D331418D> > Acesso em 02.abr.2016

WRIGHT, G. A.; CALLADO, A. L. C.; MELO, M. M. D. As funções da Controladoria no setor público: a percepção de quem faz a Controladoria Geral da União. In: **13º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Anais...USP**. São Paulo/SP, 2013. Disponível em: http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos132013/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=207&titulo=AS+FUN%C7%D5ES+DA+CONTROLADORIA+NO+SETOR+P%DABLIC+O%3A+A+PERCEP%C7%C3O+DE+QUEM+FAZ+A+CONTROLADORIA+GERAL+DA+UNI%C3O > Acesso em 03.abr.2016