

# As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria *versus* prática

## *Brazilian public controllership institutions – theory versus practice*

Janilson Antonio da Silva Suzart<sup>1</sup>, Carolina Venturini Marcelino<sup>2</sup>, Josélton Silveira da Rocha<sup>3</sup>

### RESUMO

A criação da CGU, em 2003, foi acompanhada pelo surgimento ou pela transformação de instituições em controladorias públicas em nosso país, desde então. Presume-se que essa situação decorreu das necessidades dos gestores públicos de contar com instituições que fossem capazes de auxiliar a gestão estatal por meio da produção de informações e do acompanhamento das ações da Administração Pública. Nesse contexto, este artigo objetiva investigar se as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções definidas pela literatura. Como referencial teórico, buscou-se apoio na literatura especializada, na qual foram identificadas e relacionadas as funções que esta julga serem típicas da controladoria. Em seguida, foram analisadas a estrutura e as funções desempenhadas por estas instituições, visando detectar se há uma padronização de funções, de estruturas e de posições hierárquicas, além de comparar estas características com as definidas na literatura. O presente artigo foi suportado por uma pesquisa bibliográfica que permitiu as comparações entre a teoria e a prática das controladorias públicas brasileiras. A amostra compreendeu quatorze instituições brasileiras do setor público federal e estadual. Os dados analisados refutaram a hipótese de que as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções definidas pela literatura.

**Palavras-chave:** Controladoria, Controladoria pública, Funções da controladoria, Administração pública.

### ABSTRACT

*The creation of a General Controllershship (CGU) in the executive branch of the Brazilian federal government, in 2003, brought in its wake the creation or transformation of a variety of institutions in public controllership at the state level. It has been assumed that this development resulted from the needs of public managers for institutions that can monitor the actions taken by public administration and provide information useful to government managers, but this assumption needs to be tested. This article investigates whether the functions actually performed by the institutions of public controllership in Brazil provide those controllership functions defined in the literature. A sample consisting of fourteen Brazilian public sector controllership institutions was studied, one at the federal level and thirteen at the state level. It was found that, in addition to contributing to the decision process, the public controllership institutions studied provide public managers with a means for monitoring activities of public programs. Data therefore demonstrate that the functions performed by the public institutions of controllership in Brazil are in conformity with how controllership functions are defined in the literature.*

**Keywords:** *Controllershship, Public controllership, Controllershship functions, Public administration.*

<sup>1</sup> Universidade Federal da Bahia -suzart@suzart.cnt.br

<sup>2</sup> Universidade Federal da Bahia -carolinaventurini@ufba.br

<sup>3</sup> Universidade Federal da Bahia - jsrocha@ufba.br

## 1 INTRODUÇÃO

A controladoria desempenha um papel importante no dia a dia das instituições. Auxiliar na definição das estratégias e dos objetivos, na elaboração do orçamento, das normas, do planejamento, da implantação e/ou implementação dos modelos de decisão, gestão e informação são algumas das atividades que fazem parte das funções da controladoria, independentemente de sua natureza ser pública ou privada.

Inseridas neste contexto, estão as instituições públicas brasileiras de controladoria. O surgimento da Controladoria Geral da União (CGU), em janeiro de 2003, implicou na criação ou transformação de muitas instituições nos Estados e nos Municípios.

Ainda que tenham surgido instituições denominadas de “Controladoria Geral” não significa dizer que há um modelo ou um conceito padronizado de controladoria no setor público brasileiro. As controladorias públicas no Brasil foram criadas com o objetivo de auxiliar na gestão dos recursos públicos, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores do erário e a sociedade.

Mas, na prática, estas instituições têm conseguido alcançar estes objetivos?

Diante desta situação, surge a questão norteadora do presente artigo: As funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções da controladoria definidas pela literatura?

Em virtude deste questionamento, este artigo utilizou uma única hipótese:

**H1:** As funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções da controladoria, conforme definição dos autores da área.

Este artigo pretende contribuir para a ciência contábil, analisando a estrutura e as funções desempenhadas por instituições brasileiras de controladoria pública, sendo uma federal e treze estaduais. Visa-se detectar se há uma padronização de funções, de estruturas e de posições hierárquicas, além de comparar estas características com as definidas na literatura sobre a temática da controladoria. Assim sendo, será

possível a delimitação do quadro atual da controladoria no setor público.

Comparar as funções das instituições brasileiras de controladoria pública, entre si e com as definidas pela literatura, constitui o objetivo geral do artigo. De maneira complementar, este artigo pretende:

- descrever sobre as competências, a vinculação/subordinação e o modo de organização das instituições brasileiras de controladoria pública;
- identificar as condições que propiciaram o surgimento destas instituições, em especial as estaduais;
- verificar a existência de alinhamento das características estudadas destas instituições;
- estudar as funções atribuídas à controladoria pelos pesquisadores.

Para a consecução dos objetivos deste artigo, partiu-se da análise dos documentos legais (leis, decretos, resoluções etc.) como levantamento inicial das informações sobre as instituições de controladoria pública estudadas. Após completa apuração e organização das informações, o presente artigo foi suportado por uma pesquisa bibliográfica que permitiu as comparações propostas neste trabalho.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Controladoria – conceitos e aspectos

A controladoria propicia às entidades uma melhoria do desempenho futuro destas, através da sinalização de aspectos importantes de suas atividades e da antecipação e resolução tempestiva de problemas. Contrapõe-se com a contabilidade financeira que apenas mensura o desempenho passado.

Neste sentido, Green e Kaplan (2004, p. 3) descrevem que tanto a controladoria quanto a contabilidade financeira se relacionam com a apuração e o armazenamento de informações e com os processos de evidenciação que asseguram o alcance dos objetivos da entidade. A principal diferença entre estas áreas, conforme complementam os autores, é que a controladoria se envolve com o suporte direto para decisões futuras.

Mas qual a definição da controladoria? Borinelli (2006, p. 95) destaca que a controladoria pode ser definida considerando-se três perspectivas: como ciência, como funções organizacionais e como unidade organizacional.

Considerando a primeira perspectiva, Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370) destacam que a controladoria, sob a ótica de ramo do conhecimento, representa um conjunto multidisciplinar de bases teóricas e conceituais, apoiado na teoria contábil, que permite a definição, a criação e a manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão, capazes de auxiliar o processo decisório.

Tung (1976, p. 11) ressalta que a controladoria é uma ciência responsável por indagar sobre os objetivos e as realizações da entidade sob o ponto de vista econômico. O autor complementa que a controladoria não se restringe aos estudos sobre o registro estático dos fatos contábeis, englobando os processos de planejamento, de análise e de controle da entidade.

De acordo com a segunda perspectiva, a controladoria é vista em relação às funções organizacionais que se relacionam com os aspectos conceituais definidos pela ciência da controladoria. Borinelli (2006, p. 125) apresenta que a literatura utiliza várias expressões para representar esta perspectiva, como, por exemplo, funções, atividades, responsabilidades, atribuições etc.

Peleias (2002, p. 14) sugere que as funções da controladoria variam de acordo com as especificidades do modelo de gestão adotado por uma organização. Entretanto, Borinelli (2006, p. 126) difere deste pensamento, defendendo a ideia da existência de um núcleo comum de funções relacionadas com a controladoria, constituindo-se nas funções típicas desta.

Este artigo analisará, no próximo item, as funções consideradas como típicas da controladoria apresentadas pela literatura.

Na última perspectiva, a controladoria é definida considerando-a como uma unidade organizacional.

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 371) afirmam que a controladoria, como unidade administrativa, é responsável por coordenar os esforços dos demais gestores, em direção a otimi-

zar o resultado organizacional, por intermédio de tecnologias de gestão.

Mosimann e Fisch (1999, p. 88) definem que a controladoria, como unidade organizacional, é o órgão administrativo cuja missão e cujos valores são delineados pelo modelo de gestão organizacional.

Crozatti (2003, p. 17) descreve que a unidade de controladoria é responsável pela sinergia entre as áreas, pela otimização do resultado econômico, pela gestão dos sistemas de informações gerenciais, pela oferta de avaliações quantitativas e pela elaboração do planejamento estratégico.

## 2.2 Funções típicas da controladoria

No dia a dia, definir as funções da controladoria é uma tarefa árdua, devido à diversidade de conceitos expostos na literatura. Ademais, conforme foi citado anteriormente, as funções desempenhadas pelas unidades de controladoria sofrem influências em virtude da estrutura e do modelo de gestão das entidades.

Porém, este artigo corrobora com a ideia de que existe um grupo de funções comuns da controladoria, aqui denominadas de funções típicas.

Segundo Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1997, p. 22-23) são funções típicas da controladoria:

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

e. função complementar: corresponde às demais atividades desempenhadas pela controladoria, tais como, atender ao pedido de informações de terceiros etc.

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 376-377) ressaltam que as funções da controladoria objetivam viabilizar o processo de gestão. Estes autores destacam as seguintes funções:

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

De acordo com Piai (2000, p. 20-25), as funções típicas da controladoria são:

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

Borinelli (2006, p. 135), em sua tese de doutorado, na qual propõe uma Estrutura Conceitual Básica da Controladoria, descreve as seguintes funções, como as típicas desta:

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

Neste artigo foi adotada a abordagem de Borinelli, em virtude de a mesma englobar os demais conjuntos apresentados. Desta forma, as funções das instituições nacionais serão comparadas com relação a este conjunto de funções.

## 2.3 Controladoria pública

O IFAC<sup>1</sup> (2001, p. 1), em seu estudo sobre a governança no setor público, afirma que a complexidade das entidades públicas dificulta o desenvolvimento de recomendações que sejam aplicáveis a todas elas. É destacado, ainda, que estas entidades têm que satisfazer um complexo cenário político, econômico e social.

<sup>1</sup> International Federation of Accountants – Federação Internacional de Contadores.

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

De acordo com Slomski (2007, p. 15), a controladoria compreende “[...] a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado [...]”. Este “ótimo” compreende o alcance de um resultado acima do esperado pela entidade.

Neste contexto se encontra a controladoria pública ou governamental, que, segundo Scarpin e Slomski (2007, p. 916), possui o papel de desenvolver mecanismos para atingir este “ótimo”.

Solle (2003, p. 2) destaca que a controladoria, do ponto de vista operacional, constitui um auxílio à gestão das entidades públicas. Este autor complementa que a sua implantação exige uma prévia reflexão acerca da missão e da estrutura da unidade de controladoria.

Subsidiando a ideia anterior, Thompson e Jones (1986, p. 1) afirmam que, no setor público, a controladoria é direcionada, principalmente, ao acompanhamento da execução orçamentária.

Quer seja assumindo a forma de um órgão específico de um ente estatal, quer seja por meio do desempenho de atividades pelos diversos setores e/ou servidores, a controladoria se materializa no setor governamental auxiliando a gestão dos recursos públicos.

A controladoria, como unidade administrativa governamental, segundo Slomski (2001, p. 273), é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações, visando subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados.

Peter *et al.* (2003, p. 8) afirmam que a controladoria pública presume a existência de um sistema de planejamento participativo, contínuo e integrado. Assim sendo, os autores complementam que o papel da controladoria pública é avaliar o modo como foram atingidos os resultados do processo de gestão.

### 3 METODOLOGIA

Neste item é abordada a metodologia utilizada na consecução do presente artigo, en-

globando a descrição do universo amostral, da tipologia e da natureza da pesquisa e dos procedimentos de análise de dados.

A amostra do presente artigo compreende quatorze instituições brasileiras do setor público, instituídas por lei no âmbito federal e estadual. Somente foram selecionadas as instituições que possuem a palavra “controladoria” em sua denominação oficial, sendo localizadas uma instituição federal e treze estaduais. Optou-se, tão somente, pelas instituições assim constituídas, pois, entende-se que a criação de um órgão dedicado à controladoria representa um alto nível de importância dada pelos entes públicos criadores (União e Estados) a esta área. A partir da existência de uma instituição denominada controladoria, presume-se que esta instituição desempenha funções que vão além das atividades de controle interno, nos moldes descritos na Constituição Federal de 1988.

Este trabalho é suportado pelos seguintes tipos de pesquisa: bibliográfica, exploratória e documental.

O primeiro tipo, a pesquisa bibliográfica, foi desenvolvido por intermédio da consulta à literatura, nacional e internacional, sobre a temática da controladoria, visando identificar os aspectos-chaves e as funções típicas desta.

O segundo tipo, a pesquisa exploratória, foi realizado em virtude da escassez de material acerca do tema em tela. Nela, buscou-se o aprofundamento sobre os conceitos anteriormente não abrangidos pela literatura.

O último tipo, a pesquisa documental, foi concretizado mediante a coleta dos documentos legais que tratam da criação, da estrutura, da hierarquia e das atribuições das instituições estudadas, assim como, da obtenção de informações complementares nos sítios destas instituições, no ambiente da internet.

As pesquisas realizadas, no presente artigo, são de natureza hipotético-dedutiva, que, segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 106), compreendem o processo de inferência dedutiva para o teste de hipótese previamente formulada.

Foram realizados os seguintes procedimentos:

a. análise dos documentos legais que estabelecem as características das instituições públicas estudadas;

b. análise dos documentos acessórios que complementam as informações sobre as instituições de controladoria;

c. organização e tabulação dos dados apurados;

d. revisão da literatura sobre a controladoria e, em especial, sobre as funções que são relacionadas a esta;

e. comparação entre as informações obtidas nas análises sobre as instituições de controladoria pública e as obtidas na literatura.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O foco deste artigo eram as instituições brasileiras – federal e estaduais – de controladoria pública. Desta forma, foram coletadas as

informações sobre quatorze instituições de controladoria pública, as quais estão relacionadas no Quadro 1, abaixo. Destaca-se que os demais Estados da federação brasileira, assim como o Distrito Federal, não possuem um órgão independente de controladoria, conforme critério especificado na metodologia deste artigo. Ressalta-se, ainda, que não existe uma obrigatoriedade destes entes de constituírem uma instituição de controladoria.

Na análise preliminar do Quadro 1, observa-se que 2003 foi o ano em que mais foram criadas instituições de controladoria pública no Brasil, como pode ser visualizado no Gráfico 1. Surgiram oito instituições, dentre elas a CGU. Ressalta-se, também, que todas elas adotam a denominação “Controladoria Geral”.

Quadro 1 – Relação das instituições brasileiras de controladoria pública estudadas.

DENOMINAÇÃO	UF <sup>2</sup>	SIGLA <sup>3</sup>	TIPO	CRIAÇÃO	
				DATA	DOCUMENTO
Controladoria Geral da União	-	CGU	Federal	28/05/2003	Lei nº 10.683
Controladoria Geral do Estado	AC	CGE-AC	Estadual	31/08/2007	Lei Compl. nº 171
Controladoria Geral do Estado	AL	CGE-AL	Estadual	18/03/2003	Lei Delegada nº 15
Controladoria Geral do Estado	AM	CGE-AM	Estadual	09/06/2005	Lei Delegada nº 3
Secretaria da Controladoria e Ouvidoria Geral	CE	SCOG-CE	Estadual	07/03/2003	Lei nº 13.297
Controladoria Geral do Estado	MA	CGE-MA	Estadual	31/01/2003	Lei nº 7.844
Controladoria Geral do Estado	PB	CGE-PB	Estadual	27/04/2005	Lei nº 7.721
Secretaria Especial da Controladoria Geral do Estado	PE	SECGE-PE	Estadual	19/01/2007	Lei nº 13.205
Controladoria Geral do Estado	PI	CGE-PI	Estadual	09/06/2003	Lei Compl. nº 28
Controladoria Geral do Estado	RN	CGE-RN	Estadual	09/01/1997	Lei Compl. nº 150
Controladoria Geral do Estado	RO	CGE-RO	Estadual	22/06/1995	Lei Compl. nº 133
Controladoria Geral do Estado	RR	CGE-RR	Estadual	19/07/2005	Lei nº 499
Controladoria Geral do Estado	SE	CGE-SE	Estadual	09/01/1995	Lei nº 3.591
Controladoria Geral do Estado	TO	CGE-TO	Estadual	20/11/2003	Lei nº 1.415

Fonte: Dados da pesquisa (2008).



Gráfico 1 – Número de instituições de controladoria pública criadas por ano de 1995 até julho de 2008.

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

<sup>2</sup> Unidade da Federação.

<sup>3</sup> Adotou-se uma sigla para cada unidade, que às vezes corresponde à sigla utilizada por estas, com a finalidade de organizar os dados da pesquisa.

Quanto à posição hierárquica, foi observado que todas estas instituições fazem parte do Poder Executivo e estão localizadas na Administração Direta, conforme descreve o Quadro 2. Não foram localizadas instituições em outros poderes, como ocorre, por exemplo, no Poder Judiciário do México, onde existe a Controladoria do Poder Judiciário Federal (CJF, 2008).

Todas as instituições analisadas estão subordinadas ao Chefe do Poder Executivo (Presidente / Governador). Metade das instituições é classificada nas legislações locais como Secretarias (no caso da CGU, Ministério) e a outra parte é classificada como Órgão Autônomo. Quanto à denominação do cargo responsável pela instituição, 50% das instituições possuem como dirigente máximo o “Controlador Geral” (ver Gráfico 2).

Quanto à composição da estrutura destas instituições, verifica-se que não existe um padrão entre elas. Apesar de haver uma clara separação entre os setores que desempenham as atividades-meios e os que desempenham as atividades-fins em todas as instituições analisadas, observa-se que o único setor em comum foi o de Administração e Finanças, como pode ser verificado no Gráfico 3. Destaca-se, ainda, que a estrutura da CGU não é replicada em nenhuma outra instituição.

Ainda em se tratando dos dados contidos no Gráfico 3, nota-se que

85,7% das instituições possuem Gabinete, que trata uma situação comum nos órgãos públicos da Administração Direta, em especial as instituições classificadas como Secretarias. Complementa-se que 64,3% destas instituições possuem setores de Tecnologia de Informação. Quanto à existência do setor de Auditoria Geral, destaca-se que oito destas instituições surgiram da transformação de

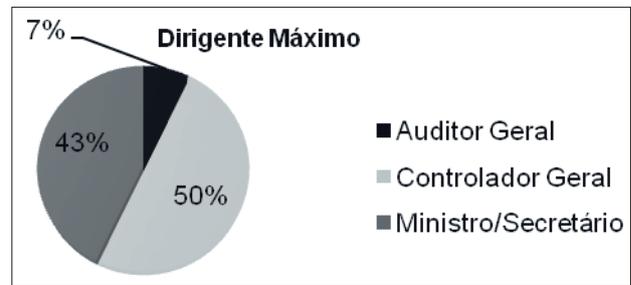


Gráfico 2 - Denominação do cargo responsável pela instituição. Fonte: Dados da pesquisa (2008).

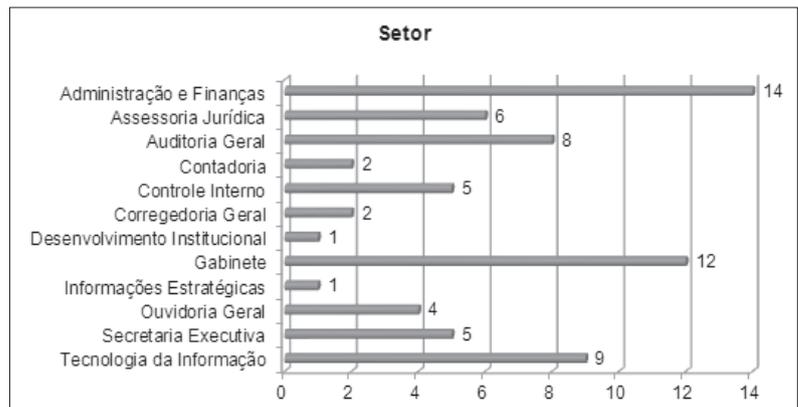


Gráfico 3 - Estrutura das instituições. Fonte: Dados da pesquisa (2008).

Quadro 2 - Informações sobre a posição hierárquica, a classificação e o dirigente.

INSTITUIÇÃO	PODER	LOCALIZAÇÃO	SUBORDINAÇÃO	CLASSIFICAÇÃO	DIRIGENTE
CGU	Executivo	Administração Direta	Presidente	Ministério	Ministro
CGE-AC	Executivo	Administração Direta	Governador	Órgão Autônomo	Controlador-Geral
CGE-AL	Executivo	Administração Direta	Governador	Órgão Autônomo	Controlador-Geral
CGE-AM	Executivo	Administração Direta	Governador	Órgão Autônomo	Controlador Geral
SCOG-CE	Executivo	Administração Direta	Governador	Secretaria	Secretário
CGE-MA	Executivo	Administração Direta	Governador	Secretaria	Auditor-Geral
CGE-PB	Executivo	Administração Direta	Governador	Secretaria	Secretário
SECGE-PE	Executivo	Administração Direta	Governador	Secretaria	Secretário
CGE-PI	Executivo	Administração Direta	Governador	Órgão Autônomo	Controlador Geral
CGE-RN	Executivo	Administração Direta	Governador	Órgão Autônomo	Controlador Geral
CGE-RO	Executivo	Administração Direta	Governador	Órgão Autônomo	Controlador Geral
CGE-RR	Executivo	Administração Direta	Governador	Órgão Autônomo	Controlador-Geral
CGE-SE	Executivo	Administração Direta	Governador	Secretaria	Secretário
CGE-TO	Executivo	Administração Direta	Governador	Secretaria	Secretário

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

órgãos e/ou departamentos de Auditoria.

Em relação à subdivisão dos setores relacionados às atividades-fins, foi percebido que seis destas instituições não subdividem estes setores em departamentos específicos (ver Gráfico 4). Apenas três instituições os dividem de acordo com a localização do órgão na estrutura do ente público, isto é, se o órgão pertence à Administração Direta ou à Indireta. Nas demais instituições, cinco divisões se destacam nos setores da área fim: Finanças e Orçamento; Administração e Gestão; Contratos e Convênios; Infraestrutura e Obras; e, Programas Sociais.

Visando complementar as informações sobre estas instituições, foram analisados os sítios na *internet* destas ou referentes às controladorias públicas. Somente 3 (três) instituições não possuem sítios. Entretanto, as que possuem, divulgam pouco conteúdo sobre as instituições e suas atividades.

De acordo com os dados exibidos no Gráfico 5, percebe-se que poucas instituições divulgam informações sobre sua missão e sua visão. Somente seis controladorias informam em seus sítios a sua missão e duas informam sobre a visão da instituição.

Com relação à divulgação da missão, destaca-se que a principal ideia da missão se relaciona com as atividades de controle interno do ente estatal e de fiscalização da gestão dos recursos públicos (ver Quadro 4).

Com relação à divulgação da visão, assim como ocorreu na missão, a principal idéia está relacionada com o controle (ver Quadro 5). Entretanto, o pequeno número de respostas restringe o estabelecimento de outras comparações.

Quadro 3 – Informações complementares sobre as entidades.

INSTITUIÇÃO	POSSUI SÍTIOS PRÓPRIO?	CONTEÚDO DIVULGADO NO SÍTIOS		ENTE FEDERADO POSSUI "PORTAL DA TRANSPARÊNCIA"?
		MISSÃO	VISÃO	
CGU	Sim	Não	Não	Sim
CGE-AC	Não	Não	Não	Não
CGE-AL	Sim	Sim	Não	Sim
CGE-AM	Sim	Não	Não	Não
SCOG-CE	Sim	Sim	Não	Sim
CGE-MA	Sim	Sim	Sim	Não
CGE-PB	Sim	Sim	Não	Não
SECGE-PE	Não	Não	Não	Sim
CGE-PI	Sim	Não	Não	Não
CGE-RN	Sim	Sim	Não	Não
CGE-RO	Não	Não	Não	Não
CGE-RR	Sim	Não	Não	Não
CGE-SE	Sim	Sim	Sim	Não
CGE-TO	Sim <sup>4</sup>	Não	Não	Não

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

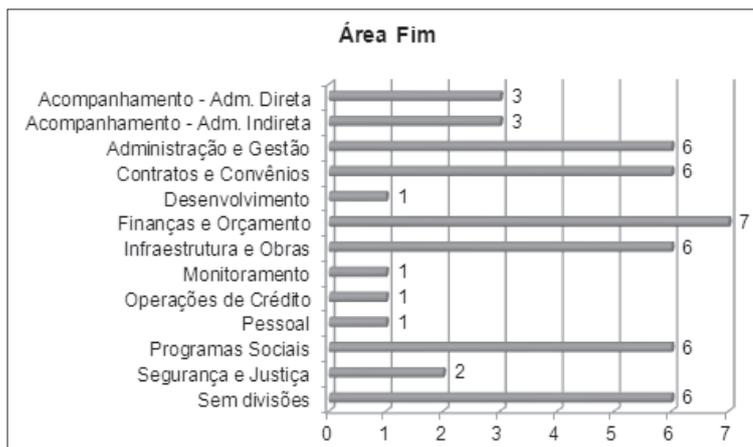


Gráfico 4 – Divisão da área fim das entidades.

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

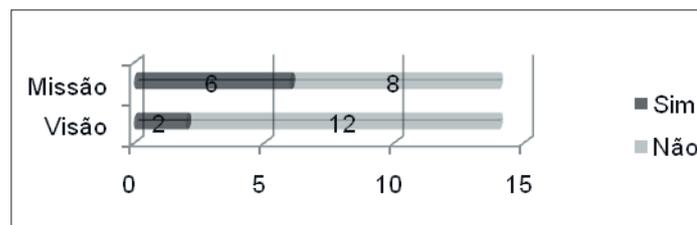


Gráfico 5 – Divulgação da Missão e Visão no sítio da instituição.

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

O "Portal da Transparência" é um sítio de internet, criado e mantido pela CGU, que destina à divulgação de informações sobre a aplicação dos recursos públicos e as ações governamentais. Visa aumentar a transparência da

<sup>4</sup> Durante todo o período da pesquisa, o acesso a este sítio não estava disponível.

gestão pública, o controle social e o combate à corrupção. Permite a consulta sobre:

- os gastos efetuados diretamente pelo Governo Federal;
- os repasses feitos para os Estados, Distrito Federal e Municípios;
- os convênios realizados pela União;
- as operações de créditos da União.

Pode-se destacar, referenciando os dados apresentados no Gráfico 6, que apenas 29% dos entes públicos que instituíram controladorias governamentais possuem um sítio específico para a divulgação de informações da gestão do ente estatal, em formato parecido com o “Portal da Transparência” da CGU.

Quadro 4 – Missão das instituições de controladoria pública.

INSTITUIÇÃO	MISSÃO
CGE-AL	Efetivar o controle interno permanente da gestão administrativa do governo, para prever, corrigir e minimizar ilegalidades, desconformidades ou impropriedades, nos atos praticados pelos agentes públicos, facilitando e induzindo suas atividades para a legitimidade, obtenção de resultados concretos e anseios da sociedade.
SCOG-CE	Zelar pela qualidade e regularidade na aplicação dos recursos públicos, bem como promover a articulação entre a sociedade e as ações governamentais, contribuindo para o bem estar da sociedade cearense.
CGE-MA	Assegurar, em harmonia com o controle social, a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade do Maranhão.
CGE-PB	Acompanhar, avaliar, fiscalizar, orientar e controlar os Órgãos do Poder Executivo Estadual, visando a maximização do desempenho e da qualidade da Gestão Pública, com ênfase nos resultados, em cumprimento a dispositivos legais, utilizando recursos humanos qualificados, técnicas eficientes e eficazes, com suporte tecnológico adequado, objetivando a otimização e transparência da ação governamental perante a Sociedade.

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

Quadro 5 – Visão das instituições de controladoria pública.

INSTITUIÇÃO	VISÃO
CGE-MA	Tornar-se fator estratégico na gestão das políticas públicas, harmonizando os papéis de controle e educativo, fortalecendo as relações de parceria institucional, visando à otimização dos resultados globais.
CGE-SE	Ser reconhecida, até 2010, como referência de controle interno do patrimônio público estadual, cuja atuação estará integrada às ações de controle social e externo para assegurar a excelência da Gestão Pública.

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

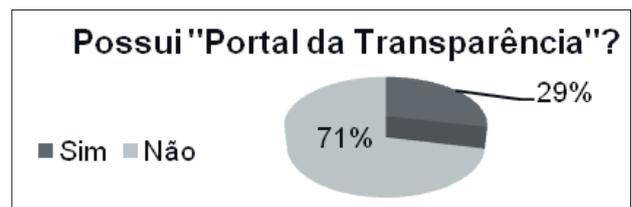


Gráfico 6 – Existência de sítio para a divulgação de informações da gestão do ente estatal.

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

A seguir, passa-se a analisar as atividades atribuídas a estas instituições, relacionadas no Quadro 6.

As atividades de acompanhamento / fiscalização da gestão contábil, financeira e orçamentária e de planejamento, coordenação e execução das funções de controle interno são atribuídas a todas as instituições analisadas. Por sua vez, a avaliação da execução do contrato de gestão<sup>5</sup> é atribuída a uma única instituição (SCOG-CE). As atividades comuns à maioria destas instituições são apresentadas no Gráfico 7.



Gráfico 7 – Atividades comuns a maioria das instituições analisadas.

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

<sup>5</sup> De acordo com Gasparini (2002, p. 602-603), o contrato de gestão é um “ajuste celebrado pelo Poder Público com órgãos e entidades da Administração direta, indireta e entidades privadas qualificadas como organizações sociais, para lhes ampliar a autonomia gerencial, orçamentária e financeira ou para lhes prestar variados auxílios e lhes fixar metas de desempenho na consecução de seus objetivos”.

No Quadro 7, as atividades, identificadas e listadas no Quadro 6, são relacionadas com as funções típicas de controladoria, de acordo com os conceitos anteriormente apresentados neste artigo.

Quando às atividades atribuídas às instituições analisadas são organizadas de acordo com a função mais característica destas; observa-se a existência de sete funções que são desempenhadas pelas controladorias públicas, em

Quadro 6 – Atividades atribuídas às instituições de controladoria pública.

ATIVIDADE \ INSTITUIÇÃO		CGU	CGE-AC	CGE-AL	CGE-AM	SCOG-CE	CGE-MA	CGE-PB	SECE-PI	CGE-PI	CGE-RN	CGE-RO	CGE-RR	CGE-SE	CGE-TO
01	Acompanhar / fiscalizar a gestão administrativa / operacional	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
02	Acompanhar / fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
03	Acompanhar / fiscalizar a gestão patrimonial	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
04	Apoiar os órgãos de controle externo	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
05	Avaliar a execução dos contratos de gestão	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
06	Avaliar resultados de planos e de orçamentos públicos	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
07	Criar condições para o exercício do controle social	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
08	Elaborar demonstrações contábeis	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
09	Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
10	Gerenciar a contabilidade do ente federado	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
11	Planejar, coordenar e executar funções de controle interno	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
12	Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
13	Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
14	Prevenir e combater a corrupção	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
15	Promover a transparência das ações do setor público	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
16	Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
17	Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
18	Zelar pela observância dos princípios de administração pública	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■

**Legenda:** ■ - Presença de atividade; ■ - Ausência de atividade.

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

Quadro 7 – Atividades agrupadas de acordo com a função.

FUNÇÃO	ATIVIDADES
Contábil	<ul style="list-style-type: none"> <li>Acompanhar / fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária.</li> <li>Elaborar demonstrações contábeis.</li> <li>Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado.</li> <li>Gerenciar a contabilidade do ente federado.</li> </ul>
Gerencial-estratégica	<ul style="list-style-type: none"> <li>Acompanhar / fiscalizar a gestão administrativa / operacional.</li> <li>Avaliar resultados de planos, de orçamentos e de programas públicos.</li> <li>Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos.</li> </ul>
Tributária	<ul style="list-style-type: none"> <li>Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado.</li> </ul>
Proteção e controle dos ativos	<ul style="list-style-type: none"> <li>Acompanhar / fiscalizar a gestão patrimonial.</li> </ul>
Controle interno	<ul style="list-style-type: none"> <li>Apoiar os órgãos de controle externo.</li> <li>Planejar, coordenar e executar funções de controle interno.</li> <li>Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria.</li> <li>Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria.</li> <li>Zelar pela observância dos princípios de administração pública.</li> </ul>
Controle de riscos	<ul style="list-style-type: none"> <li>Avaliar a execução dos contratos de gestão.</li> <li>Prevenir e combater a corrupção.</li> </ul>

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

contraposição às oito funções típicas da controladoria, definidas pela literatura. Inicialmente, verificou-se que a única função não localizada foi a função de custos.

Tabela 1 – Função *versus* Atividades

FUNÇÃO	NÚMERO DE ATIVIDADES	
Contábil	4	22,2%
Gerencial-estratégica	3	16,8%
Tributária	1	5,6%
Proteção e controle dos ativos	1	5,6%
Controle interno	5	27,8%
Controle de riscos	2	11,0%
Gestão da informação	2	11,0%
Total	18	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

Analisando apenas as funções em comparação com a classificação das atividades, nota-se que a função de controle interno é a que se destaca com maior ênfase em relação às demais.

O conjunto formado pelas funções contábil, gerencial-estratégica e de controle interno compreende 66,8% do total das atividades atribuídas às instituições de controladoria pública.

A função de proteção e controle de ativos e a função tributária são exercidas de maneira muito tímida, representando 11,2% do total das atividades relacionadas no Quadro 6.

Tabela 2 – Função *versus* Instituições.

FUNÇÃO	NÚMERO DE INSTITUIÇÕES	
Contábil	14	100,0%
Gerencial-estratégica	13	92,8%
Tributária	7	50,0%
Proteção e controle dos ativos	13	92,8%
Controle interno	14	100,0%
Controle de riscos	3	21,4%
Gestão da informação	7	50,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

Considerando somente a quantidade de instituições que desempenham pelo menos uma atividade relacionada às funções típicas da controladoria, destaca-se que todas as instituições executam atividades atreladas às funções contábil e de controle interno. Logo em seguida estão as funções gerencial-estratégica e de proteção de ativos, executadas por treze instituições.

Ressalta-se que a função de controle de risco é executada em 21,4% das instituições analisadas.

Tabela 3 – Função *versus* Atividades *versus* Instituições.

FUNÇÃO	NÚMERO DE OCORRÊNCIAS	
Contábil	20	17,7%
Gerencial-estratégica	21	18,6%
Tributária	7	6,2%
Proteção e controle dos ativos	13	11,5%
Controle interno	40	35,4%
Controle de riscos	3	2,6%
Gestão da informação	9	8,0%
Total	113	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2008).

Quando se comparam as atividades atribuídas às instituições, em razão da função com a qual se relacionam e da probabilidade de ocorrência nas instituições analisadas, verifica-se que a função de controle interno é a mais executada nas controladorias públicas brasileiras.

De acordo com os dados contidos na Tabela 3, o conjunto formado pelas funções contábil, gerencial-estratégica e de controle interno compreende 71,7% do total das atividades das controladorias públicas.

Em compensação, o conjunto formado pelas funções de controle de riscos, tributária e gestão da informação corresponde a 16,8% das atividades atribuídas.

## 5 CONCLUSÕES

O presente artigo partiu da análise da literatura sobre as funções típicas da controladoria, visando comparar as funções das instituições públicas brasileiras, oficialmente denominadas de controladoria, entre si e com aquelas definidas pela literatura.

No setor público, a controladoria exerce papel importante, pois, além de auxiliar no processo decisório, permite aos gestores públicos o desenvolvimento de mecanismos de acompanhamento das atividades e dos programas públicos. Complementa-se que ela, ainda, ajuda na avaliação dos resultados alcançados.

Foram analisadas quatorze instituições públicas, sendo que a maioria destas foi criada há menos de seis anos. Todas elas fazem parte do Poder Executivo, são subordinadas ao chefe deste poder e estão organizadas como Secretarias (Ministério, no caso da CGU) ou como Órgão Autônomo.

Os dados analisados refutaram a hipótese apresentada neste artigo. Assim sendo, estes dados sugerem que as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública não diferem das funções da controladoria, conforme definição dos autores.

Com exceção da função de custos, consideradas entre as típicas da controladoria neste artigo, foram encontradas evidências das demais funções típicas da controladoria. Estas evidências se basearam nas atividades atribuídas às instituições analisadas, de acordo com os normativos legais.

Para cada função foi detectada, ao menos, uma atividade de competência das controladorias governamentais. Entretanto, a função de controle interno se sobressai em relação às demais funções. Esta situação se justifica no fato que muitas instituições foram constituídas como órgão central do controle interno, do poder ao qual pertencem.

Ressalta-se, ainda, que apesar de não haver diferença entre as funções das instituições e as definidas na literatura, as atividades atribuídas às controladorias públicas ocorrem em pequeno número nas demais funções encontradas, que não a de controle interno.

As análises realizadas no presente artigo permitem uma introdução aos estudos sobre a controladoria pública, propiciando a identificação de características das instituições inseridas neste contexto. Sugere-se a ampliação do número de entidades e/ou das características analisadas em futuras pesquisas nesta área acadêmica.

## REFERÊNCIAS

Almeida, Lauro Brito de, Parisi, Claudio, & Pereira, Carlos Alberto. (1999). Controladoria. In: A. Catelli (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON* (PP. 369-381). São Paulo: Atlas.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1998). Brasília. Recuperado em 10 agosto, 2008, de [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)

Borinelli, Márcio Luiz. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da*

*teoria e da práxis*. Tese de doutorado em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

CJF - Consejo da la Judicatura Federal. (n. d.). *Órganos Auxiliares del Consejo de la Judicatura Federal*. Recuperado em 2 agosto, 2008, de <http://www.cjf.gob.mx/orgauxiliares.htm>

Crozatti, Jaime. (2003). Planejamento Estratégico e Controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *Contexto*, 5 (1), 123-147.

Decreto n.º 5.482, de 30 de junho de 2005. (2005). Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF.

Gasparini, Diógenes. (2002). *Direito administrativo* (7a ed., 924 p.). São Paulo: Saraiva.

Green, Brian Patrick, & Kaplan, John. (2004, September). Controllershship: The Other Accounting Career. *New Accountant Magazine*, 709.

International Federation of Accountants. Public Sector Committee. (2001, August). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective* (Study 13). New York, IFAC.

Marconi, Marina de Andrade, & Lakatos, Eva Maria. (2003). *Fundamentos de metodologia científica* (5a ed.) (311 p.). São Paulo: Atlas.

Mosimann, Clara Pellegrinello, & Fisch, Sílvio. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas* (2a ed., 137 p.). São Paulo: Atlas.

Peleias, Ivam Ricardo. (2002). *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões* (206 p.). São Paulo: Saraiva.

Peter, Maria da Glória Arrais et al. (2003). A controladoria e a gestão pública: A experiência do governo do estado do Ceará. *Anais do 8º Congresso del Instituto Internacional de Costos*, Punta Del Este, Uruguay, 8.

Piai, Marilda Aparecida Brandão. (2000). *Metodologia para implementação de sistema de Controladoria*. Dissertação de mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.

Scarpin, Jorge Eduardo, & Slomski, Valmor.

- (2007). Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. *Revista de Administração Pública*, 5 (41), 909-933.
- Slomski, Valmor. (2001). *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal* (375 p.). São Paulo: Atlas.
- Slomski, Valmor. (2007). *Controladoria e governança na gestão pública* (140 p.). São Paulo: Atlas.
- Solle, Guy. (2003). Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement: Une vision trop instrumentale. *Revue Électronique de Management Public (RECEMAP)*. Recuperado em 2 agosto, 2008, de <http://www.unice.fr/recemap/>
- Thompson, Fred, & Jones, L. R. (1986). Controllorship in the Public Sector. *Journal of Policy Analysis and Management*, 5 (3), 547-571.
- Tung, Nguyen H. (1976). *Controladoria financeira das empresas – uma abordagem prática* (5a ed., 438 p.). São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo.
- Willson, James D., Roehl-Anderson, Janice M., & Bragg, Steven M. (1997). *Controllorship: The Work of the Managerial Accountant* (5th ed., 211 p.). New York: John Wiley & Sons Inc.