

A controladoria nas organizações públicas: um estudo de caso

Nilson José de Oliveira Júnior

Oswaldo Demóstenes Lopes Chaves Júnior

Mariomar de Sales Lima

Resumo:

Com o propósito de melhorar a gestão pública e oferecer maior transparência nas ações do Poder Executivo Municipal de uma cidade do Estado do Amazonas, foram alterados o nome e as atribuições de um órgão anteriormente denominado de Auditoria Geral do Município, para Controladoria Geral do Município. Considerando as mudanças ocorridas na Administração Municipal, oriundas das novas diretrizes a ela atribuída, este artigo objetiva identificar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município pesquisado se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura e avaliar o grau de implementação dessas funções. Para consecução dos objetivos, realizou-se uma pesquisa exploratória, cuja abordagem teve preponderância qualitativa via estudo de caso. O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário, respondido pelos principais gestores do órgão em questão. Os resultados mostram que existe uma distância entre as funções de controladoria previstas na literatura e a prática da entidade pública pesquisada. Por outro lado, observa-se que existe certo conhecimento sobre as atividades de controladoria e intenções de mudança da cultura organizacional.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

A controladoria nas organizações públicas: um estudo de caso

Nilson José de Oliveira Júnior (UFAM) – nilson-junior@uol.com.br

Oswaldo Demóstenes Lopes Chaves Júnior (UFAM) – oswaldo@pmm.am.gov.br

Mariomar de Sales Lima (UFAM) – mariomar.lima@ig.com.br

Resumo

Com o propósito de melhorar a gestão pública e oferecer maior transparência nas ações do Poder Executivo Municipal de uma cidade do Estado do Amazonas, foram alterados o nome e as atribuições de um órgão anteriormente denominado de Auditoria Geral do Município, para Controladoria Geral do Município. Considerando as mudanças ocorridas na Administração Municipal, oriundas das novas diretrizes a ela atribuída, este artigo objetiva identificar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município pesquisado se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura e avaliar o grau de implementação dessas funções. Para consecução dos objetivos, realizou-se uma pesquisa exploratória, cuja abordagem teve preponderância qualitativa via estudo de caso. O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário, respondido pelos principais gestores do órgão em questão. Os resultados mostram que existe uma distância entre as funções de controladoria previstas na literatura e a prática da entidade pública pesquisada. Por outro lado, observa-se que existe certo conhecimento sobre as atividades de controladoria e intenções de mudança da cultura organizacional.

Palavras-chave: Controladoria. Organização Pública. Administração Pública.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

A eficiência administrativa no âmbito da Administração Pública precisa ser considerada em um contexto amplo, onde vários fatores contribuem para que, muitas vezes, o discurso dos gestores públicos esteja dissociado da realidade. Isso pode ser percebido em todas as esferas do Poder Público, seja na Federal, Estadual ou Municipal.

Dentre os problemas encontrados, podem ser citados: falta de continuidade administrativa motivada pelo caráter temporário do mandato do Chefe do Executivo; forte predominância do perfil administrativo político em detrimento do perfil administrativo-técnico e a ampliação extrema do conceito de burocracia, favorecendo a lentidão nas ações em todos os níveis da administração. Outro elemento nocivo à boa gestão pública é a prática da corrupção, que, se exercida de forma institucionalizada ou localizada, deve ser sempre combatida pelo Administrador Público.

Nesse cenário, em que as dificuldades encontradas pelo gestor do setor público são claramente maiores que as encontradas no setor privado, são necessários mecanismos que busquem atenuar ou até mesmo eliminar os efeitos citados. Dessa forma, a Administração Pública executará cada vez mais o seu papel de atender aos interesses da sociedade da melhor forma possível.

Dentre os meios que os Administradores Públicos têm encontrado para melhor gerir o patrimônio público, cita-se a ação de controle sobre as operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial. Esses controles, dentre outras possibilidades, permitem avaliar a exatidão e regularidade das contas públicas, bem como mensuram a economicidade, a eficiência e a legalidade da gestão governamental. Essas ações administrativas precisam acontecer de forma harmoniosa e podem ser consolidadas em um

único órgão administrativo, também denominado de unidade organizacional. Esta por sua vez, teria poderes para influenciar as ações do Chefe do Poder Executivo – principal gestor - propondo soluções, alertando sobre desvios e assessorando quanto a melhor prática administrativa, que deve resultar na otimização do serviço prestado à coletividade.

Quando se consulta a literatura que trata do assunto, encontra-se respaldo para pensar em um órgão de controladoria como o que mais pode auxiliar nas funções de controle nas diversas áreas de atuação do setor público. Isso decorre, principalmente, da teórica multifuncionalidade da controladoria, do conhecimento de gestão de seu responsável, também chamado de *Controller* e de seu foco no resultado global da entidade. Assim, uma Administração Pública em que a controladoria consiga exercer plenamente seu papel, a gestão do patrimônio público conseguirá atingir altos níveis de eficácia e, além disso, conseguirá atender cada vez melhor e com maior transparência aos interesses da sociedade.

Nessa perspectiva, recentemente houve uma mudança na estrutura organizacional do Poder Executivo de um município do Estado do Amazonas. Foi criada a Controladoria Geral do Município (CGM) em substituição à Auditoria Geral do Município. Assim como o órgão anterior, a CGM tem *status* de secretaria municipal. Dentre as motivações para criação do órgão de controladoria, estava a proposta de melhorar a gestão pública e oferecer maior transparência nas ações do Poder Executivo Municipal.

Ante aos fatos mencionados, elaborou-se este trabalho com o propósito de avaliar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município pesquisado se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura. Busca-se também avaliar o grau de implementação das funções de controladoria. Para tanto, realizou-se um estudo de caso, baseado em pesquisa de campo, com o uso de um questionário respondido pelos principais gestores do órgão em questão.

Espera-se que os resultados encontrados possam contribuir, tanto para com o meio acadêmico quanto para com a administração pública em geral, pelo fato de evidenciar o relacionamento das práticas de controladoria existentes na literatura com as exercidas em uma organização pública. Conforme explicam Raupp e Beuren (2006), por se tratar de um único caso, os resultados não podem ser estendidos a outras situações. Todavia, este trabalho revela uma preocupação com a modernização da gestão pública e pode fomentar mais discussões sobre a controladoria governamental, inclusive com a realização de novas pesquisas.

Além desta introdução, este artigo faz uma breve revisão de conceitos da administração pública e dos fundamentos de controladoria. Após, explana os procedimentos metodológicos da pesquisa realizada. Em seguida, apresenta um histórico da CGM. Na seqüência, os resultados e as conclusões deste estudo.

2 A organização pública, seus gestores e a tomada de decisão

Conforme exposto, o trabalho de campo foi realizado no âmbito de uma organização pública. Para melhor entender esse ambiente, faz-se necessário uma breve revisão conceitual sobre esse tipo de entidade.

De acordo com Pires e Macêdo (2006), organização pública é a instituição administrada pelo poder público, cujo principal objetivo é prestar serviços à sociedade. Os mesmos autores afirmam que as organizações públicas não diferem das demais organizações em relação às características básicas, no entanto, possuem algumas especificidades tais como: pertinência às regras e rotinas, supervalorização da hierarquia, paternalismo nas relações e apego ao poder.

Por sua vez, Meirelles (2005, p. 64-65) entende Administração Pública como sendo “[...] todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Entre as organizações mencionadas, tem-se a pessoas jurídicas de Direito Público Interno: União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias e fundações, consideradas de nível *stricto sensu*. Essas entidades existem, basicamente, para atender às necessidades da coletividade (educação, saúde, segurança, etc.) e isso é viabilizado através de suas estruturas administrativas e dos agentes públicos (pessoas). A missão de uma organização pública é definida em lei.

Como visto, além das estruturas administrativas, para que a máquina do Estado funcione é necessária a ação dos agentes públicos. Dentre esses, destaca-se o papel dos gestores públicos, assim entendidos como sendo as pessoas que dirigem as organizações públicas, indistintamente do grau hierárquico de sua função. Naturalmente que existem níveis de administração e níveis de poder de decisão. O certo é que o administrador público é o agente encarregado de gerir e conduzir as ações públicas. Sobre ele pesa essa responsabilidade. Por isso, as decisões de governo têm grande relevância.

Nas organizações públicas, os resultados das decisões não afetam apenas um pequeno grupo e sim a coletividade. São comuns decisões do tipo: urbanizar determinada área da cidade, construir novas escolas, investir em infra-estrutura de transportes, melhorar o atendimento nos postos de saúde, reduzir despesas com a manutenção e funcionamento das estruturas administrativas, incrementar a receita, manter o equilíbrio entre receitas e despesas, conceder aumento salarial aos servidores, contrair empréstimos, etc. Tais decisões precisam estar fundamentadas. A controladoria surge como um instrumento de apoio a tais decisões.

3 A controladoria

A origem da controladoria, segundo Beuren (2002), está ligada ao crescimento das organizações no início do século XX. Com a expansão dos negócios, as necessidades de controle tornaram-se prementes. Mambrini, Beuren e Colauto (2002) destacam que a proposta da controladoria era realizar o controle centralizado de todas as operações da empresa. Os estudiosos concordam que nessa fase destaca-se o papel do controle contábil e dos profissionais da área de finanças. Notadamente do profissional da contabilidade, o que se justifica pela formação ampla e visão holística do sistema empresa que esse profissional possui.

Reportando-se ao mesmo assunto, Borinelli (2006), constata que não há um consenso entre os autores sobre os aspectos conceituais da controladoria. Cita que os textos sobre controladoria muitas vezes são divergentes e não apresentam a clareza desejada. Isso mostra, segundo o autor, que a teoria sobre controladoria não está consolidada e encontra-se ainda em fase de desenvolvimento. Isso tudo não invalida a literatura existente, mas significa que ainda não foi atingido o patamar ideal.

Os substantivos controladoria e *controller* estão em voga na atualidade, seja no meio acadêmico, na denominação de cursos de pós-graduação, seja no âmbito das organizações privadas ou públicas, seja na literatura, porém, poucos são os que se aventuram apresentar o significado de tais termos. Nesse sentido, destaca-se que nos textos apreciados pelos autores deste artigo não foi encontrada uma definição etimológica de controladoria. Mesmo Borinelli, que se propôs a sistematizar o conhecimento sobre controladoria, não aborda sua definição nominal. Todavia, é possível inferir que a origem está na palavra controle. Já a palavra inglesa *controller*, segundo Koliver (2005) vem do francês *comptroller*, cuja origem está no substantivo *compte*, que significa conta. Pode-se dizer que a expressão *controller* está ligada à figura do profissional contábil.

Koliver (2005) menciona que a expressão *controller* é utilizada normalmente para qualificar a pessoa responsável pela coordenação ou execução das atividades desenvolvidas na controladoria. Nakagawa (1993), ao discorrer sobre o papel do *controller*, assevera que

esse profissional cumpre uma função de controle singular ao gerenciar o sistema de informações: exerce influência que induz os gestores a tomarem decisões racionais e harmônicas com a missão e objetivos da organização.

Conforme constatado por Borinelli (2006) e já mencionado anteriormente, não são muitos os autores que se arriscam a conceituar controladoria. Dentre esse seleto grupo estão Mosimann e Fisch (1999, p. 88), que em um primeiro momento asseveram:

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: a) como órgão administrativo, com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e b) como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Na mesma obra, Mosimann e Fisch (1999, p. 99) complementam:

A controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística, e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para eficácia.

De acordo com os conceitos acima e também segundo a visão de outros autores, como por exemplo, Moura e Beuren (2000), a controladoria pode ser entendida sob dois aspectos: Como uma área de conhecimento (aspectos conceituais) e como um órgão administrativo. Borinelli ainda acrescenta uma outra perspectiva: os aspectos procedimentais, que seria a forma como as questões conceituais se aplicam nas organizações. Em outras palavras, seria uma transição da teoria para a prática.

Ainda sob o prisma desse último autor, os conhecimentos sobre controladoria podem ser sistematizados em um arcabouço teórico denominado “Estrutura Conceitual Básica de Controladoria”, conforme ilustram os Quadros 1 e 2.

| DIMENSÃO | ASPECTOS-CHAVE | | |
|---------------------------------|---|--|--|
| Definição | Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional. | | |
| Objetos de Estudo | 1 | As organizações. | |
| | 2 | O processo (e o modelo) de gestão como um todo, incluindo as gestões operacional, econômica, financeira e patrimonial. | |
| | 3 | As necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação. | |
| | 4 | O processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo os modelos de mensuração e de identificação e acumulação. | |
| Enquadramento Científico | Ciências Factuais Sociais. | | |
| Ciências Afins | Contabilidade | Direito | Psicologia |
| | Administração | Estatística | Sociologia |
| | Economia | Matemática | Outras |
| Subdivisões | 1 | Quanto à natureza da organização em que se aplica: | Controladoria Pública |
| | | | Controladoria Empresarial |
| | | | Controladoria em Entidades do Terceiro Setor |
| | 2 | Quanto à área de eficácia dentro da organização em que se aplica: | Controladoria Corporativa |
| Controladoria de Unidade | | | |

Fonte: Borinelli (2006, p. 224).

Quadro 1: Controladoria enquanto área de conhecimento

Como se observa no Quadro 1, na dimensão que aborda as subdivisões da controladoria, verifica-se que ela se aplica igualmente nas organizações públicas. Silva (2004) ressalta que a implantação da controladoria no setor público não é diferente do setor privado. Ou seja, as funções e as atividades devem ser exercidas de forma semelhante. O autor coloca que em 1993 foi implantada a controladoria na Prefeitura do Rio de Janeiro e que desde a sua criação a unidade organizacional tem trabalhado no controle preventivo com o fim de promover a transparência administrativa, reduzir os gastos públicos e fomentar a eficiência e a eficácia das ações da Prefeitura. Esse é um exemplo de que os conceitos, notadamente a teoria sobre controladoria, aplicam-se a qualquer tipo de entidade.

| DIMENSÃO | ASPECTOS-CHAVE | | | |
|-----------------------------------|---|--|-------------------|------------------------------------|
| Definição | Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões. | | | |
| Missão | Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade. | | | |
| Finalidades e/ou Objetivos | 1 | Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases. | | |
| | 2 | Garantir informações adequadas ao processo decisório. | | |
| | 3 | Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores. | | |
| | 4 | Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área. | | |
| | 5 | Administrar as sinergias existentes entre as áreas. | | |
| | 6 | Zelar pelo bom desempenho da organização. | | |
| | 7 | Viabilizar a gestão econômica. | | |
| | 8 | Criar condições para se exercer o controle. | | |
| | 9 | Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos. | | |
| | 10 | Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização. | | |
| Posição Hierárquica | SUBORDINAÇÃO | | AUTORIDADE | |
| | Presidência | | Órgão de linha | |
| Organização Interna | 1 | Contabilidade Geral ou Financeira | 6 | Contabilidade Fiscal ou Tributária |
| | 2 | Contabilidade Societária | 7 | Seguros e Controle Patrimonial |
| | 3 | Contabilidade Gerencial | 8 | Controles Internos |
| | 4 | Planejamento, Orçamento e Controle | 9 | Riscos |
| | 5 | Contabilidade de Custos | 10 | Sistemas de Informações |

Fonte: Borinelli (2006, p. 226).

Quadro 2: Controladoria enquanto órgão administrativo

No tocante às organizações públicas, especialmente nos municípios, a controladoria é o órgão administrativo que administra as informações econômico-físico-financeiras, com o fim de subsidiar o gestor público na correta avaliação dos resultados econômicos da entidade governamental. Isso gera subsídio para a diminuição da assimetria informacional entre o administrador público e a sociedade (SLOMSKI, 2003).

A assimetria supramencionada refere-se ao fato de que o agente, ou seja, o administrador público, possui mais informações sobre a organização pública que dirige do que o principal, no caso a sociedade. Por exemplo, o cidadão não sabe ao certo como os recursos decorrentes dos tributos pagos são aplicados e se estão sendo bem geridos (SLOMSKI, 2005). Como visto no exemplo da Prefeitura do Rio de Janeiro, o órgão de controladoria pode ajudar na tão desejada transparência na Administração Pública.

Slomski (2005) afirma que controladoria é “a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado [...]”. Esse conceito parece se coadunar com as funções de controladoria consolidadas por Borinelli (2006), conforme Quadro 3.

| FUNÇÃO | ATIVIDADES |
|---------------------------------------|---|
| CONTÁBIL | Compreende as atividades relativas ao desenvolvimento da Contabilidade Societária (ou Financeira), dentre elas: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado (stakeholders) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle. |
| GERENCIAL-ESTRATÉGICA | Compreende as atividades relativas a prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas. Além disso, está no escopo dessa função a atividade de coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais. Incluem-se, igualmente, as seguintes atividades: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; criar condições para a realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais; realizar estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de investimento; realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica; desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder à avaliação econômica. |
| CUSTOS | Compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes. |
| TRIBUTÁRIA | Compreende as atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal), ou seja, atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização. |
| PROTEÇÃO E CONTROLE DOS ATIVOS | Compreende as atividades referentes a prover proteção aos ativos, como, por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização. |
| CONTROLE INTERNO | Compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade. |
| CONTROLE DE RISCOS | Compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos. |
| GESTÃO DA INFORMAÇÃO | Compreende as atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas. |

Fonte: Borinelli (2006, p. 135-138).

Quadro 3: Funções da Controladoria no ambiente organizacional

Muito se tem escrito sobre controladoria, embora os conceitos ainda não estejam consolidados, conforme observado por Borinelli (2006). É notório o grande espaço já ocupado pela controladoria, seja como área de conhecimento, seja como unidade administrativa. Suas funções, como ensinam os estudiosos, estão presentes em todas as áreas de atuação de uma organização, seja ela privada ou pública. Como visto nesta seção, a controladoria chega a ser caracterizada como ciência, tal a amplitude dada ao tema.

4 Procedimentos metodológicos

O estudo realizado consiste de pesquisa exploratória realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa dos dados. As classificações exploratória e estudo de caso da pesquisa baseiam-se nos ensinamentos de Vergara (2007): exploratória pelo pouco conhecimento do assunto abordado e estudo de caso porque a pesquisa restringiu-se a uma unidade de análise. No que tange à classificação qualitativa deste estudo, justifica-se por não ter sido utilizado nenhum instrumental estatístico para análise do problema (RICHARDSON, 1999).

A escolha do caso se deu em função da recente criação do órgão de Controladoria Geral do Município e também pela facilidade de acesso às informações e aos gestores do órgão. Os respondentes da pesquisa foram os dois principais gestores do órgão em questão, cujos cargos são Controlador Geral do Município e Sub-controlador Geral do Município. Considerou-se que os respondentes teriam as condições necessárias para avaliar a situação e estratégias atuais e para projetar o futuro da unidade organizacional.

O estudo de caso foi realizado por meio de uma pesquisa de campo em janeiro de 2007, com a utilização de um questionário que abordou as diversas atividades de um órgão de controladoria, de acordo com a literatura, especialmente fundamentado na tese de doutorado de Borinelli (2006), agrupadas em sete funções: Contábil, Finanças, Gerencial-Estratégica, Controle Interno, Proteção e Controle dos Ativos, Custos e Gestão da Informação.

Para cada atividade descrita, solicitou-se aos respondentes que indicassem o estágio atual de implantação de cada atividade, existindo as seguintes opções:

- 0 - Sem planos de implantação: quando não existem diretrizes, normas ou mesmo interesse para se exercer a atividade;
- 1 - Existem planos de implantação para médio ou longo prazo: quando existem diretrizes, normas ou interesse para se exercer a atividade, porém o processo de implantação pode demorar de dois a cinco anos para ser concluído;
- 2 - Em processo de implantação: quando já existe um plano de ação criado para implantar o exercício da atividade, e/ou se esse plano de ação ainda está com menos de 50% do seu cronograma, e/ou se essa atividade será implantada em prazo superior a doze meses;
- 3 - Em fase final de implantação: quando o plano de ação para o processo de implantação da atividade já ultrapassou 50% do seu cronograma, e/ou se a mesma será implantada nos próximos doze meses;
- 4 - Plenamente implantada: quando a atividade já está sendo exercida.

Para análise dos dados, utilizou-se de abordagem qualitativa. Foi feita a correlação da respostas dos entrevistados às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura.

Além da limitação própria dos estudos de caso – os resultados não podem ser generalizáveis – destaca-se que a implantação do órgão de controladoria na organização pública pesquisada é recente, conforme será visto na próxima seção.

5 Histórico da controladoria geral do município

O foco deste trabalho é o órgão de controladoria do Poder Executivo de uma cidade do Estado do Amazonas denominado Controladoria Geral do Município (CGM). Para melhor entendimento deste caso, apresenta-se um histórico do órgão e seus antecedentes para conhecimento de suas origens. Este histórico baseia-se nos documentos fornecidos pelos responsáveis pela CGM.

O controle interno no município pesquisado tem uma história relativamente recente, pelo menos quanto aos registros formais de sua criação. No início dos anos 90 foi criada a Auditoria Interna do Município (AIM), como unidade administrativa vinculada à Secretaria de Finanças. Quanto à natureza e objetivo da AIM, o Manual de Normas e Procedimentos de Auditoria Interna do Município – vigente na época – registra o seguinte:

A Auditoria Interna do Município – AIM, subordinada diretamente a Secretaria de Economia e Finanças, é dirigida por um Auditor Geral que coordena e supervisiona o trabalho das atividades do controle na fiscalização financeira, orçamentária, contábil operacional e patrimonial dos Órgãos da Administração Direta e Indireta do Município.

A AIM é um órgão criado dentro da estrutura administrativa do Município para realizar auditoria em caráter permanente.

Tem como objetivo a emissão de pareceres sobre a adequação com que tais controles representam a posição contábil de acordo com os procedimentos de Auditoria geralmente aceitos. Além do que, oferece informações de modo a disseminar disciplinamentos com vistas a reduzir distorções no tratamento das formalidades administrativas.

Em 17 de abril de 1997, através de lei municipal, foi instituída a Auditoria Geral do Município (AGM), com *status* de secretaria municipal, sendo extinta a então AIM. A estrutura e competência da AGM deveriam ter sido aprovadas por Decreto, no prazo de sessenta dias, contados da data de sua instituição, o que não aconteceu. Novo disciplinamento só veio ocorrer em maio de 2004, através de lei municipal que tratou de reestruturação administrativa. Tal lei definiu as seguintes atribuições para a AGM:

- a) fiscalizar e controlar, direta e indiretamente, os atos e contratos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;
- b) Zelar pela preservação dos princípios que informam, orientam e condicionam o agir da administração pública.

Em 25 de maio de 2005 foi aprovado, via decreto municipal, o Regimento Interno da AGM. Nesse documento foram estabelecidas as competências da Auditoria Geral do Município. Considera-se esse ato legal um resgate da dívida pendente desde 1997 (regulamentação).

A partir de 20 de abril de 2006, com base em lei e decreto municipal (reforma administrativa), passa a existir o órgão de controladoria denominado Controladoria Geral do Município (CGM), sendo extinta a então AGM. Assim como órgão anterior, a CGM tem *status* de secretaria municipal, estando, portanto, subordinada diretamente ao chefe do poder executivo municipal. O art. 1º do decreto municipal estabeleceu as competências genéricas do novo órgão (considerando que o nome do Município pesquisado foi omitido neste trabalho, também não serão informados o nº. do decreto e a referência):

- Art. 1º À Controladoria Geral do Município – CGM, unidade da Estrutura Básica do Poder Executivo do Município [...], compete:
- I - zelar pela observância dos princípios da administração pública;
 - II - exercer a coordenação geral, a orientação normativa, a supervisão técnica e a realização de atividades inerentes ao controle interno do Município;

- III - exercer o controle sobre o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias e a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município;
- IV - comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades do Município, da aplicação de subvenção e renúncia de receita, bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas e entidades de direito privado;
- V - avaliar a execução dos contratos de gestão com órgãos públicos, empresas estatais, organizações não governamentais e empresas privadas prestadoras de serviço público, concedidos ou privatizados;
- VI - realizar auditoria nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;
- VII - efetuar estudos e propor medidas com vistas à racionalização dos gastos públicos;
- VIII - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Município;
- IX - apoiar a Logística Interna no exercício de suas missões institucionais;
- X - exercer outras atribuições correlatas.

Existe ainda uma minuta de Regimento Interno, ainda não aprovada, com as competências específicas das unidades da estrutura operacional da CGM. Enfim, ainda de acordo com os documentos examinados pelos autores do artigo, a criação e continuidade da Controladoria Geral do Município são frutos da vontade do Chefe do Poder Executivo em avançar em direção à modernidade administrativa e transparência na Administração Pública.

6 Análise dos resultados

A análise dos resultados da pesquisa na Controladoria Geral do Município (CGM) foi realizada considerando sete (7) tipos de funções de controladoria: Contábil, Finanças, Gerencial-Estratégica, Controle Interno, Proteção e Controle dos Ativos, Custos e Gestão da Informação.

O Quadro 4 resume os estágios de implantação que deveriam ser indicados para cada atividade exercida pelo órgão de controladoria examinado. As opções oferecidas aos respondentes contemplam as diversas fases do estágio em que cada uma das atividades se encontra, facilitando assim as respostas dos entrevistados. A definição da quantidade de cinco estágios para serem indicados pelos respondentes baseou-se na escala de Likert, conforme descrito em Kotler (2000).

| Estágio | Descrição |
|---------|---|
| 0 | Sem planos de implantação |
| 1 | Existem planos de implantação para médio ou longo prazo |
| 2 | Em processo de implantação |
| 3 | Em fase final de implantação |
| 4 | Totalmente implantado |

Quadro 4: Estágios de implantação

6.1 Atividades de controladoria relacionadas à função contábil

No Quadro 5 estão relacionadas as atividades de controladoria que se agrupam na função Contábil. Analisando as respostas, é possível verificar que há interesse em desenvolver

dentro da CGM a atividade de análise dos demonstrativos contábeis (A-4) e o desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle (A-5).

Porém, não existe interesse em exercer as atividades de Gerenciamento das atividades de contabilidade (A-1), Implementação e manutenção de todos os registros contábeis (A-2) e Elaboração dos balanços e outras peças contábeis (A-3). Isso sinaliza que não está nos planos do órgão de controladoria exercer controle sobre a função Contábil, mas agir principalmente como um usuário da contabilidade e como órgão que define diretrizes contábeis básicas.

| Função | Atividades | Estágio |
|----------|--|---------|
| Contábil | 1. Gerenciamento das atividades de contabilidade | 0 |
| | 2. Implementação e manutenção de todos os registros contábeis | 0 |
| | 3. Elaboração dos balanços e outras peças contábeis | 0 |
| | 4. Análise dos demonstrativos contábeis | 1 |
| | 5. Desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle. | 1 |

Quadro 5: Atividades de controladoria relacionadas à função contábil

6.2 Atividades de controladoria relacionadas à função finanças

No Quadro 6 estão listadas as atividades de controladoria relacionadas à função Finanças. Existe a demonstração clara da dedicação exercida pela CGM no controle de pagamentos (A-8), com ênfase na conferência e autorização dos desembolsos, deixando para outros órgãos da administração municipal a elaboração de controles financeiros (A-6) e o controle de fluxo de caixa (A-7).

As respostas evidenciam que atualmente, no aspecto da função Finanças, a CGM está com planos de atuar muito mais como um órgão de Auditoria, com foco na abordagem operacional. Não se considera a possibilidade de uma ampliação do conceito de gestão financeira, que estaria relacionada à elaboração de controles financeiros e de fluxo de caixa.

| Função | Atividades | Estágio |
|----------|--|---------|
| Finanças | 6. Elaboração de controles financeiros | 0 |
| | 7. Controle de fluxo de caixa | 0 |
| | 8. Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização). | 4 |

Quadro 6: Atividades de controladoria relacionadas à função finanças

6.3 Atividades de controladoria relacionadas à função gerencial-estratégica

Na função Gerencial-Estratégica certamente se encontram os grandes desafios que estão sendo assumidos pela CGM para os próximos anos, haja vista a complexidade inerente às seis atividades relacionadas a essa função, presentes no Quadro 7. Para aquelas atividades existem apenas planos de implementação para o médio e longo prazo.

Nas atividades relacionadas na função Gerencial-Estratégica, fica evidenciada a intenção, mesmo que para médio ou longo prazo, da consolidação de uma atuação relacionada a um órgão de assessoria, ou *staff*, subsidiando praticamente todas as tomadas de decisão do chefe do poder municipal. Isso fica evidente nas intenções de atuação nas atividades de

fornecimento de informações financeiras e não-financeiras ao processo de gestão (A-9), coordenação do objetivo de maximização do resultado global (A-10), coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento governamental (A-11), otimização e maximização da receita pública (A-12).

Percebe-se também a preocupação em buscar meios que possibilitem a verificação do grau de aderência entre o planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas (A-13) e a intenção de definir métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas, assim como dos gestores (A-14). Isso denota o propósito de favorecer a transparência da administração municipal, não apenas na questão de responsabilidade com os gastos públicos, mas também com a eficiência dos ocupantes dos cargos públicos.

| Função | Atividades | Estágio |
|-------------------------|---|---------|
| Gerencial - Estratégica | 9. Fornecimento de informações de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira e não-financeira ao processo de gestão. | 1 |
| | 10. Coordenação de esforços no sentido de que os gestores e demais unidades administrativas trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade. | 1 |
| | 11. Coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento governamental. | 1 |
| | 12. Coordenação de ações visando a otimização e maximização da receita pública | 1 |
| | 13. Verificação do grau de aderência entre o planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas. | 1 |
| | 14. Auxílio na definição de métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas, assim como dos gestores. | 1 |

Quadro 7: Atividades de controladoria relacionadas à Função Gerencial-Estratégica

6.4 Atividades de controladoria relacionadas à função controle interno

Quando se analisa os resultados relacionados à função de Controle Interno, no Quadro 8, encontra-se a atividade de realização de auditoria operacional (A-21) sendo considerada como plenamente implantada. Isso pode ser explicado pelo fato de que essa atividade já vinha sendo exercida anteriormente quando o órgão ainda era chamado de Auditoria Geral do Município.

Novamente vê-se que existem planos de implantação para médio ou longo prazo das seguintes atividades ligadas à função de Controle Interno: Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa orçamentária (A-15); Realização de auditoria contábil (A-16); Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária (A-17); Estabelecimento e monitoramento do sistema de controle interno (A-18); Adoção de medidas preventivas de modo a evitar a renúncia de receitas (A-19); e Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da eficiência na execução da despesa orçamentária (A-20). Presume-se que essas atividades serão implantadas anteriormente às atividades relacionadas à função Gerencial-Estratégica, uma vez que estas se baseiam na atuação eficaz daquelas, conforme entendimento dos autores deste trabalho.

| Função | Atividades | Estágio |
|------------------|---|---------|
| Controle Interno | 15. Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa orçamentária | 1 |
| | 16. Realização de auditoria contábil | 1 |
| | 17. Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária | 1 |
| | 18. Estabelecimento e monitoramento do sistema de controle interno | 1 |
| | 19. Adoção de medidas preventivas de modo a evitar a renúncia de receitas | 1 |
| | 20. Análise, parecer ou recomendação quanto ao aspecto da eficiência na execução da despesa orçamentária | 1 |
| | 21. Realização de auditoria operacional | 4 |

Quadro 8: Atividades de controladoria relacionadas à Função Controle Interno

6.5 Atividades de controladoria relacionadas à função proteção e controle dos ativos

Ao se analisar as atividades relacionadas à função de Proteção e Controle dos Ativos, no Quadro 9, mais uma vez evidencia-se a existência de planos para implementação de todas as atividades relacionadas. Infere-se que essas funções não estão sendo consideradas como atividades críticas de um órgão de controladoria, mas sim atividades que podem ser exercidas, ainda que momentaneamente, por outros órgãos da administração municipal. Acredita-se que essa modalidade de atuação deve perdurar até o momento em que a função Gerencial-Estratégica estiver sendo exercida plenamente dentro da CGM.

| Função | Atividades | Estágio |
|--------------------------------|--|---------|
| Proteção e Controle dos Ativos | 22. Seleção, análise, contratação e controle de seguros | 1 |
| | 23. Auditoria das licitações, da origem ao término do processo | 1 |
| | 24. Registro e controle dos bens patrimoniais | 1 |

Quadro 9: Atividades de controladoria relacionadas à Função Proteção e Controle dos Ativos

6.6 Atividades de controladoria relacionadas à função custos

Observa-se, conforme Quadro 10, que existe intenção de implantação para médio ou longo prazo das atividades relacionadas à função Custos.

| Função | Atividades | Estágio |
|--------|---|---------|
| Custos | 25. Registro, mensuração, controle, análise e avaliação dos custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas, referentes à viabilidade de ações governamentais | 1 |

Quadro 10: Atividades de controladoria relacionadas à Função Custos

6.7 Atividades de controladoria relacionadas à função gestão da informação

Observa-se, conforme Quadro 11, que existem planos de implantação para médio ou longo prazo das atividades relacionadas à função Gestão da Informação.

| Função | Atividades | Estágio |
|----------------------|--|---------|
| Gestão da Informação | 26. Desenvolvimento, implementação e gestão dos sistemas de informação, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais (aspectos conceituais) | 1 |

Quadro 11: Atividades de controladoria relacionadas à Função Gestão da Informação

A análise das atividades de controladoria separadas em funções permite evidenciar qual o perfil atualmente exercido, qual o perfil pretendido e também qual o perfil não pretendido pelo órgão. Como perfil atualmente exercido destaca-se a atuação na função Finanças, que, apesar de não ser plena, está em um estágio avançado. Como perfil pretendido, cita-se a atuação plena na função de Controle Interno e atuação nas funções Gerencial-Estratégica, Proteção e Controle dos Ativos, Custos e Gestão da Informação. A função Contábil parece se caracterizar como o perfil não pretendido pelo órgão, apesar de existirem planos de longo prazo para algumas atividades.

7 Conclusões

O artigo objetivou identificar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município pesquisado se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura e avaliar o grau de implementação dessas funções. O interesse pela pesquisa foi em decorrência do Poder Executivo Municipal de uma cidade do Estado do Amazonas ter alterado o nome e as atribuições de um órgão anteriormente chamado de Auditoria Geral do Município, atualmente Controladoria Geral do Município, com o propósito de melhorar a gestão pública e oferecer maior transparência nas ações. Para consecução dos objetivos, realizou-se pesquisa exploratória por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa.

Observou-se que a Controladoria Geral do Município, criada em 2006, oriunda da antiga Auditoria Geral do Município ainda não tem sua atuação consolidada como um órgão de controladoria, levando-se em consideração os resultados da pesquisa comparados com a literatura abordada nesse artigo. A análise dos dados coletados indica que as ações do órgão estão basicamente centradas em atividades operacionais, como controle de pagamentos e auditoria organizacional. Essas atribuições já faziam parte das rotinas do órgão quando ele funcionava sob a denominação de Auditoria Geral do Município. Nesse sentido, ficou nítido que a nova unidade organizacional sofreu poucas alterações em relação às atividades anteriormente exercidas, embora seu organograma sinalize o contrário, se visto de forma estática.

O estudo evidenciou também que muitas das atividades pertinentes a um órgão de controladoria estão sendo consideradas como parte de um plano de modernização do órgão, cuja implementação está prevista para médio e longo prazo. Esse plano de modernização possivelmente adequará a atuação do órgão às competências genéricas definidas em decreto municipal. Nesse ponto, é importante destacar que ainda não é possível encontrar dentro da organização pública pesquisada um entendimento pacífico quanto às reais atribuições da controladoria. Talvez isso esteja ainda sendo objeto de estudos, que deverão subsidiar o plano de modernização do órgão.

O posicionamento atual da Controladoria Geral do Município (CGM) como um órgão de *staff*, ou órgão de assessoria, está relacionado ao ineditismo de um órgão com atuação de controladoria. Isso não impede que em um futuro próximo – com a ampliação das funções desenvolvidas e a mudança na cultura que isso pode gerar - se possa vislumbrar um funcionamento como órgão de linha, com poder de decisão, de modo a fomentar diretamente a prática da boa gestão pública do ponto de vista da sociedade. Como a CGM tem um posicionamento hierárquico adequado para esse propósito, subordinação direta ao Prefeito, tais objetivos são possíveis de serem alcançados.

Nos ajustes da atuação da Controladoria será necessário levar em consideração, além das dificuldades usuais como pessoal qualificado e sistematização de procedimentos, a mudança de cultura organizacional que está sendo proposta. A implantação de todas as funções e atividades previstas proporcionaria à gestão municipal uma atuação muito mais focada em questões técnicas em detrimento de questões políticas. No entanto, isso só faz sentido se o beneficiário final das mudanças for a coletividade. Talvez esse seja o grande desafio a ser enfrentado para a modernização da Controladoria Geral do Município.

Recomenda-se para futuras pesquisas, dadas as limitações do presente estudo, o estudo aprofundado do tema em outros Municípios, Estados e União, de forma que se possa melhor conhecer e aprimorar o funcionamento da controladoria governamental.

Referências

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

KOLIVER, Olívio. **A contabilidade e a controladoria: tema atual e de alta relevância para a profissão contábil**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2005.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. 10ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. **A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão**. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 2., 2002, São Paulo. Anais ... Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/seminario2/trabalhos/c66.pdf>> Acesso em: 24 jan. 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, Verônica de Miglio; BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano 29, nº. 126, p. 59-67, nov./dez. 2000.

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

PIRES, José Calixto de Souza; MACEDO, Kátia Barbosa. **Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil.** Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 40, n. 1, 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000100005&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 22 jul. 2007.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. **Fundamentos de Controladoria.** (Coleção resumos de contabilidade; v. 17). São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública:** um enfoque na contabilidade municipal. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.