

Funções da controladoria no setor público versus no setor privado: uma leitura bibliométrica

Lucas Costa Souza (USP) - lucas.costasouza@usp.br

Jaime Crozatti (EACH/USP) - jcrozatti@usp.br

Resumo:

O presente estudo objetivou analisar as distinções e semelhanças das funções adotadas por controladorias do setor governamental em comparação com o setor privado, haja vista as demandas por mudanças organizacionais, maior eficiência e accountability impostas a partir da reforma gerencial do Estado, a qual também passou a requerer maior ênfase sobre as funções de controle. Utilizando-se do método bibliométrico, foram realizadas buscas da palavra-chave “controllership” nas publicações das bases de dados Scopus e Web of Science (WOS) para identificar as funções debatidas sobre os dois setores em questão. A partir dos critérios de busca, chegou-se ao portfólio de 13 artigos. Realizou-se análise de conteúdo, descrição dos dados e, por fim, análise comparativa do conteúdo dos artigos. De forma relevante, foi verificada predominância de estudos nacionais voltados para o setor privado. A função contábil apresentou maior aderência nos dois setores, por outro lado, funções como corregedoria, ouvidoria, integridade e transparência foram observadas apenas no âmbito empresarial. A literatura institucional relacionada às mudanças e padrões organizacionais possibilitou identificar a existência de isomorfismo normativo na padronização entre governos e empresas de uma das funções da controladoria, cujo principal motivo pode estar ligado ao alcance positivo das agências regulamentadoras dos procedimentos contábeis em nível nacional. Por outro lado, é possível que funções existentes em apenas um setor estejam ligadas à estratégia de legitimação e pressões institucionais na adoção de funções.

Palavras-chave: *Controladoria. Funções Organizacionais. Revisão Bibliométrica Comparativa.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Funções da controladoria no setor público versus no setor privado: uma leitura bibliométrica

Resumo

O presente estudo objetivou analisar as distinções e semelhanças das funções adotadas por controladorias do setor governamental em comparação com o setor privado, haja vista as demandas por mudanças organizacionais, maior eficiência e *accountability* impostas a partir da reforma gerencial do Estado, a qual também passou a requerer maior ênfase sobre as funções de controle. Utilizando-se do método bibliométrico, foram realizadas buscas da palavra-chave “*controllership*” nas publicações das bases de dados *Scopus* e *Web of Science* (WOS) para identificar as funções debatidas sobre os dois setores em questão. A partir dos critérios de busca, chegou-se ao portfólio de 13 artigos. Realizou-se análise de conteúdo, descrição dos dados e, por fim, análise comparativa do conteúdo dos artigos. De forma relevante, foi verificada predominância de estudos nacionais voltados para o setor privado. A função contábil apresentou maior aderência nos dois setores, por outro lado, funções como corregedoria, ouvidoria, integridade e transparência foram observadas apenas no âmbito empresarial. A literatura institucional relacionada às mudanças e padrões organizacionais possibilitou identificar a existência de isomorfismo normativo na padronização entre governos e empresas de uma das funções da controladoria, cujo principal motivo pode estar ligado ao alcance positivo das agências regulamentadoras dos procedimentos contábeis em nível nacional. Por outro lado, é possível que funções existentes em apenas um setor estejam ligadas à estratégia de legitimação e pressões institucionais na adoção de funções.

Palavras-chave: Controladoria. Funções Organizacionais. Revisão Bibliométrica Comparativa.

1 Introdução

Nas últimas décadas as organizações públicas têm sido foco de estudos sobre práticas de governança organizacional (PETERS; PIERRE, 1998; DENHARDT, 2011), conceitos de *accountability* (FONTES FILHO, 2003) e funções de coordenação e controle organizacional (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012). Tais estudos e consolidação de conceitos contribuem para melhorar a compreensão das funções da controladoria aplicadas no âmbito das entidades de governo, que no Brasil, têm sido institucionalizadas prioritariamente como respostas às demandas legais (BARRETO, 2015; OLIVEIRA JR.; CHAVES JR.; LIMA, 2009), mais assemelhadas aos órgãos de auditoria interna (CGU, 2020; CGM, 2020), em detrimento das funções de apoio à gestão e ao uso eficiente dos recursos, funções estas preconizadas pela literatura da área (BORINELLI, 2006; CATELLI, 2001).

✓ A governança na administração pública considera o papel das redes, das parcerias e dos mercados, o que representa uma auto-organização geradora de maior resiliência e de capacidades para disseminar o controle até então imposto e centralizado pelo Estado (PETERS; PIERRE, 1998; FONTES FILHO, 2003).

Observa-se, principalmente a partir do movimento do gerencialismo no setor público, que as funções administrativas governamentais podem englobar atividades, rotinas e processos semelhantes às das organizações privadas, incluindo o estabelecimento de metas fiscais, controle dos gastos e execução de políticas públicas (HOOD, 1991). Por outro lado, os aspectos organizacionais em ambientes que envolvem decisões políticas e governança democrática demandam por análises que superem os modelos construídos para aplicações gerais também no setor público (FONTES FILHO, 2003).

As funções das controladorias na administração pública representam aspectos relevantes dos sistemas de governança e demandam por estudos sobre a adoção das funções, guardadas as devidas particularidades, em comparação com outros setores e contextos organizacionais. Na definição clássica, difundida por autores brasileiros, a controladoria trata do conjunto de elementos direcionados ao ótimo atingimento dos objetivos institucionais, apoiados pela avaliação do resultado econômico (CATELLI, 2001; BORINELLI, 2006). A mesma definição tem sido adotada em trabalhos relacionados ao setor público, com ênfase para a ligação da controladoria com a governança e a prestação de contas (SLOMSKI, 2010). Por outro lado, estudos recentes chamam a atenção para fatores de engajamento social e de estratégias de legitimação que interferem na definição das funções e nas práticas de controle no setor público (LINO et al., 2019).

A produção de estudos sobre as características das funções organizacionais e da controladoria pode ser avaliada por técnicas bibliométricas. Peleias et al. (2013) relatam que o volume de publicações sobre o tema é incipiente e que há lacunas de pesquisas a serem exploradas. Beuren e Zonatto (2014) constroem um “framework” de oportunidades de pesquisas empíricas sobre controle interno no setor público, dentre as quais citam as funções da área de controladoria. Mesmo nos estudos empíricos não são frequentes aqueles que buscam comparar o conteúdo da produção científica publicada. Em especial, observa-se que faltam propostas que busquem confrontar o conteúdo científico relacionado às funções da controladoria em âmbito governamental versus o âmbito privado.

Tal proposta de comparação tem relevância para o avanço das investigações que possibilitem entender os fatores envolvidos na definição das funções organizacionais da controladoria no âmbito governamental. Este aspecto da pesquisa se torna mais robusto quando se observa o crescente número de prefeituras municipais no Brasil que tem adotado em sua estrutura organizacional órgãos, departamentos ou funções relacionadas às atividades inerentes à Controladoria. Em 2016, em pesquisa sobre Controladorias em prefeituras no Brasil, Cruz et al (2016) identificaram 34 municípios, dos quais a Prefeitura da Cidade de São Paulo foi a única do respectivo Estado; em 2018 a Rede Paulista de Controladorias Municipais (REPAC) foi criada por 13 destes e estima que existam mais de 170 municípios no mesmo estado com estes órgãos já estruturados (REPAC, 2019).

Haja vista que DiMaggio e Powell (1983) apontam para a existência de processos isomórficos que podem influenciar a adoção de padrões organizacionais e que Emirbayer e Mische (1998) e Suchman (1995) indicam que a governança, a política e o engajamento social podem influenciar na adoção de novas estruturas organizacionais, observa-se a necessidade de preencher a lacuna referente à comparação entre as funções de controladoria abordadas nas publicações acadêmicas voltado ao âmbito governamental versus âmbito privado. É necessária melhor compreensão do processo de disseminação dos órgãos de controle interno no setor público bem como o entendimento sobre os padrões, ou não, de adoção de diferentes funções da controladoria. Nesse sentido, o presente trabalho é norteado pela seguinte questão de pesquisa: **Quais são as variações observadas nas funções de controladorias governamentais versus setor privado abordadas no conteúdo dos artigos publicados em periódicos científicos?** Este trabalho tem como objetivo analisar quais são as distinções e similaridades das funções adotadas por controladorias do setor governamental em comparação ao setor privado a partir da abordagem dos artigos científicos publicados em periódicos nacionais e internacionais.

Para tanto, foi elaborada análise documental das publicações após a aplicação do método bibliométrico com a busca de artigos que apresentassem, no título ou no resumo, a palavra-chave “*controllersh*ip”. Foram utilizadas as bases de dados *Scopus* e *Web of Science* (WOS) consideradas as mais relevantes da área para publicações nacionais e internacionais. A partir do portfólio dos artigos encontrados, aplicou-se a análise de conteúdo para identificar as

abordagens das funções da controladoria descritas, de forma a comparar as funções relatadas no âmbito governamental e no âmbito de entidades setor privado. As funções utilizadas como referências nas áreas de controladoria são as descritas por Borinelli (2006) e Lunkes e Schnorrenberger (2009). As análises indicam que há avanços nos estudos sobre as bases conceituais da controladoria em ambos os setores, nos quais é possível identificar as funções básicas desenvolvidas. Haja vista a pouca disponibilidade de artigos com análises das funções organizacionais da controladoria no setor público, avaliamos que há maiores oportunidades para o aperfeiçoamento das funções da controladoria no setor público a partir do presente estudo.

2 Referencial teórico

2.1 Literatura de funções organizacionais no setor público

Os estudos que tratam da evolução dos modelos de administração no setor público evidenciam que as reformas administrativas motivadas por maior eficiência e controle democrático, em oposição à tradição burocrática, fazem parte do contexto recente do desenvolvimento das organizações públicas (HOOD, 1991). Entretanto, as reformas administrativas também devem considerar diferentes tipos de abordagens teóricas, em especial as teorias da agência e a institucional (FONTES FILHO, 2003). Nesse sentido, o engajamento social do ator, seja ele acadêmico ou do mundo empírico das organizações, interfere na adoção de hábitos e rotinas das organizações (EMIRBAYER; MISCHÉ, 1998), assim como as estratégias de legitimação também podem interferir na adoção de funções e de atividades organizacionais (SUCHMAN, 1995).

A *New Public Management* – NPM foi disseminada a partir do modelo britânico de Margareth Thatcher, motivada pela crítica à burocracia e pela cobrança de maiores e melhores capacidades da administração em assegurar serviços eficientes, eficazes e efetivos (HOOD, 1991). Dessa forma, “as pressões pela redução do déficit fiscal promoveram uma revisão da máquina estatal, induzindo processos de desestatização, focalização em atividades típicas de estado, priorizando esforços para o aumento da eficiência” (FONTES FILHO, 2003, p. 03). Já a *New Public Governance* – NPG surgiu como alternativa ao modelo do gerencialismo, inspirada na política democrática de *accountability*, com maior interação entre governo, sociedade e mercado no plano organizacional (DENHARDT, 2011; PETERS; PIERRE, 1998).

Questões relacionadas à governança na administração pública têm superado a dimensão micro das operações, passando a considerar também a relevância das redes de relacionamentos, as cooperações entre as organizações e as forças dos mercados, inclusive no contexto dos mercados internacionais (FONTES FILHO, 2003). Tal auto-organização em rede representa maior potencial de resiliência e capacidade para dividir o controle até então imposto e centralizado no Estado (PETERS; PIERRE, 1998)

Osborne (2010) propõe uma reflexão a respeito do contexto evolutivo da governança e da *accountability* na administração pública. A primeira referência teórica a ser considerada nesse contexto é o da *Public Administration*, que vai desde o final do século XIX até o início dos anos de 1980; a segunda é a *New Public Management*, que vai até o início do século XXI; e a terceira referência, emergente até então, é a *New Public Governance*. Nesse contexto, Osborne (2010) propõe descrever a *New Public Governance* como um estágio transitório na evolução da administração pública tradicional, considerando que os elementos de cada uma das três referências não são excludentes, podendo ocorrer sobreposições.

As novas posturas da governança na administração pública também passaram a considerar o estabelecimento de metas e prestações de contas (*accountability*) por influência da adoção de aspectos do modelo de gestão da iniciativa privada (HOOD, 1991). Por vezes, tais posturas são orientadas para melhorar a gestão pública, pois contribuem para que a sociedade possa utilizar formas mais efetivas de enfraquecer o poder do Estado, visando melhorar

gerenciamento das políticas públicas e contribuir para o significado da própria democracia (FONTES FILHO, 2003). Somente a partir da *New Public Governance* as formas de *accountability* passaram a representar possibilidades de aproximar os serviços públicos das demandas da sociedade, em oposição às decisões e interferências políticas sobre a qualidade de tais serviços (HOOD, 1991). Nesta abordagem, a sociedade tem oportunidade de influenciar diretamente os produtores de serviços públicos sem estar presa às formas de sua representação indiretas (PETERS; PIERRE, 1998).

Fontes Filho (2003) determina que o estudo da governança organizacional no setor público deve considerar com maior profundidade duas abordagens: a teoria da agência e a teoria institucional. Com relação a essas duas abordagens teóricas, o autor esclarece que:

A teoria da agência foca os contratos entre proprietários ou stakeholders (principal) e os gestores (agente), e considera sistemas de controle externo e interno à organização como balizadores da ação gerencial. Mecanismos de reforço como monitoramento, fiscalização e incentivos são exercitados pelo principal para assegurar sua vontade. Aplicações dessa teoria são encontradas no âmbito público em inspetorias e empresas estatais do setor produtivo, ou de forma ampliada nos contratos de gestão. A teoria institucional tem como base analítica a forma como regras e procedimentos são incorporados pelas organizações, em busca de legitimidade. Mecanismos coercitivos, normativos e miméticos conformam a ação organizacional, de forma que hospitais, escolas, corpos de polícia e bombeiros, assumem estruturas similares (FONTES FILHO, 2003, p. 01).

As mudanças organizacionais em direção a adoção de funções requeridas em reformas administrativas devem levar em consideração os pressupostos das teorias citadas por Fontes Filho (2003), pois fatores sociais e relacionais podem ser determinantes também na condução da institucionalização das funções da controladoria em governos. Funções organizacionais especializadas e novos arranjos de atores institucionais, originados com os adventos do gerencialismo e da *accountability*, aumentam a necessidade de coordenação e gestão na formulação, implementação, controle e avaliação das políticas públicas (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012). Todo esse cenário também passa a envolver as funções de controle governamental, nas quais a controladoria é peça estratégica fundamental para aprofundamento das abordagens sobre governança e *accountability*.

2.2 Isomorfismo Organizacional e Funções da Controladoria

Mintzberg (2006) apresenta as principais bases pelas quais as organizações são estruturadas, cuja definição dos formatos organizacionais representa a soma das maneiras que as funções são divididas e a forma com que é realizada a coordenação entre as tarefas. Por consequência, é necessário que figuras (atores sociais) com poder de mudança selecionem os elementos que compõem as estruturas de forma que haja consistência organizacional.

A literatura tem identificado a necessidade de reformulação dos sistemas de controle para maior efetividade das ações organizacionais. Da mesma forma, identifica-se que a ausência de concorrência entre as organizações do setor público, nos moldes que ocorrem no mercado privado, afeta sobremaneira ações governamentais (FONTES FILHO, 2003). Por outro lado, os estudos institucionais têm apontado que a mudança das funções organizacionais é cada vez menos orientada pela concorrência de mercado e pelas demandas por maior eficiência; mas são orientados por motivos relacionados a processos isomórficos, que tornam as organizações semelhantes (DiMAGGIO; POWELL, 1983).

Com o surgimento do gerencialismo, as organizações públicas passaram a focar na gestão pragmática voltada a resultados, em oposição ao tradicional foco burocrático do administrador público. Assim, passaram a existir semelhanças entre o setor público e o setor privado no que diz respeito à governança organizacional, inclusive no acompanhamento da execução das políticas públicas e das metas fiscais estabelecidas (HOOD, 1991). A partir desse

cenário, é possível que as funções das controladorias governamentais tenham adquirido formatos cada vez mais parecidos com as funções da controladoria adotadas no âmbito empresarial.

A controladoria representa uma das áreas de conhecimento organizacional e sua atribuição é munir com ferramentas gerenciais os administradores que atuam no processo de gestão. Um dos aspectos mais relevantes da missão da controladoria é viabilizar informações sobre o resultado econômico para levar a organização à gestão eficaz (CATELLI, 2001).

Borinelli (2006) construiu uma base teórica que denominou de Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), a partir de ampla revisão dos estudos publicados à época. Nessa abordagem são definidas três perspectivas básicas para o estudo das funções de controladoria: aspectos conceituais (o que é); aspectos procedimentais (como funciona); e aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações). A partir destas perspectivas, estabeleceu as seguintes funções como próprias da área de controladoria: contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, de proteção e controle de ativos, de controle interno, de controle de riscos, de gestão da informação e outras.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) estabeleceram que as funções da controladoria podem ser analisadas segundo as perspectivas do desenvolvimento da área de conhecimento, considerando três níveis que representam as perspectivas básicas da divisão funcional nas controladorias enquanto área organizacional. No estudo, foram identificados os seguintes níveis relacionados ao conhecimento sobre as funções da controladoria: (i) operacional; (ii) econômico e; (iii) estratégico. Tais níveis são norteadores das funções básicas que toda e qualquer área de controladoria pode vir a desenvolver em uma organização.

A produção científica envolvendo estudos bibliométricos sobre as funções de controladoria tem sido recorrente nas últimas décadas. Tais estudos bibliométricos têm como objetivos principais identificar a produção de conhecimento sobre as funções da controladoria, principalmente após a identificação de que o campo carece de um corpo teórico de melhor qualificação (BORINELLI, 2006; BEUREN; ZONATTO, 2014).

Beuren e Zonatto (2014), elaboraram estudo bibliométrico sobre a controladoria no setor público, no qual identificaram o perfil de artigos sobre controle interno publicados em periódicos nacionais e internacionais indexados na base de dados Scopus. Foram identificados 133 artigos publicados entre os anos de 1983 e 2011 e verificaram aumento na produção científica sobre este tema.

Peleias et. al. (2013) também utilizaram a análise bibliométrica para evidenciar as características dos artigos sobre o controle interno e a gestão de riscos apresentados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e de Iniciação Científica e no Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), entre os anos de 2001 e 2011, após aplicação dos critérios de análise que elegeram aos artigos selecionados. Estes autores identificaram significativo crescimento na produção científica sobre o tema.

Apesar da quantidade relevante de trabalhos envolvendo a revisão da produção científica sobre controladoria, tanto relacionados ao setor público quanto ao privado, há considerável escassez de estudos que busquem comparar o conteúdo da produção científica objeto de tais revisões bibliométricas.

Faltam propostas de trabalhos que busquem confrontar as funções da controladoria apontadas no conteúdo das publicações, de forma a aprofundar o entendimento das distinções entre as funções da controladoria observadas em âmbito governamental versus o setor das entidades privadas. Haja vista a lacuna identificada, o presente trabalho tem por sustentação as pressuposições teóricas que apontam para a existência de processos isomórficos e suas influências na adoção de padrões e funções nos diferentes tipos de organizações (DiMAGGIO; POWELL, 1983) e as pressuposições dos estudos organizacionais que indicam a governança e

o engajamento social como elementos a serem considerados nas definições das mudanças organizacionais (EMIRBAYER; MISCHÉ, 1998), evidenciados recentemente pela atuação da REPAC, por exemplo. Tais pressupostos teóricos são relevantes no entendimento das funções da controladoria adotadas em diferentes contextos organizacionais que ensejam a oportunidade de avaliação da bibliografia nacional e da internacional.

3 Metodologia

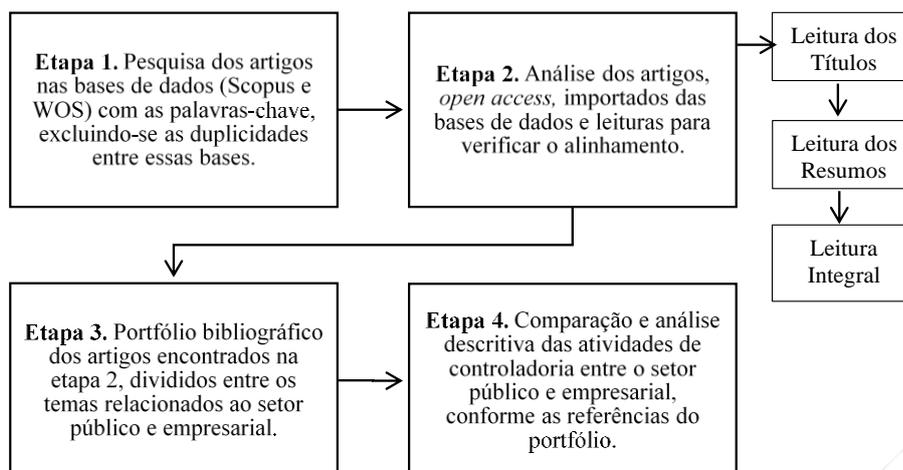
O presente trabalho tem como objetivo demonstrar o que foi publicado sobre as funções de controladoria no setor público e no setor privado. Busca-se responder à pergunta de pesquisa quanto às possíveis diferenças e similaridades sobre as funções de controladoria nos artigos relacionados aos dois tipos de organizações. O tipo de pesquisa é caracterizado como exploratório e descritivo (GIL, 2008).

A coleta dos dados foi realizada por meio do método bibliométrico para organização das informações e da análise documental para a sistematização dos resultados, já que a análise documental “vale-se de materiais que não receberam ainda tratamento analítico” (GIL, 2008, p. 51).

O levantamento documental e a coleta dos dados foram realizados por ferramentas de buscas disponíveis nos respectivos sites das bases de dados *Scopus* e *Web of Science* (WOS) dos artigos cujo período de publicação antecede o ano de 2019 nos periódicos nacionais e internacionais. Utilizou-se como critério de busca dos artigos a pesquisa, nos títulos e nos resumos, da seguinte palavra-chave: “*controllershship*”. Também foi utilizada como filtro de busca a condição dos artigos estarem enquadrados na área de Ciências Sociais (Social Sciences) e na área de Negócios, Gestão e Contabilidade (*Business, Management and Accounting*). A partir dos critérios utilizados, chegou-se à população inicial de 82 artigos publicados.

A Figura 1, abaixo, demonstra os procedimentos executados em conjunto com os filtros iniciais para a construção do portfólio utilizado na análise bibliométrica e a descrição comparativa do conteúdo encontrado nas abordagens dos artigos. Após a aplicação dos filtros com a palavra-chave e áreas de conhecimento (etapa 1), foram eliminadas as duplicidades existentes entre as duas bases de dados (*Scopus* e WOS), o que resultou em 59 artigos científicos. Posteriormente (etapa 2), foram realizadas as leituras dos títulos, resumos e do texto completo dos artigos para avaliar o nível de alinhamento das abordagens em cada texto com o objetivo do levantamento desta pesquisa. Nesta etapa foram eliminados 46 artigos por não atenderem ao critério de alinhamento, haja vista que o conteúdo analisado não tratava de funções da controladoria, seja governamental ou do setor privado.

Figura 1 – Procedimentos de pesquisa



Fonte: elaborado pelos autores

Na etapa 3, os dados foram tabulados e elaborado o portfólio com 13 artigos que tratam de funções da controladoria, seja de empresas privadas (10 artigos selecionados) ou de entidades governamentais (03 artigos selecionados). Como última análise (etapa 4), conforme verificado no próximo tópico desta pesquisa, foi elaborada a comparação das funções de controladoria entre o setor público e o setor privado a partir da análise do conteúdo dos textos dos artigos selecionados no portfólio. Foi utilizado o software Excel® para tabulação e análise dos dados.

4 Resultados e análises

4.1 Portfólio dos artigos selecionados

Como resultado dos procedimentos metodológicos adotados até a leitura integral dos artigos selecionados nas bases de dados, chegou-se no portfólio de 13 artigos, os quais estão apresentados de maneira sintetizada na Quadro 1.

Quadro 1 – Portfólio dos artigos selecionados

Título do artigo	Autores do artigo	Periódico
As funções da controladoria desempenhadas nas empresas startups	Nocetti e Lavarda (2019)	Revista Ambiente Contábil
Profissionais da controladoria: competências e demandas organizacionais	Amorim e Silva (2019)	Revista Ambiente Contábil
<i>Functions of municipal comptroller offices: a study among city halls from Pernambuco State</i>	Azevedo, Leitão e Callado (2019)	<i>Administratie si Management Public</i>
Análise das vagas de controlador ofertadas em concursos públicos.	Silveira, Gasparetto, Lunkes e Schnorrenberger (2018)	Revista Contabilidade e Controladoria
Competências da função do <i>controller</i> em hotéis de grande porte da região metropolitana do Recife	Callado e Amorim (2017)	Revista Evidenciação Contábil & Finanças
As práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná	Piva, Parisi, Reckziegel, Bianchi, Angelocci, Corsini e Corsini (2017)	Revista Espacios
Funções da controladoria: Um estudo sobre a percepção dos gestores e do <i>controller</i> em uma empresa de tecnologia	Lunkes, Schnorrenberger, Rosa e Alexandre (2016)	Revista Espacios
Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura	Silva, Carneiro e Ramos (2015)	Revista Evidenciação Contábil & Finanças
O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras	Gomes, Souza e Lunkes (2014)	Revista Globalização, Competitividade e Governabilidade
Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro	Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013)	Revista Brasileira de Gestão de Negócios
Funções da controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina	Lunkes, Machada, Rosa e Telles (2011)	Análise Psicológica
A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e <i>controllers</i>	Guimarães, Parisi, Pereira e Weffort (2009)	Revista Brasileira de Gestão de Negócios
Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em ciências contábeis	Beuren, Bogoni e Fernandes (2008)	Revista Brasileira de Gestão de Negócios

Fonte: elaborado pelos autores

De forma relevante, o Quadro 1 indica que: (i) o periódico mais ativo sobre o tema foi Revista Brasileira de Gestão de Negócios – RGBN, da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP), com 03 publicações; (ii) o autor mais prolífero sobre o tema foi Rogério João Lunkes, da Universidade Federal de Santa Catarina, Brasil; (iii) os anos de 2019 e 2017 foram os de maior número de publicações no período, com três e duas publicações respectivamente, o que mostra recente interesse da comunidade acadêmica pelo tema; (iv) as pesquisas de autores e de publicação em periódicos nacionais são predominantes no portfólio; (v) os artigos direcionados ao setor público representaram somente 23% (três artigos) do portfólio.

Os estudos elencados no portfólio têm propensão em descrever as funções da controladoria enquanto objeto de pesquisa devido sua característica de suporte informacional para que os gestores tenham mais segurança nas tomadas de decisões. Nesse sentido, a controladoria é apontada como peça chave para a qualidade da gestão de riscos, contribuindo para sua mitigação (GUIMARÃES; PARISI; PEREIRA; WEFFORT, 2009), sendo que o caráter gerencial e as necessidades informacionais traduzem as principais prerrogativas da

controladoria (PIVA et al., 2017), da mesma forma tais prerrogativas representam os motivos que levaram à investigações da maioria dos estudos que contam no portfólio do Quadro 1.

4.2 Análise comparativa

A partir das análises dos conteúdos dos artigos descritos no tópico anterior, foram elaboradas as comparações das funções da controladoria identificadas nos trabalhos de Borinelli (2006) e de Lunkes e Schnorrenberger (2009). No entanto, foi necessário acrescentar novas funções às áreas de Controladoria que se apresentaram nos referidos textos, à medida em que o trabalho de análise do conteúdo dos artigos foi realizado. Os referenciais bibliográficos de Borinelli (2006) e de Lunkes e Schnorrenberger (2009) foram insuficientes para este trabalho. O resultado gerado possibilitou a criação de indicadores e o comparativo sobre as funções apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Comparação das funções da controladoria do setor público e do setor privado abordadas nos artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais das bases *Scopus* e *WOS*

Funções da Controladoria	Governo		Setor privado		Comparação % (a / b x 100)
	Nº	% (a)	Nº	% (b)	
Planejamento	2	67	9	90	22,2
Elaboração e interpretação de relatórios	1	33	7	70	14,3
Avaliação e deliberação	1	33	7	70	14,3
Administração de impostos	2	67	5	50	40,0
Gestão de riscos	1	33	6	60	16,7
Proteção do patrimônio	2	67	5	50	40,0
Controle Interno	3	100	8	80	37,5
Avaliação e consultoria	1	33	6	60	16,7
Análise e avaliação econômica	1	33	8	80	12,5
Processamento de dados	0	0	2	20	0,0
Atender aos agentes de mercado	1	33	5	50	20,0
Análises de Relatórios Governamentais	2	67	2	20	100,0
Gestão do Sistema de informações	1	33	9	90	11,1
Controle	3	100	10	100	30,0
Contábil	3	100	9	90	33,3
Gestão de pessoas	1	33	3	30	33,3
Direção	0	0	3	30	0,0
Gestão organizacional	0	0	6	60	0,0
Coordenação	1	33	7	70	14,3
Corregedorias	1	33	0	0	-
Transparência	1	33	0	0	-
Auditorias	2	67	5	50	40,0
Ouvidorias	1	33	0	0	-
Integridade	1	33	0	0	-
Todas	32	100	122	100	26,2

Fonte: elaborado pelos autores

Na Tabela 1, a quantidade (Nº) representa o indicador do total de artigos encontrados cujos conteúdos abordaram a respectiva função da controladoria para cada os setores de atuação analisados. Os valores das colunas percentuais (%) representam a razão entre a quantidade de artigos relativos a cada função e ao total de funções referidos nos artigos relativos a cada um dos setores.

A descrição percentual da Tabela 1 sobre as funções indicadas no conteúdo dos artigos permite verificar que no setor privado: (i) as atividades mais presentes (acima de 80%) foram planejamento, controle interno, análise e avaliação econômica, gestão do sistema de informação, controle e contábil; (ii) as atividades menos frequentes (abaixo de 20%) foram

processamento de dados, análises de relatórios governamentais, corregedoria, transparência, ouvidoria e integridade, estas quatro últimas não possuem sequer uma função relacionada à controladoria.

Os percentuais da Tabela 1 ainda indicam que no setor público: (i) as atividades mais frequentes (acima de 80%) foram controle, controle interno e contábil; (ii) as atividades menos frequentes (abaixo de 20%) foram processamento de dados, direção e gestão organizacional. Vale destacar que estas últimas funções com destaque nas entidades do setor público não são sequer citadas nos estudos de Borinelli (2006) e Lunkes e Schnorrenberger (2009) como função associada à área ou atividade de controladoria.

É preciso considerar que as funções que compõem a controladoria têm relação com a missão institucional da entidade, na medida em que a organização faz parte de um ambiente. Para sobreviverem e continuarem operando nesse ambiente a controladoria precisa cumprir sua missão, “o que deveria acontecer por meio do atendimento às demandas que lhes são impostas pela sociedade” (BORINELLI, 2006, p. 12), o que explica os motivos de entidades do setor público optarem por deferentes tipos de funções, dado o aspecto ambiental e institucional nos quais estão imersas.

De forma relevante, a análise comparativa da Tabela 1 demonstra que não há consenso nas abordagens quanto à existência de uma estrutura consolidada das funções de controladoria, corroborando com a afirmação de Borinelli (2006). Por outro lado, é possível perceber no comparativo que a função contábil da controladoria possui semelhança quanto ao caráter positivo de institucionalização em governos e empresas, cujos processos isomórficos normativos podem ter sido primordiais na determinação dos padrões de semelhança organizacional (DiMAGGIO; POWELL, 1983). No outro extremo da comparação, há diferenças relevantes na adoção de determinadas funções da controladoria entre os setores, a exemplo das funções de corregedoria, ouvidoria e integridade predominantes nos governos, cujas pressões institucionais e estratégias de legitimação podem ter influenciado a institucionalização destas funções nestas organizações (SUCHMAN, 1995), ou seja apenas em governos; e não ter o mesmo efeito nas empresas. Tais observações da pesquisa são relevantes, apesar de não determinar efeitos causais sobre o comportamento dos percentuais de abordagem das funções de controladoria.

5 Conclusões

Com o presente estudo buscou-se analisar quais são as variações entre as funções de controladoria nas organizações do setor privado em comparação com as do setor público a partir das abordagens encontradas nas publicações de artigos da Scopus e da WOS. Foi considerado que as funções definidas pela literatura do campo, para as quais os aspectos de governança e *accountability*, o isomorfismo e as relações sociais podem ser relevantes na determinação das funções da controladoria, em ambos os ambientes público e privado.

Nesse sentido, a análise bibliométrica realizada nas bases de dados *Scopus* e *Web of Science* (WOS) resultou no portfólio dos artigos cujos conteúdos indicaram algumas similaridades e diferenças nas abordagens das funções de controladoria entre o conteúdo das publicações voltadas às organizações públicas e as aplicações voltadas às organizações privadas.

As análises apontaram, principalmente, que: (i) há um aumento no número de publicações, ocorrido em período recente, principalmente nos anos de 2017 e 2019, indicando que o tema está sendo debatido pelas respectivas comunidades acadêmicas; (ii) os estudos nacionais são predominantes no portfólio; (iii) os artigos direcionados ao setor público apresentam menor participação no portfólio (23%), indicando que o gerencialismo e a governança democrática ainda não avançaram o suficiente para demandar por esse tipo de

análise sobre funções organizacionais nos órgãos públicos; (iv) no comparativos das funções abordadas pela produção científica entre governos e setor privado, a função da controladoria que apresentou maior padrão de adoção (similaridade) nos dois setores foi a função contábil, indicando haver presença de processo isomórfico normativo na adoção de padrões semelhantes devido ao grande alcance do trabalho das agências regulamentadoras em benefício da própria finalidade de controle da informação contábil; (v) em comparação com o setor privado as diferenças mais relevantes quanto às funções da controlaria se referem à corregedoria, ouvidoria, integridade e transparência, funções exclusivas da controladoria no setor público. Tais funções são priorizadas nos governos, porém, nas empresas não foi observada a mesma demanda, o que pode indicar prioridade política, estratégia de legitimação e pressões institucionais para adoção de tais funções em governos.

Cabe ainda destacar que a missão da controladoria observada no setor governamental leva em consideração sua legitimação através do modelo da Controladoria Geral da União, com foco maior na prevenção de corrupção e conformidade legal. Por outro lado, a missão da controladoria no setor privado tem maior foco no suporte à gestão por meio de informações tempestivas e relevantes, ou seja, o foco está da mensuração do resultado.

A partir dessas constatações é possível sugerir, como indicação para estudos futuros, o aprofundamento na identificação das práticas organizacionais relacionadas às estruturas das controladorias no setor público, tendo em vista que foi demonstrada na presente análise a relevância das similaridades e diferenças originadas da comparação com o setor privado e o público em termos de funções. Tais análises apresentadas são relevantes para as propostas que busquem o aprofundamento no conhecimento do campo organizacional e o fortalecimento da governança nas organizações, com ênfase ao setor público mais carente de estudos.

Referências

BARRETO, J.M.P. **A controladoria em organizações públicas**: uma avaliação das práticas de governança. Tese de doutorado em administração, Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2015.

BEUREN, I.M.; ZONATTO, V.C.S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 48, p. 1135-1163, 2014.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

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

CGM – Controladoria Geral do Município - São Paulo. **Apresentação**. 2020. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/controladoria_geral/a_cgm/index.php?p=142874. Acesso em: 31/07/2020.

CGU – Controladoria Geral da União. **Institucional**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional#:~:text=Info-,Institucional,combate%20C3%A0%20corrup%C3%A7%C3%A3o%20e%20ouvidoria>. Acesso em: 31/07/2020.

CRUZ, M.C.M.T.; SILVA, T.A.B.; SPINELLI, M.V. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. **Cad. EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, 721-43, Sept. 2016.

DENHARDT, R.B. **Teorias da Administração Pública**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. **American Sociological Review**, v. 48, p. 147-160, 1983.

EMIRBAYER, M.; MISCHÉ, A. *What Is Agency?* **American Journal of Sociological**, v. 103, n. 4, p. 962-1023, 1998.

FONTES FILHO, J.R. Governança organizacional aplicada ao setor público. VIII *Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Panamá, 28-31 de outubro, 2003.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 200 p., 2008

GUIMARÃES, I. C.; PARISI, C.; PEREIRA, A. C.; WEFFORT, E. F. J. A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 11, n. 32, 2009.

HOOD, C. *A public management for all seasons?* **Public Administration**, v. 1, n. 69, p. 3-19, 1991.

LINO, A. F.; CARVALHO, L. B.; AQUINO, A. C. B.; AZEVEDO, R. R. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 53, p. 375-391, 2019.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria na Coordenação dos Sistemas de Gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

MINTZBERG, H. **Criando Organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. 2. ed. São Paulo: Atal, 2006.

OLIVEIRA JR, N.J.; CHAVES JR, O.D.L.; LIMA, M.S. A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**. v.5, nr. 1, p. 38-54, 2009.

OSBORNE, S. *The new public governance?* Londres: Routledge, 2010.

PELEIAS, I.R; CAETANO, G.; PARISI, C.; PEREIRA, A.C. Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no EnANPAD e Congresso USP: análise bibliométrica no período 2001-2011. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 4, p. 29-49, 2013.

PETERS, B.G. PIERRE, J. *Governance Without Government? Rethinking Public Administration. Journal of Public Administration Research and Theory*, v. 2, n. 8, p. 223-243, 1998.

PIVA et al. As práticas de controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. **Revista Espacios**, v. 38, n. 22, 2017.

REPEC – Rede Paulista de Controladorias Municipais. **Acordo de Cooperação Técnica**. 2019, 01-11. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/Secretarias/controladoria_geral/rede_paulista_de_controladorias__repac/index.php?p=280188

SLOMSKI, V., CAMARGO, G.B.de, AMARAL FILHO, A.C.C., SLOMSKI, V.G. (2010). A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n.4, 933-937.

SUCHMAN, M. C. *Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. The Academy of Management Review*, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

THORNTON, P.H.; OCASIO, W.; LOUNSBURY, M. *The institutional logics perspective*. Oxford: Oxford University Press, 2012.