

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

ANÁLISE DAS PÚBLICAÇÕES SOBRE CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

Fátima Adriane Lima

Trabalho de Conclusão do Curso de
Contabilidade na Faculdade de Ciências
Contábeis da Universidade Federal do Rio
Grande do Sul.

Orientadora: *Prof. Dra. Romina Batista de
Lucena de Souza*

Porto Alegre

2011

Resumo:

O crescente desenvolvimento da controladoria para melhorar a gestão e o desempenho das empresas no âmbito privado vem motivando setores públicos a buscarem também esse recurso para melhoria de seus resultados e objetivos. Entretanto, a aplicação da controladoria na gestão pública ainda pode ser considerada uma novidade, levando-se em consideração que nem todos administradores podem contar com um *controller* em sua equipe de trabalho. Sendo assim, ainda são poucos os trabalhos acadêmicos que tratam do assunto. Ao reconhecer a importância desta temática, este trabalho tem o objetivo de apresentar uma revisão de como a academia vem tratando o tema controladoria na gestão pública através da revisão da bibliografia existente sobre o tema. A partir do levantamento dos temas recorrentes nos artigos encontrados, buscou-se analisar a posição defendida pelos autores dos textos no que se refere à importância da controladoria na gestão pública, sua posição no organograma da administração e a função do *controller*, visando a construção de uma visão acadêmica da controladoria aplicada à gestão pública. A conclusão deste estudo aponta a defesa da implementação da controladoria como instrumento de transparência, legalidade e eficiência de resultados da administração pública, bem como atribui ao *controller*, entre outras, as funções de planejamento, controle e levantamento de alternativas na gestão do bem público, auxiliando seus gestores.

Palavras chaves: controladoria, gestão pública, administração pública.

1. Introdução:

O objetivo deste trabalho é apresentar uma revisão na literatura nacional sobre o assunto controladoria na gestão pública. Através da análise de artigos sobre o assunto, busca-se uma maior compreensão do estado da arte neste tema.

A controladoria é a parte da contabilidade responsável por implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades. Além de promover a integração entre as áreas, através do suprimento de informações, cabe à controladoria subsidiar os gestores com informações que lhe conduzam a melhor escolha entre as alternativas possíveis.

Segundo Mosimann (1999, p.103):

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

O crescimento das empresas privadas, a fim de atender o mercado em expansão, trouxe a necessidade de uma maior especialização dos seus setores e, também, uma maior complexidade à gestão eficiente das mesmas. A necessidade de se ter na empresa um setor ou pessoa responsável por coordenar todos os seus segmentos para um objetivo em comum (que são as metas propostas da empresa, desenvolvidas em seu planejamento estratégico) faz com que o campo da controladoria no setor privado venha se desenvolvendo de forma cada vez mais rápida, como uma resposta eficiente à esta demanda.

No que se refere à administração pública, o desafio do administrador é outro. Tendo em vista que sua função, entre outras, é planejar, orçar, executar gerenciar e fiscalizar políticas públicas, organizar e administrar a fazenda pública, segundo AMORIN E REBIÉN (2008,p.2), o desafio que a ele se impõe é “a otimização e utilização dos recursos disponíveis, cada vez mais escassos, frente às despesas públicas cada vez mais crescentes.”

Segundo os mesmos autores:

Na gestão pública, nos dias atuais, existem muitos relatórios financeiros, orçamentários e contábeis que fornecem um grande número de informações, mas em sua maioria, ainda poucos são utilizados para o processo de tomadas de decisões. (AMORIM e REBIÉN, 2008, p.2)

Assim, ainda que de forma muito lenta, se comparado ao serviço privado, a controladoria no meio público vem ganhando mais espaço, como uma resposta à necessidade de “otimização de recursos”. Prova disso é que já estão sendo abertos concursos públicos específicos para *controller* (profissional responsável pela controladoria).

Como a controladoria no setor público é uma experiência relativamente nova, a literatura hoje desenvolvida sobre o assunto, em sua grande maioria, aborda o tema sob o ponto de vista do meio privado. O caminho da controladoria pública ainda está em construção. Sendo assim, o objetivo deste trabalho é analisar o que vem sendo desenvolvido de pesquisa no meio acadêmico sobre a controladoria no setor público através do estudo bibliográfico de artigos publicados sobre o tema.

Numa primeira parte será feito um reconhecimento dos textos e elaborado um levantamento dos principais assuntos tratados nos artigos selecionados. Num segundo momento, através da realização de uma leitura mais objetiva, buscaremos encontrar nos textos a visão dada pelos seus autores às seguintes questões:

Qual a importância e o porquê da controladoria no setor público?

Qual a função do *controller* no setor público?

Onde a controladoria deve estar posicionada no organograma das gestões públicas e por quê?

Através das respostas encontradas, pretendemos construir uma visão geral da controladoria aplicada à administração pública, defendida por estes artigos.

2. Fundamentação Teórica:

A fim de definir os conceitos abordados neste trabalho, faremos, a seguir, a conceituação de administração pública e a conceituação de controladoria.

A administração pública é entendida como todo e qualquer órgão que gerencia recursos sociais e que tenha como fim prestar serviços à sociedade.

Sobre este tema, Slomski (2003, p.366) conceitua o serviço público como:

[...] o conjunto de atividade-meio e de atividades-fim exercidas ou colocadas à disposição da sociedade, prestadas diretamente, permitidas ou concedidas pelo Estado, visando proporcionar o maior grau possível de bem estar social da coletividade.

Podemos assim compreender como exemplos de administração pública as administrações municipais, estaduais e federais, bem como os departamentos que prestam serviço à sociedade e administram o bem público.

Para o embasamento teórico deste trabalho, fomos buscar na literatura a definição de controladoria. Sobre o tema, o autor Slomski (2005.p.15) define controladoria como:

A busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade.

Ainda sobre este assunto o autor compara a controladoria a um concerto musical onde todos precisam estar em consonância para obter o resultado final harmônico. Segundo Slomski (2005.p15):

Num mundo conturbado, onde cada um é avaliado pelo que produz, é premente a existência de um órgão que faça essa concentração (ato de produzir sinfonia) – onde todos os instrumentos toquem de maneira isolada, porém sob a mesma batuta, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade.

Sendo assim, podemos compreender a controladoria como a instância responsável pela garantia do melhor funcionamento possível de todos os setores envolvidos no processo administrativo. Neste quadro, a controladoria não exerce um papel de caráter fiscalizador, mas sim de avaliação e ajuste do trabalho desenvolvido para que se atinja os objetivos propostos.

3. Metodologia:

Este trabalho tem como metodologia a revisão bibliográfica e caracteriza-se como uma pesquisa descritiva e qualitativa.

Segundo Gil: “[...] a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado” (2008, p.50), constituído principalmente de livros e artigos científicos. Já a pesquisa descritiva tem por objetivo segundo (GIL,2008, p. 50) descrever, registrar ,analisar e interpretar as características de determinada população com o objetivo de aprofundar o estudo de determinado tema.

Sendo assim, nos propomos a realizar uma revisão bibliográfica de artigos nacionais sobre o tema controladoria na administração pública. A partir da seleção e leitura destes textos, objetivamos analisar e interpretar as idéias apresentadas pelos autores acerca do tema abordado a fim de demonstrar como a academia vem tratando a temática da controladoria no meio público.

Consideramos ainda nossa pesquisa qualitativa, pois trabalhamos com uma amostragem de textos, analisando as idéias ali apresentadas. Nossa escolha pela abordagem qualitativa se justifica, também, pelo objetivo a que nos propomos: o de construir uma visão da controladoria pública no meio acadêmico a partir de textos acadêmicos já publicados. Tal escolha nos impulsiona a ler e analisar as idéias contidas nos artigos selecionados, fazendo-as dialogar entre os artigos, evitando apenas enumerá-las.

Para o *corpus* de nossa pesquisa, definimos como textos acadêmicos aqueles publicados por autores vinculados a Universidades, sejam eles professores ou estudantes. Os textos deveriam ter padrões acadêmicos, ou seja, deveriam ser resultado de um estudo desenvolvido pelos seus autores.

Devido à dificuldade de encontrar artigos sobre o assunto, concentramos nossa busca em textos publicados em dois veículos diferentes: na Internet – meio mais rápido de acesso a novas publicações; e em periódicos de contabilidade – meio legitimamente reconhecido pela academia. As palavras utilizadas para a busca dos artigos nos dois meios foram: controladoria,

gestão pública e administração pública. Ao fim de nossa busca, selecionamos treze textos que atenderam as condições estabelecidas acima e que passaram a compor nosso *corpus*.

Num primeiro momento do trabalho, apresentamos uma breve visão dos artigos selecionados a partir da qual será levantada uma lista dos assuntos abordados pelos artigos. Na segunda parte do trabalho, realizaremos uma leitura mais objetiva, onde serão levantadas as idéias de cada autor sobre os seguintes assuntos: a importância e o porquê da controladoria no setor público, a função do *controller* no setor público e onde a controladoria deve estar posicionada no organograma das gestões públicas.

4. Análise de resultados:

4.1 Apresentação dos textos

4.1.1 Visão geral dos textos selecionados

A primeira proposta deste trabalho é descobrir através dos artigos selecionados, quais os assuntos que estão sendo abordados nos textos acadêmicos sobre controladoria e gestão pública. Através desta visão geral dos textos, poderemos ter uma idéia dos pontos que hoje vêm sendo motivo de pesquisa para academia dentro da temática da controladoria na gestão pública e quais os aspectos que requerem maior entendimento e desenvolvimento no meio acadêmico da contabilidade. Segue abaixo a lista dos textos selecionados e uma breve visão geral sobre os mesmos:

QUADRO 1 – ARTIGOS PESQUISADOS

	título	autor(es)
artigo1	Controladoria na Administração Pública Municipal: Estudo de Modelo para Prefeitura de Nova Santa Rita	Airton Roberto Rebién, Adriana Viegas de Amorim
artigo2	Implementando a gestão pela Qualidade Total: O Caso da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro	Marcelo Nunes de Souza, João Alberto Neves dos Santos, márcia Andréa P. Suzano T. da Silva
artigo3	Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia	Marcelo David davis, José Roberto de Souza Blaschek

artigo4	A Controladoria e as Inovações Tecnológicas na Gestão Pública: O Caso Governança Eletrônica na Prefeitura na Prefeitura Municipal de Uberlândia.	Edileusa Godoi de Sousa, Mara Alves Soares, Edvalda Araujo Leal
artigo5	Controladoria Pública Municipal na Perspectiva dos Profissionais do Controle Externo	Wilson Gerigk, Marcelo Resquetti Tarifa, Lauro Brito de Almeida, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo
artigo6	A Controladoria e a Gestão pública: A Experiência do Governo do Estado do Ceará	Maria da Glória Arrais Peter, Mônica Clarck Nunes Cavalcante, Maria Naiula Monteiro Pessoa, Sandra Maria Santos, Fábio Arrais Peter
artigo7	Administração Pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e Controladoria	Marco Aurélio Kalife
artigo8	Os Sistemas de Planejamento, Execução e Controle da Gestão Pública- Uma Nova Proposta	Ana Maria Pellini
artigo9	O Papel do Controle Interno na Administração Pública	Pedro Gabriel Kenne da Silva
artigo10	Controladoria Governamental Um Enfoque Municipal "Estudo de Caso"	Blênio César Severo Peixe
artigo11	A gestão pública e os desperdícios na aplicação dos recursos	Renato Santos Chaves
artigo12	As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública- Teoria Versus Prática	Janilson Antônio da Silva Suzart
artigo13	A Controladoria Governamental no âmbito da Gestão Pública	André Bloise Hochmuller

Fonte: Elaborado pelo autor

Dos artigos selecionados cinco são estudos de caso que tem por objetivo analisar instrumentos adotados pela controladoria para a melhoria da administração pública. Em três textos foram analisados especificamente como foi implantada a controladoria nos entes públicos, usando como referência municípios e estados que possuem um programa de controladoria em sua administração. Um texto analisou a implementação da Qualidade Total com o objetivo de, segundo AMORIM (2008,p.2)

[...] apresentar a Metodologia de Implementação da Gestão pela Qualidade Total (MIGQT), com foco estratégico e facilmente adaptada à realidade das organizações públicas brasileiras, buscando uma mudança nas práticas gerenciais.

Por fim o quinto artigo analisa como a controladoria poderia contribuir no processo de governança eletrônica. O estudo foi feito no município de Uberlândia através do Plano Municipal de Governança Eletrônica que, definido por LEAL (2005, p. 7), é:

O Plano consistiu na aplicação conjunta e simultânea de programas voltados a uma gestão participativa e transparente, com foco ainda, na inclusão digital e a economia de custos operacionais.

Dois artigos focaram seu estudo no papel do controle interno na administração pública através de pesquisa sobre o assunto em instituições públicas. Um fez uma análise das instituições que tem controladoria. O outro analisou a controladoria no ambiente público, sob o olhar dos próprios profissionais da controladoria, através de uma pesquisa com os mesmos para saber suas opiniões sobre o assunto.

Dois artigos abordam a temática da Controladoria na Gestão Pública relacionando-a a questões legais que envolvem a administração pública. Os artigos pontuam a importância das leis que regulam a gestão e a importância da controladoria na eficiência e transparência da aplicação dos recursos. O primeiro artigo aponta que falhas na controladoria podem ocultar atos de improbidade administrativa. Ainda sob a perspectiva de que a controladoria também é um instrumento de transparência e controle dos atos de governantes, o segundo artigo fala da importância da mesma para atender a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo KALIFE (2004, p. 7-12)

Controladoria tem desenvolvido projetos de controle preventivo com o objetivo de tornar a administração transparente, reduzir os gastos públicos e promover a eficiência e a eficácia das atividades da Prefeitura (...) No eixo da transparência, a Lei prevê ampla divulgação, inclusive pela Internet, de quatro novos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, que permitem identificar receitas e despesas — possibilitando maior acesso às contas públicas por parte do contribuinte.

Três artigos abordam a controladoria pública, fazendo uma análise teórica do assunto levantando a importância de sua prática, sistemas de planejamento, execução e controle e sua contribuição para o desenvolvimento organizacional da administração. Os artigos também apresentam um breve histórico sobre o desenvolvimento de leis que foram tornando cada vez

mais rigorosas em relação à questão orçamentária e de aplicação de recursos, fazendo com que a controladoria se torne cada vez mais importante no auxílio a gestores.

Um dos artigos ainda defende a idéia de que deveriam ser apresentados indicadores sociais junto aos indicadores financeiros na prestação de contas governamentais. Segundo seu autor, esta seria uma forma de tornar fácil para a sociedade a análise das ações dos governos e dos recursos por eles aplicados.

Um artigo analisa ainda as deficiências do controle interno governamental frente à evolução econômica atual. Através de seu estudo, o autor conclui a necessidade de incorporação da gestão de risco aos sistemas de controle interno das organizações públicas, para que estas tenham condições de enfrentar um ambiente de riscos e incertezas que é a realidade da economia atual.

4.1.2 Apresentação objetiva dos artigos

A segunda parte deste trabalho tem por objetivo, através dos artigos lidos, fazer um levantamento de como a academia vem tratando os seguintes pontos sobre o assunto controladoria na gestão pública:

Qual a importância e o porquê da controladoria no setor público?

Qual a função do controller no setor público?

Onde a controladoria deve estar posicionada no organograma das gestões públicas e por quê?

Segue a apresentação dos textos, a partir da visão que cada um apresenta para as questões levantadas por este trabalho, para posterior análise.

Artigo 1: No texto **Controladoria na Administração Pública Municipal: Estudo de Modelo para Prefeitura de Nova Santa Rita**, escrito por Airton Roberto Rebién e Adriana Viegas de Amorim, os autores defendem a idéia de que a controladoria tem a função de contribuir para que gestores públicos busquem cumprir os programas, metas e as ações do governo. Através de sistemas de controle, ela contribui para o acompanhamento e

desenvolvimento do trabalho a fim de assegurar a aplicação correta de recursos do patrimônio público. Segundo eles, a controladoria ainda aumenta a transparência das contas públicas, contribuindo na elaboração e publicação de relatórios exigidos legalmente, como a Lei de Orçamentos, a Lei de Responsabilidade Fiscal e portarias da Secretaria do Tesouro Nacional. Sendo assim, para que a controladoria possa analisar livremente todos os níveis da administração sem subordinação a nenhum setor, os autores defendem a idéia de que a mesma deve ser vinculada diretamente ao Prefeito. Sua autoridade é exercida apenas para aconselhar gestores e não para comandar nenhum tipo de ação. Neste quadro, o *controller* na gestão pública é apontado como o responsável pela execução do controle, sendo sua função coletar e analisar dados a fim de subsidiar alternativas para a tomada de decisão dos gestores.

Artigo 2: O texto **Implementando a gestão pela Qualidade Total: O Caso da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro**, escrito por Marcelo Nunes de Souza, João Alberto Neves dos Santos e Márcia Andréa P. Suzano T. da Silva, defende a posição de que a controladoria vem a contribuir para o ente público com uma maior racionalização e melhor uso de aplicações de seus recursos. Sua implementação busca melhorias no desempenho das organizações públicas, proporcionando o alinhamento de estratégias e ações a fim de atingir metas e viabilizar projetos das organizações públicas. Enquanto estudo de caso, o artigo apresenta a controladoria instituída através de uma secretaria de governo que centraliza o Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria no Rio de Janeiro. O texto apenas aborda onde hierarquicamente a controladoria se localiza, mas não discute o porquê desta posição. Na situação relatada pelo estudo, o papel do *controller* seria de realçar alguns fatores que irão influenciar as decisões de gestores na viabilização de mudanças na administração pública.

Artigo 3: O texto **Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia**, de Marcelo David Davis e José Roberto de Souza Blaschek, afirma que a controladoria tem por objetivo auxiliar na organização pública para que esta atenda a seus objetivos, avaliando e aprimorando seus sistemas de gerenciamento. Segundo eles, a controladoria ajuda as gestões públicas a atingir seus objetivos e, através dos controles internos, proporciona confiança e credibilidade no trabalho realizado pelo ente público para a população. Os autores defendem ainda a idéia da

implementação de gerenciamento de riscos nas administrações públicas. Para que garanta a velocidade das informações bem como a adequada autonomia técnica indispensável à função de controle, a controladoria deve funcionar nos órgãos e ser subordinada técnica e administrativamente à unidade coordenadora central. No entanto, os autores não apontam diretamente qual seria o papel do *controller* na administração pública.

Artigo 4: Em **A Controladoria e as Inovações Tecnológicas na Gestão Pública: O Caso Governança Eletrônica na Prefeitura na Prefeitura Municipal de Uberlândia**, escrito por Edileusa Godoi de Sousa, Mara Alves Soares e Edvalda Araujo Leal, os autores afirmam que os objetivos da controladoria são contribuir para eficácia operacional, viabilizar a gestão econômica e integrar as áreas de responsabilidade, buscando eficiência e qualidade na prestação do serviço público, contribuindo assim, para a eficiência e transparência das ações dos agentes políticos frente à sociedade. Ainda que o texto não aborde onde deve se localizar a controladoria dentro do organograma da administração pública, o mesmo define como papel do *controller* analisar projetos, selecionar os prioritários, alocar recursos e acompanhar os investimentos em andamento. Além disso, caberia ao *controller* auxiliar gestores, administrar o sistema e apresentar estudos preliminares para novos investimentos e encaminhar instrumentos de orientação e controle para servir de suporte para a tomada de decisões do gestor.

Artigo 5: No artigo **Controladoria Pública Municipal na Perspectiva dos Profissionais do Controle Externo**, de Wilson Gerigk, Marcelo Resquetti Tarifa, Lauro Brito de Almeida e Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, a controladoria no serviço público tem por objetivo a colaboração na coordenação de ações sob o enfoque gerencial, disponibilizando informações de forma clara e objetiva afim de que os objetivos traçados sejam atingidos. Através das informações fornecidas, a controladoria busca a eficácia de resultados da gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial das organizações públicas. Segundo os autores, vários fatores justificam a implementação da controladoria nos setores públicos entre eles: a escassez de recursos para o custeio de serviços, o maior envolvimento da comunidade em acompanhar o uso do dinheiro público e as novas imposições impostas pela legislação, como por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal. Para os autores, a controladoria deve ser vinculada diretamente ao Prefeito, evitando, desta forma, o conflito e coerção de secretarias e demais órgãos por estar no mesmo nível hierárquico. Sendo assim, a controladoria é vista como um órgão de apoio à função

diferencial. Nesta situação, o *controller* teria como função gerar informações relacionadas às questões que envolvem a administração do ente público.

Artigo 6: No texto **A Controladoria e a Gestão pública: A Experiência do Governo do Estado do Ceará**, de Maria da Glória Arrais Peter, Mônica Clarck Nunes Cavalcante, Maria Naiula Monteiro Pessoa, Sandra Maria Santos e Fábio Arrais Peter, os autores defendem que a controladoria deverá ter como objetivo o controle gerencial, fornecendo informações ao gestor e demais assessores a fim de melhorar o desempenho da gestão e, conseqüentemente, a qualidade dos serviços oferecidos à sociedade. Dentre as suas funções, está participar da formulação estratégica de curto e longo prazo, gerar informações gerenciais e implantar metodologias de controle e avaliação de resultados. Os motivos para implementação da controladoria no setor público são: o aumento e a grande diversificação das funções econômicas do governo; o aumento da população e, conseqüentemente, a ampliação dos serviços de responsabilidade do governo; a nova ordem global para a Administração Pública que requer, cada vez mais, ajustes nas despesas públicas e o equilíbrio financeiro das contas do Governo. No estudo de caso apresentado pelo artigo, a controladoria foi instituída através de uma secretaria ligada ao governo estadual, ainda que não sejam apresentadas justificativas para esta escolha. Entre as funções do *controller* estaria a de produzir informações estratégicas úteis, confiáveis e relevantes para a tomada de decisão.

Artigo 7: No texto **Administração Pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e Controladoria**, escrito por Marco Aurélio Kalife, a controladoria tem por objetivos criar projetos de controle preventivo para tornar a administração pública mais transparente, reduzir gastos e promover a eficiência e eficácia de suas atividades. Sua implementação no setor público se justificaria em função da Lei de Responsabilidade Fiscal e demais leis orçamentárias que fizeram com que o administrador público precisasse ser eficiente em suas ações, necessitando planejar o orçamento pautado pela obediência, objetividade e imparcialidade. Também, através da Lei, o administrador público tem um maior comprometimento com os resultados frente à comunidade. Ainda que não justifique sua escolha, o autor aponta a criação de uma secretaria com função de Controladoria Geral do Município, subordinada diretamente ao Prefeito, como o melhor local para a controladoria dentro do organograma da administração pública. Neste quadro, o *controller* teria como

função o controle interno e diversas operações nas esferas executivas e legislativas, a contabilidade comercial e gerencial, os custos, o orçamento, o planejamento e a parte de auditoria interna.

Artigo 8: No artigo **Os Sistemas de Planejamento, Execução e Controle da Gestão Pública- Uma Nova Proposta**, de Ana Maria Pellini, a controladoria no setor público se justificaria porque, atualmente, as administrações públicas estão desacreditadas de sua eficiência e credibilidade com a sociedade em geral. Formas de controles internos a fim de gerar índices comparativos de eficiência das verbas aplicadas seria uma forma de mensurar a eficiência dos atos e planos dos governos. Sendo assim, através da criação de índices comparativos de resultados obtidos pela administração pública, o governo poderia, através do controle interno, traçar novas metas sociais, passando pelas Leis de Diretrizes Orçamentárias, Plano Plurianual e Orçamento Anual. Essas definições se dariam em conjunto com a participação popular. A autora não aponta um lugar específico dentro do organograma da administração pública para a controladoria, nem especifica qual seria o papel do *controller*, mas define que cada Poder deve desenvolver o seu sistema de controle interno.

Artigo 9: No texto **O Papel do Controle Interno na Administração Pública**, de Pedro Gabriel Kenne da Silva, a controladoria é o conjunto de planejamento e definições de objetivos e metas, mecanismos de correção de desvios, transparência e controle das finanças. Além de atender a legislações vigentes, contribui para o desenvolvimento da participação popular no planejamento e controle do orçamento público. Defende a idéia de que, além de números contábeis, os relatórios tragam os índices de desenvolvimento do setor aplicado à verba, por exemplo, da saúde e da educação, para efeito de comparação de resultados efetivos e não somente de valores financeiros. Para o autor, a implementação da controladoria no setor público se justifica devido à complexidade dos instrumentos institucionais de controle da ação governamental, como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual. Se justifica, também, como instrumento para aumentar a credibilidade de governantes e de suas ações perante a sociedade em geral que cobra, cada vez mais, a transparência de seus atos. Para o autor, o órgão de controle deve ter independência funcional em relação às atividades controladas e é de responsabilidade dos postos de comando, sendo o papel do

controller desenvolver relatórios e demonstrações que venham a explicitar a aplicação dos recursos públicos.

Artigo 10: No texto **Controladoria Governamental Um Enfoque Municipal "Estudo de Caso"**, escrito por Blênio César Severo Peixe, a controladoria é uma área voltada para apoiar o gestor público na tomada de decisões, na prestação de contas, na aplicação de recursos de maneira eficiente e efetiva, viabilizando a integração do sistema de controle interno de fiscalização, contabilidade e auditoria. Através destas ações, o gestor obtém informações sobre todos os setores organizacionais que servirão para ajustes e correções, quando necessárias, e para a destinação adequada dos recursos públicos. De acordo com o autor, a administração pública foi criada para servir rigorosamente aos fins para os quais o Estado foi criado. Sendo assim, a necessidade de permanente controle sobre toda e qualquer atividade administrativa e o zelo pela responsabilidade e transparência da gestão pública torna a controladoria um importante instrumento democrático. O autor não aponta um lugar específico para a controladoria no organograma da administração pública, mas afirma ser papel do *controller* executar o controle interno, com responsabilidade técnica, qualificação especializada, isenção, credibilidade e independência no exercício das atribuições funcionais e prerrogativa para realização profissional de auditoria.

Artigo 11: No artigo **A gestão pública e os desperdícios na aplicação dos recursos**, de Renato Santos Chaves, o autor afirma que a controladoria abrange todos os atos administrativos (desde os atos rotineiros, as consultorias jurídicas e auditorias) no intuito de preservar o patrimônio público e evitar desperdícios na aplicação de recursos. Sendo assim, a controladoria bem executada serve de suporte e orientação para o melhor aproveitamento de recursos e fiscalização de sua aplicação, uma vez que, fragilidades dos sistemas de controle acarretam desperdícios e abrem a possibilidade de atos de improbidade na administração pública. O texto não aborda o papel do *controller* e nem sua posição no organograma da administração pública.

Artigo 12: No texto **As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública - Teoria Versus Prática**, de Janilson Antônio da Silva Suzart, afirma que a controladoria auxilia no

processo decisório, desenvolve mecanismos de acompanhamento de atividade e programas políticos e ajuda na avaliação de resultados, auxiliando os gestores em seu trabalho. Ainda que não explicita o porquê desta colocação hierárquica, para o autor, a controladoria faz parte do Poder Executivo, subordinada ao seu chefe (Governadores, Prefeitos) e é classificada como Secretária ou Órgão Autônomo. Entre as funções do *controller*, o autor aponta planejar e gerar informações (analisar e interpretar relatórios), controlar, exercer função contábil, avaliar (tanto resultados como desempenho) e gestão de risco e de custos.

Artigo 13: No artigo **A Controladoria Governamental no âmbito da Gestão Pública**, de André Bloise Hochmuller, a controladoria é um auxílio para o gestor público na tomada de decisões para aplicação de recursos de forma eficaz, efetiva e eficiente. Além disso, através de relatórios gerenciais e avaliações preventivas, é possível disponibilizar informações sobre tudo que está ocorrendo em todos os setores organizacionais. Desta forma, a controladoria zela pela transparência da gestão pública, sendo assim um importante instrumento democrático. Sem este eficiente sistema de controle, falhas poderiam ocorrer e gerar resultados desastrosos na gestão pública e na sua eficiência. O autor atribui a competência da controladoria ao Poder Executivo, mas não a classifica em uma ordem hierárquica. Entre as funções do *controller*, são apontadas a Implementação de rotinas e procedimentos, com foco nos resultados, a organização dos processos, a identificação e a solução dos problemas e o gerenciamento de informações.

4.2 Análise dos artigos

A partir da visão geral dos textos podemos ter um panorama das principais temáticas que têm norteado as discussões acadêmicas acerca da Controladoria na Gestão Pública.

O primeiro aspecto que nos chama a atenção é que boa parte dos artigos apresenta estudos de casos. Este fato reforça a idéia de que a controladoria no setor público tem este caráter de inovação, ou seja, acontece de forma experimental em alguns Estados e Municípios.

Outro aspecto relevante é a discussão acerca da concepção de controladoria. Os textos relacionam amplamente a necessidade da controladoria na administração pública às questões

de legalidade. Sendo assim, a responsabilidade legal atribuída ao administrador público sobre o gerenciamento dos recursos públicos e a possibilidade das administrações públicas buscarem a controladoria como auxílio para correta aplicação dos recursos são temas recorrentes nos artigos. Aliada à legalidade, a busca pela transparência da administração com vistas à prestação de contas para a comunidade e o papel da controladoria neste processo é outra temática relevante nos artigos lidos.

Por fim, ainda é debatida a idéia da adoção da controladoria no setor público frente às questões relativas às deficiências no atual modelo de controle das contas públicas e frente à necessidade de se administrar de forma eficiente e eficaz a verba orçamentária de estados e municípios.

Sendo assim, podemos dizer que, no âmbito acadêmico, a controladoria vem sendo discutida associada às temáticas da legalidade, transparência e eficácia da aplicação de recursos públicos, bem como da necessidade de modernização e adequação dos modelos de gestão pública à evolução da economia.

Partindo deste panorama geral dos textos, passaremos a analisar, mais especificamente, os tópicos que elencamos no item 4.1.2.

4.2.1 A importância e necessidade da controladoria na gestão pública

A importância da controladoria, tratada pelos artigos, define que o grande papel desta é auxiliar e subsidiar gestores na tomada de decisão. O fornecimento de informações úteis, relevantes e fidedignas para acompanhar, avaliar e redirecionar projetos, afim de que estes alcancem os objetivos e metas traçadas no seu planejamento, é de grande relevância para o bom funcionamento da administração pública.

Através de ações coordenadas, a controladoria tem por objetivo melhorar a eficiência e a eficácia das administrações no emprego de seus recursos; fazer parte do planejamento de planos e metas, controlar e avaliar para garantir que os objetivos traçados estejam sendo alcançados e assim buscar uma melhoria no seu desempenho. Também é parte de suas funções o controle das informações contábeis, auditorias e informações sobre todos os setores

organizacionais que servirão para ajustes e correções, quando necessário, para a destinação adequada dos recursos públicos.

Quanto à necessidade da controladoria no ente público, foram mencionados três grandes pontos. O primeiro diz respeito ao aumento das funções e diversificações que hoje a economia moderna exige do serviço administrativo público. O aumento da população acarreta igualmente o aumento das demandas sociais. Sendo assim, torna-se fundamental para o administrador melhor gerenciar os recursos públicos a fim de suprir as necessidades da população. A controladoria neste quadro representaria a eficácia na aplicação de recursos, através da elaboração de planejamentos e avaliação de resultados, e apoio aos gestores nas tomadas de decisões.

O segundo ponto diz respeito à atual descredibilidade que sofrem os administradores públicos por parte da sociedade. Segundo SUZART(2008,p3)

Devido às inúmeras notícias de corrupção nos governos públicos. A maior participação da sociedade para fiscalizar o emprego adequado de recursos fez com que governos buscassem maior transparência e credibilidade de seus trabalho. Neste sentido a controladoria tem o papel de controlar e auxiliar os gestores para que suas metas sejam alcançadas com maior eficiência, e desta forma dar mais transparência a gestão.

O terceiro ponto abordado diz respeito às necessidades geradas pelas Leis do Orçamento e Lei de Responsabilidade Fiscal. Conforme cita AMORIM (2008, p.2)

A Controladoria pode contribuir para aumentar a transparência das contas públicas, bem como para cumprir eficazmente a obrigatoriedade de elaboração e publicação dos relatórios exigidos pelas seguintes legislações: Lei n°. 4.320/64 (Lei de Orçamento), Lei Complementar n°. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional n°. 632 e 633, de 2006, e do Ministério de Orçamento e Gestão n°. 42, de 1999, com foco no controle interno da gestão orçamentária e financeira.

A evolução das Leis Federais exige cada vez mais dos gestores planejamento orçamentário e regras de divulgação de resultados a fim de regular as ações dos governantes, evitando possíveis fraudes. A controladoria, neste caso, se justificaria pelo apoio que poderia

prestar ao gestor público no controle interno da gestão orçamentária e financeira, bem como poderia contribuir para a transparência das contas públicas.

4.2.2 O papel do controller no setor público

Embora muitos textos não abordem diretamente o assunto, podemos notar que as funções do controller foram indiretamente abordadas quando se apontava as funções da controladoria. Nestes artigos e nos que falaram diretamente da função do profissional de controladoria, as principais funções atribuídas ao *controller* foram: subsidiar e auxiliar a tomada de decisão dos gestores; gerenciar informações úteis e relevantes dos processos para avaliação e correção dos mesmos, quando em execução ; avaliar o resultado dos processos; desenvolver relatórios que mostrem a aplicação de recursos e estudos preliminares para novos investimentos.

4.2.3 Onde a controladoria deve estar posicionada no organograma da gestão pública

Conforme vimos nos textos, dentre os artigos que citaram a colocação hierárquica da controladoria no sistema da administração pública, todos concordam que está deve estar subordinada diretamente aos governantes, nos exemplos citados, prefeitos e governadores. Como cita ALMEIDA(2007,p 14):

A controladoria deve estar subordinada exclusivamente ao Prefeito Municipal para evitar conflitos e coerção das Secretarias ou demais órgãos municipais, em virtude de se encontrarem no mesmo nível hierárquico.

Os textos definem a controladoria como um setor de staff, ou seja, de suporte a tomada de decisões por parte dos administradores públicos. Para que isto ocorra, ela deve estar livre de subordinações a outras secretarias, pois só assim poderá avaliar, coletar e controlar as informações de todos os demais setores e propor ajustes que deverão ser feitos para melhorar a eficiência do ente público. Esta tarefa é fundamental para que a controladoria possa subsidiar o gestor com dados que o auxiliem na tomada de decisões.

Conclusão:

Ao final do estudo realizado podemos concluir que o assunto controladoria na gestão pública é bastante abrangente. Os assuntos tratados pela academia são de ordem de estudos de casos para ver como estão sendo implantados sistemas de controle em órgãos públicos. Também são de ordem teórica, analisando a necessidade de se implementar e aprimorar a controladoria na gestão pública como forma de transparência da aplicação dos recursos sociais.

A questão legal, que vem forçando um melhor desempenho e responsabilidade dos gestores também foi pautada nos artigos. Sobre esse aspecto Sá (2005, p. 15) em sua tese de mestrado, também contribui quando afirma

A administração pública moderna tem passado por grandes desafios, dentre os quais a evolução da consciência da sociedade quanto à necessidade de acompanhar a gestão pública e a ação dos governantes.

Quanto o papel da controladoria e do *controller*, e sua importância para as gestões públicas, os textos foram unânimes em afirmar que estes são de extrema importância para auxiliar os gestores. A participação no planejamento de metas, controle de processos e devidos ajustes ao longo do percurso, a geração de informações e avaliação dos processos estão entre as funções mais citadas.

A controladoria ainda tem a importante função de garantir e promover, na medida do possível, a transparência das gestões. Para o livre acesso a todos os setores que envolvem uma administração pública, a controladoria deve estar ligada diretamente ao governante, podendo desta forma atuar sem conflito de interesses com setores a que estaria subordinada.

Ao final do estudo chegamos à conclusão que muito ainda há para estudar sobre o assunto, mas que a controladoria no setor público sem dúvidas se faz cada vez mais necessária e que, cada vez mais, os governos estarão optando por implementá-la como um recurso importantíssimo na administração de suas gestões financeiras.

Abstract

The increasing development of the controllership to improve the management and performance of the private companies has motivated the public sectors to seek also this feature to improve your results and aims. However, the application of controllership in the public administration can still be considered a novelty, taking into account that not all managers can rely on a controller in his team. Thus, there are few academic papers dealing with the matter. Recognizing the importance of this issue, this paper aims to present a review of how the academy has been treating the subject of the controllership in public management by reviewing the literature on the topic on the Internet. From the survey of the recurring themes in the articles found, we attempted to analyze the position advocated by the authors of the texts with regard to the importance of controllership in the public administration, its position in the hierarchy of the administration and function of the controller, aiming at building an academic view of the controllership applied to public administration. The conclusion of this study points to the defense of the implementation of the controllership as an instrument of transparency, legality and efficiency of results of public administration, and attaches to the controller, among others, the functions of planning, control and assessment of alternatives in managing the public good, helping its managers.

Keywords: controllership, public management, public administration

REFERÊNCIAS:

ALMEIDA, Lauro Brito de Almeida et alii. **Controladoria Pública Municipal na Perspectiva dos Profissionais do Controle Externo.** *ABCustos Associação Brasileira de Custos* - Vol. 2 nº 3 - set/dez 2007

AMORIM, Adriana Viegas de & REBIÉN, Airton Roberto. **Controladoria na administração pública municipal: estudo de modelo para prefeitura de Nova Santa Rita / RS.**

IN :http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/136.pdf. Data de consulta 01/06/2010

CAVALCANTE, Monica Clark Nunes et alii. **A Controladoria e a Gestão pública: A Experiência do Governo do Estado do Ceará.** IN: <http://www.intercostos.org/documentos/263.pdf>

CHAVES, Renato Santos. **A gestão pública e os desperdícios na aplicação dos recursos: ineficiência dos controles internos ou improbidade administrativa?** Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 979, 7 mar. 2006. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/8038>.

Davis, Marcelo David ET alii. **Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia.** IN: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/1.pdf>

FEU, Carlos Henrique. **Controle interno na administração pública: um eficaz instrumento de accountability.** IN: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4370>

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOCHMULLER, André Bloise. **A controladoria Governamental no âmbito da Gestão Pública** IN: <http://www.seer.ufg.br>

KALIFE, Marco Aurélio. **Administração Pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e Controladoria.** Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM. Volume 1 Número 1 SET-NOV de 2004.

LEAL, Edvalda Araujo et alii. **A controladoria e as inovações tecnológicas na gestão pública: o caso governança eletrônica na prefeitura municipal de Uberlândia.** IN <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/254.pdf>

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

PEIXE, Blênio César Severo. **Controladoria Governamental Um Enfoque Municipal "Estudo de Caso"**. IN: <http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/>

PELILINI, Ana Maria. **Os sistemas de planejamento, execução e controle da gestão pública: uma nova proposta**. IN: <http://www.seer.ufrgs.br>

SANTOS, João Alberto Neves dos et alii. **Implementando a gestão pela Qualidade Total: O Caso da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro**. IN: http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1998_ART077.pdf

SILVA, Pedro Gabriel kenne da. **O Papel do Controle Interno na Administração Pública**. Revista *ConTexto* - 1º Semestre 2002

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 1ª ed., São Paulo, Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. 1ª ed., São Paulo, Atlas, 2005.

SULZART, Janilson Antônio da Silva. **As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública- Teoria Versus Prática**

XAVIER, Manoel Quarsma ; CROZATTI, Jaime ; PIRES, J. S. D. B. ; GERIGK, W. . **Controladoria na gestão pública municipal: um desafio do conhecimento sistêmico**. In: Congresso Brasileiro de Custos, 2007, João Pessoa - PB. Anáís do XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa - PB : Associação Brasileira de Custos, 2007. v. 1. p. 1-15.

XAVIER, Manoel Quaresma. **A contabilidade gerencial como instrumento de apoio a gestão de uma entidade pública: Um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Maringa- PR**
IN: <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/1884/12102/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Vers%C3%A3o%20Final%20-%2026.10.07.pdf>