

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
MBA EM CONTROLADORIA E FINANÇAS**

FILADELFO DIAS MARTINS FILHO

**FUNÇÕES DE CONTROLADORIA EM UM INSTITUTO EDUCACIONAL PÚBLICO:
UM ESTUDO DE CASO**

PORTO ALEGRE

2015

Filadelfo Dias Martins Filho

**FUNÇÕES DE CONTROLADORIA EM UM INSTITUTO EDUCACIONAL PÚBLICO:
UM ESTUDO DE CASO**

Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista, pelo Curso de MBA em Controladoria e Finanças da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Orientador: Prof. Ms.Humberto Girardi

PORTO ALEGRE

2015

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela minha vida e pelas oportunidades proporcionadas na busca do conhecimento.

Ao meu pai, Filadelfo Dias Martins, por me ensinar através do exemplo o valor do estudo, da fé, do trabalho e da prática do bem com o próximo.

Ao meu orientador Professor Humberto Girardi por toda a confiança, paciência, parceria e sábias contribuições para o desenvolvimento deste trabalho.

À minha mãe, Maria Emília e á minha irmã, Maria Eugênia por todo o incentivo, apoio e torcida.

Ao Professor Maurício Tagliari por todo o apoio neste período.

“Os investimentos em conhecimento geram os melhores dividendos.”

Benjamin Franklin

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo avaliar se as funções de controladoria exercidas pelo Instituto Público do Nordeste se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura. Com o advento da Constituição Federal de 1988 como instrumento regulamentador de princípios e diretrizes para a administração pública, verifica-se uma grande necessidade de profissionalização dos órgãos públicos e seus agentes administradores. A controladoria possui um papel fundamental como um dos mecanismos que auxilia o gestor no processo de tomada de decisão, na análise da eficiência, economia de recursos e transparência de seus atos. A oferta de educação pública de qualidade exige criterioso planejamento e controle, nessa perspectiva, o Instituto Público do Nordeste, realizou a implantação da controladoria como proposta de melhorar a gestão pública e oferecer maior transparência em suas ações. A escolha do caso ocorreu em função da recente implantação do órgão de controladoria no Instituto Público do Nordeste e também pela oportunidade de acesso às informações e aos gestores da instituição. O estudo realizado fundamenta-se em uma pesquisa exploratória por meio de um estudo de caso com abordagem qualitativa de dados. Como técnica de coleta de dados, foi realizada uma entrevista em profundidade com o Coordenador de Planejamento e Controle do Instituto Público do Nordeste usando um questionário estruturado. A entrevista realizada abordou as inúmeras atividades que são executadas em um órgão de controladoria. De acordo com os resultados analisados, identificou-se a correlação das respostas do entrevistado às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura, como também, a necessidade de adequações da atuação da controladoria na instituição.

Palavras-chaves: Controladoria. Gestão. Administração Pública.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|--|----|
| ILUSTRAÇÃO 1 VISÃO ESQUEMÁTICA DO OBJETO DE ESTUDO DA CONTROLADORIA..... | 16 |
| ILUSTRAÇÃO 2 ESTRUTURA DA CONTROLADORIA | 25 |
| ILUSTRAÇÃO 3 GESTÃO DO PLANEJAMENTO | 30 |
| ILUSTRAÇÃO 4 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL..... | 45 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| QUADRO 1 OBJETIVOS DA CONTROLADORIA, SEGUNDO A LITERATURA... | 22 |
| QUADRO 2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NO AMBIENTE ORGANIZACIONAL | 37 |
| QUADRO 3 GRAU DE ENVOLVIMENTO DA CONTROLADORIA..... | 46 |
| QUADRO 4 ATIVIDADES DE CONTROLADORIA RELACIONADAS À FUNÇÃO CONTÁBIL | 47 |
| QUADRO 5 ATIVIDADES DE CONTROLADORIA RELACIONADAS À FUNÇÃO FINANÇAS | 49 |
| QUADRO 6 ATIVIDADES DE CONTROLADORIA RELACIONADAS À FUNÇÃO GERENCIAL-ESTRATÉGICA | 51 |
| QUADRO 7 ATIVIDADES DE CONTROLADORIA RELACIONADAS À FUNÇÃO CONTROLE INTERNO | 54 |
| QUADRO 8 ATIVIDADES DE CONTROLADORIA RELACIONADAS À FUNÇÃO PROTEÇÃO E CONTROLE DOS ATIVOS | 56 |
| QUADRO 9 ATIVIDADES DE CONTROLADORIA RELACIONADAS À FUNÇÃO CUSTOS | 56 |
| QUADRO 10 ATIVIDADES DE CONTROLADORIA RELACIONADAS À FUNÇÃO GESTÃO DA INFORMAÇÃO | 57 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

GC – Governança Corporativa

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IFAC - Federação Internacional de Contadores

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PPA – Plano Plurianual

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 10 |
| 1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA..... | 12 |
| 1.1.1 Objetivo Geral | 12 |
| 1.1.2 Objetivos Específicos | 12 |
| 1.2 JUSTIFICATIVA E DELIMITAÇÃO..... | 13 |
| 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA | 14 |
| 2.1 CONTROLADORIA | 14 |
| 2.1.1 Conceito de Controladoria | 14 |
| 2.1.2 Objeto de Estudo da Controladoria | 15 |
| 2.1.3 A Controladoria e as Ciências Afins | 17 |
| 2.2 A CONTROLADORIA ENQUANTO ÓRGÃO DO SISTEMA FORMAL DAS ORGANIZAÇÕES | 20 |
| 2.2.1 Controladoria enquanto Área Organizacional | 20 |
| 2.2.2 Missão da Controladoria | 21 |
| 2.2.3 Objetivos da Controladoria | 21 |
| 2.2.4 Posição Hierárquica da Controladoria | 23 |
| 2.2.5 Estrutura da Controladoria | 23 |
| 2.3 CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA | 25 |
| 2.3.1 Administração e Gestão Pública | 25 |
| 2.3.2 Controladoria na Gestão Pública | 28 |
| 2.3.3 Processo de Planejamento da Administração Pública | 30 |
| 2.3.4 Governança Corporativa na Administração Pública | 33 |
| 2.4 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA..... | 35 |
| 2.4.1 Atividades e Funções da Controladoria | 35 |
| 3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS | 39 |
| 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA..... | 39 |
| 3.2 UNIDADE DE ANÁLISE | 40 |
| 3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS | 40 |
| 3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS | 42 |
| 4 ESTUDO DE CASO | 43 |
| 4.1 CONHECENDO O INSTITUTO..... | 43 |

| | |
|--|-----------|
| 4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL | 44 |
| 4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS | 46 |
| 4.3.1 Atividades de controladoria relacionadas à função contábil..... | 46 |
| 4.3.2 Atividades de controladoria relacionadas à função finanças | 48 |
| 4.3.3 Atividades de controladoria relacionadas à função gerencial- estratégica..... | 49 |
| 4.3.4 Atividades de controladoria relacionadas à função controle interno..... | 51 |
| 4.3.5 Atividades de controladoria relacionadas à função proteção e controle dos ativos..... | 55 |
| 4.3.6 Atividades de controladoria relacionadas à função custos | 56 |
| 4.3.7 Atividades de controladoria relacionadas à função gestão da informação..... | 57 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 58 |
| 5.1 SÍNTESE DOS OBJETIVOS | 58 |
| 5.2 SÍNTESE DOS RESULTADOS | 58 |
| 5.3 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS..... | 60 |
| REFERÊNCIAS..... | 61 |
| APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO FUNÇÕES DE CONTROLADORIA | 65 |

1 INTRODUÇÃO

Vivemos um momento singular, a sociedade brasileira está cada vez mais organizada, exigindo do administrador público o equilíbrio nas contas, eficiência na gestão dos recursos, investimentos em áreas estratégicas como a educação, uma administração moderna que melhore a qualidade dos serviços prestados e a capacidade de gerenciar soluções para manter e alavancar o desenvolvimento do país de forma transparente. Contudo, devido à conjuntura econômica atual, as demandas da sociedade tornam-se um grande desafio para os administradores públicos já que os recursos disponíveis encontram-se cada vez mais escassos, frente às despesas públicas cada vez mais crescentes. A estruturação e a melhoria dos métodos e instrumentos de governança pública têm assumido crescente importância nas agendas políticas dos governos visto que sua credibilidade administrativa tem repercutido frequentemente de forma negativa na opinião pública.

A gestão pública tem adotado novas diretrizes quanto a sua estrutura de gestão atual na intenção de extinguir a burocracia e a má qualidade dos serviços públicos prestados ao cidadão. Ao longo dos anos, o Governo Federal vem inovando e adotando ciclos de reforma e modernização da gestão pública. Vários mecanismos têm sido utilizados na legislação brasileira objetivando transformar o modelo de administração burocrática em administração gerencial. O modelo de administração gerencial aproxima a ação estatal das administrações privadas, que buscam sempre atingir resultados, minimizar os custos e reduzir os controles das atividades-meio.

Inicialmente, uma das primeiras ações foi a inclusão do princípio da “eficiência” na Constituição Federal cuja criação ocorreu através da Emenda Constitucional nº 19 de 04/06/98, e veio para garantir que a gestão da coisa pública seja cada vez menos burocrática e atinja seus objetivos de forma mais rápida e eficaz, respondendo aos anseios da sociedade, às pressões externas e alcançando o fim ao qual se propõe. O conceito do princípio de eficiência é econômico e não jurídico, pois ele orienta a atividade administrativa a alcançar os melhores resultados pelo menor custo e utilizando os meios que dispõe. Outro mecanismo, o orçamento público, sua elaboração é considerada muito importante para um bom planejamento e se constitui como instrumento de gestão dos recursos, ou seja, possibilita ao gestor, respeitados os limites estabelecidos em lei, alocar os recursos nos

programas ou objetivos que forem do interesse público ou político. O orçamento público também pode ser entendido como um plano de governo, para guiar as ações do poder público a curto e médio prazo e deve ser visto como um instrumento legal, que deve transformar os interesses e anseios da sociedade em ações governamentais. Acompanhado do orçamento, temos a Lei de Responsabilidade Fiscal, criada através da Lei Complementar nº 101/2000, esta lei determina responsabilidade na gestão fiscal, a ação planejada e a transparência por parte de todos os gestores públicos vinculados a todos os níveis da organização político-administrativa da entidade pública, sejam eles da administração direta ou indireta.

Esses mecanismos supracitados e desenvolvidos pelo Governo Federal buscam implementar medidas de racionalização de recursos e de gestão sustentáveis que visam reduzir o gasto público e promover o desenvolvimento sustentável nacional. Não obstante, o arcabouço jurídico consolidado na legislação brasileira, percebe-se dos órgãos, em especial, das instituições educacionais, fruto do presente estudo, a adoção gradual de ações de controle (controladoria) visando monitorar a execução do planejamento sobre as operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial.

Conforme artigo do Jornal Valor Econômico, (RODRIGUES, 2015), “No Brasil não falta dinheiro para a educação, o que falta é administração dos recursos, metas para os agentes que participam desse processo”. A controladoria é de grande importância nas instituições educacionais públicas, pois contribui para que os gestores públicos busquem cumprir os programas, as metas e as ações de governo num ambiente de controle, dentro de um cenário transparente, eficiente e legal. De acordo com matéria do Jornal Valor Econômico, o Prefeito do município de São Paulo com o objetivo de dar transparência nas decisões da prefeitura e dados sobre os serviços públicos resolveu criar a controladoria do município (DI CUNTO, 2013). A controladoria nas instituições públicas permite aos gestores ter visão estratégica e de planejamento, além disso, possibilita que eles implementem e acompanhem ações essenciais para racionalizar o gasto, identifiquem oportunidades para a sociedade, melhoria dos serviços públicos prestados e transparência dos atos governamentais.

Consoante à afirmação citada anteriormente no presente trabalho, a qual se coloca o fato das instituições educacionais públicas se encontrarem em processo de

implantação de ações de controle (controladoria), é fundamental conhecermos quais as funções de controladoria que estão sendo exercidas nestas instituições até o presente momento. Será que estas funções de controladoria desempenhadas estão de acordo com as abordadas atualmente pela literatura? Torna-se uma questão relevante uma vez que é importante conhecer a realidade das funções de controladoria em âmbito público.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

Com o advento da Constituição Federal de 1988 como instrumento regulamentador de princípios e diretrizes para a administração pública, verifica-se uma grande necessidade de profissionalização dos órgãos públicos e seus agentes administradores. A controladoria possui um papel fundamental como um dos mecanismos que auxilia o gestor no processo de tomada de decisão, na análise da eficiência, economia de recursos e transparência de seus atos. A oferta de educação pública de qualidade exige criterioso planejamento e controle, nessa perspectiva, o Instituto Público do Nordeste, nome escolhido para tal no presente trabalho, realizou a implantação da controladoria como proposta de melhorar a gestão pública e oferecer maior transparência em suas ações.

Neste cenário, surge o problema de pesquisa: “as funções de controladoria exercidas pelo Instituto Público do Nordeste se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura?”

1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo é identificar se as funções de controladoria exercidas pelo Instituto Público do Nordeste harmonizam-se às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura.

1.1.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos do estudo, visando contribuir na obtenção do objetivo geral temos:

- a) avaliar o grau das funções de controladoria;
- b) entender e avaliar o alinhamento dos controles estabelecidos com as principais diretrizes estratégicas da instituição;
- c) identificar eventuais melhorias que possam ser sugeridas ao modelo adotado.

1.2 JUSTIFICATIVA E DELIMITAÇÃO

A escolha do tema busca evidenciar o relacionamento das funções de controladoria existentes na literatura com as exercidas pelo Instituto Público do Nordeste. Este tema será tratado especificamente em uma instituição educacional pública, ou seja, podemos verificar na literatura pesquisas realizadas em outros tipos de órgãos públicos, entretanto, não identificamos qualquer pesquisa realizada neste tipo de instituição.

De acordo com Heckert e Willson (*apud* PADOVEZE, 2012, pág. 33), a controladoria não compete o comando do navio e sim ser o navegador que cuida dos mapas de navegação. Através deste estudo, poderemos elucidar se tais funções estão sendo realizadas em sua plenitude para a melhoria dos resultados e objetivos da instituição. O trabalho busca revelar uma preocupação da instituição com a modernização e aperfeiçoamento da gestão pública. Além disso, provocar discussões sobre a controladoria pública e procurando promover a realização de novas pesquisas sobre o assunto.

O presente estudo limita-se a verificar as funções de controladoria existentes na literatura com as exercidas pelo Instituto Público do Nordeste. Não se preocupando em tecer análises técnicas que cada controle pode ensejar, porém, dá ao leitor uma visão geral de como ela está sendo aplicada e tornar-se uma importante ferramenta de gestão. A partir da revisão de conceitos o trabalho possibilita fundamentar uma conclusão sobre a relação do modelo de controladoria adotado pelo Instituto Público do Nordeste e o conhecimento científico hoje existente nesta área.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são apresentados os principais conceitos de controladoria, seu papel e funções exercidas na gestão pública.

2.1 CONTROLADORIA

Um levantamento histórico referente às origens da controladoria realizado por Ricardino Filho (1999, p. 217) identificou fontes anteriores ao século XV. Por meados de 1850, a controladoria aparece nos Estados Unidos, inicialmente, no “setor público”, depois se estende para a iniciativa privada (Ricardino Filho, 1999, p. 219). Segundo Beuren (2002, p. 20), o desenvolvimento da controladoria no início do século XX está atribuído à necessidade das grandes corporações de realizar um controle rígido e centralizado nas grandes corporações em virtude da verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das organizações.

2.1.1 Conceito de Controladoria

A controladoria surgiu para atender às necessidades de planejamento e controle do complexo processo de gestão das empresas que atuam em diferentes mercados. (CAVALCANTE, D. *et al.* 2012).

Segundo Mosimann *et al.* (*apud* PADOVEZE, 2012, pág. 3),

“a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa e,
- b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.”

“Sob esse enfoque, a controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos, e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia”.

Padoveze (2012), ao realizar a análise das definições da ciência contábil nas visões da escola italiana, expõe a perspectiva do controle econômico do patrimônio e suas mutações, e da escola americana, que aborda a perspectiva do processo de comunicação da informação econômica, afirmando que a controladoria trata-se do atual estágio evolutivo da contabilidade. Desta forma, pode-se dizer que a controladoria é a Ciência Contábil dentro do enfoque controlístico da escola italiana. Pela escola americana, a Contabilidade Gerencial é o que se denomina controladoria. Na visão de Borinelli, (2006, pg.105),

“Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.”

A controladoria trata-se de uma ciência muito vasta e rica, não há um conceito único que se encontra em concordância pelos autores no estudo da teoria, ou seja, não temos uma base teórica consolidada, ela ainda se encontra em plena evolução.

2.1.2 Objeto de Estudo da Controladoria

No presente trabalho torna-se importante identificar o objeto de estudo, o seu campo de aplicação ou área de eficácia da controladoria. Para Catelli (*apud* PADOVEZE, 2012), o objeto de estudo da controladoria está na identificação, mensuração, comunicação e decisão relativas aos eventos econômicos. Isso corresponde, no entendimento do autor desta tese, ao processo de formação de resultados da entidade, citado por Fernandes (2000), como o foco da controladoria. Todas as atividades decorrentes do processo de gestão organizacional deverão ter seus resultados analisados, seja no todo, seja nas partes. É importante ressaltar a necessidade de colocar foco em como deve se dar tal processo de formação desse resultado. Portanto, esse é, também, um outro objeto de estudo da controladoria. Oliveira, L. *et al.* (2014), por sua vez, considera o estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e divulgação como objeto da controladoria. A controladoria não estuda propriamente as funções de planejamento e controle ditas, ela atua nessas funções podendo desempenhar

diferentes papéis, conforme o desenho organizacional de cada entidade. Na perspectiva de Borinelli, (2006, pg.109),

“o objeto de estudo da controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional como um todo, subdividido nos seguintes focos possíveis de atuação [...]:

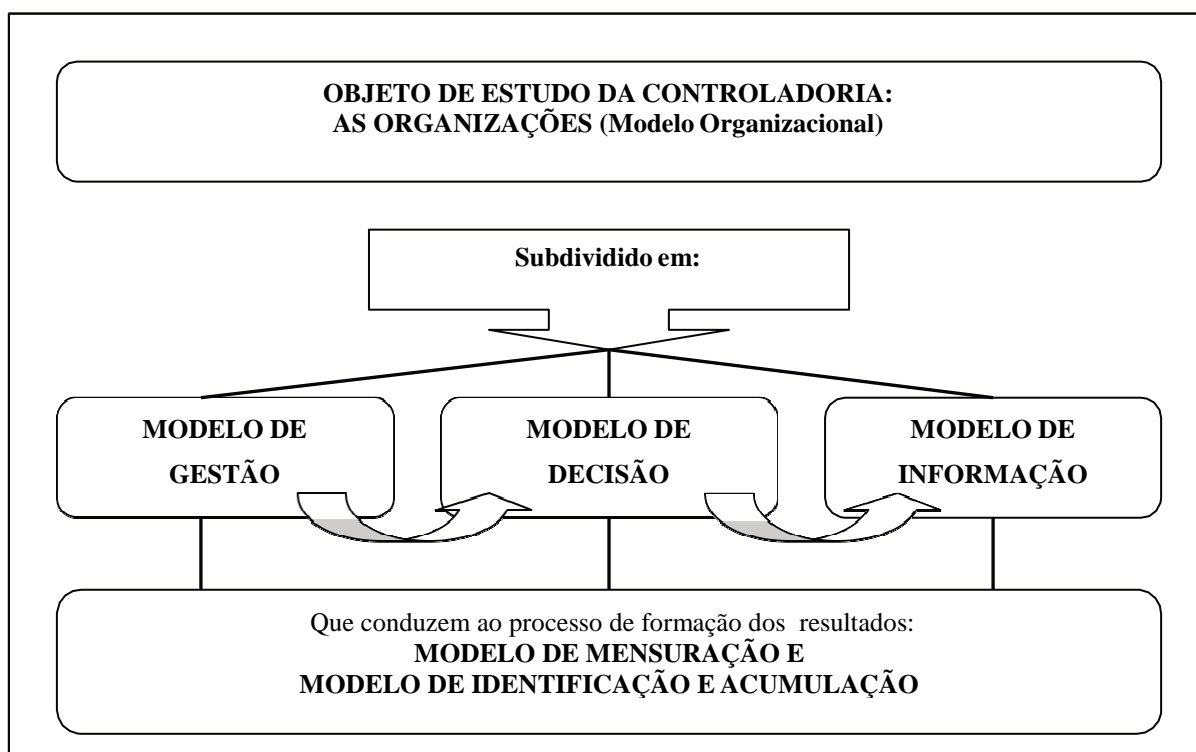
o processo (e o modelo) de gestão como um todo, especialmente em suas fases de planejamento e controle, com suas respectivas ênfases: gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial;

as necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação;

e o processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação”.

Na Ilustração 1, é apresentado por Borinelli de forma esquematizada o objeto de estudo da controladoria nas organizações:

Ilustração 1 - Visão esquemática do objeto de estudo da Controladoria



Fonte: Borinelli (2006, p. 109)

2.1.3 A Controladoria e as Ciências Afins

De acordo com Carvalho (1995, p. 57), a controladoria tem suas bases em outras áreas do saber. Segundo ele, “[...] a despeito da forte ligação que muitos autores propõem com a Contabilidade Gerencial, o corpo de conhecimentos identificado com a controladoria não advém, de forma exclusiva, de um campo de conhecimento determinado [...]” O próprio Mosimann *et al.* (*apud* PADOVEZE, 2012), sinaliza que a controladoria é uma área do conhecimento humano oriundo de outras ciências Administração, Economia, Estatística, Psicologia e principalmente Contabilidade. Para Borinelli, (2006), além das ciências supracitadas, o Direito, a Matemática, e a Sociologia também são áreas de conhecimento que mais se correlacionam com a controladoria. A seguir, realizaremos a análise de cada ciência e a sua relação com a controladoria:

a) Administração

Nas palavras de Chiavenato (1993, p.12), “A Administração é uma ciência que estuda as organizações e as empresas com fins descritivos para compreender seu funcionamento, sua evolução, seu crescimento e seu comportamento.” Bateman (2012) cita o planejamento, a organização, a gestão e o controle como princípios da administração. Diante dos princípios expostos, podemos verificar a seguinte relação, por exemplo, os conceitos de gestão presentes na administração são utilizados na controladoria para o controle do processo de gestão organizacional.

b) Contabilidade

Para Ferreira (2004, p.1), a contabilidade é uma “Ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, bem como os princípios e as técnicas necessárias ao controle, à exposição e à análise dos elementos patrimoniais [...]”. Diante de tal conceito, verificamos que são através das informações geradas pela contabilidade que podemos trabalhar de forma sistemática com a controladoria, explicitando de forma crítica a relação entre as duas ciências.

c) Direito

Segundo Borinelli, (2006, pg.116),

“As bases teóricas da controladoria podem ser aplicadas tanto para entidades jurídicas quanto econômicas; o Direito, no entanto, preocupa-se com a entidade jurídica; no Direito se estabelecem princípios que norteiam o estabelecimento de regulamentos tributários pelos órgãos governamentais reguladores; a Controladoria, quando fornece bases teóricas para o desenvolvimento do planejamento tributário da organização”.

De acordo com o exposto, é proeminente a relação entre o Direito e a controladoria tendo em vista que a normativa jurídica do direito regula e limita o planejamento tributário da organização.

d) Economia

Conforme explicado por Rossetti, (2002, p. 31), à economia “[...] compete o estudo da ação econômica do homem, envolvendo essencialmente o processo de produção, a geração e a apropriação da renda, o dispêndio e a acumulação.” Seguindo a linha de raciocínio da base teórica apresentada, podemos verificar que a partir de conceitos econômicos, a controladoria busca utilizar no seu arcabouço teórico para realizar importantes atividades como avaliação dos ativos de uma empresa, apuração dos resultados, entre outros.

e) Estatística

Na visão de Novaes, (2013, p. 3), a Estatística “[...] é uma ferramenta fundamental na interpretação e análise de dados, fornece elementos de controle, gestão e melhoria constante de processo e serviços”. Já Costa Neto (1977, p. 2), afirma que a Estatística é a “[...] ciência que se preocupa com a organização, descrição, análise e interpretação de dados experimentais.” A controladoria se vale de conceitos e instrumentos advindos da Estatística em vários aspectos, podemos verificar situações em que entidades realizam estudos de alternativas de decisões de investimentos em condições de risco e incerteza, como também, para a organização de processos ou sistemas de avaliação de desempenho.

f) Matemática

De acordo com Ludícibus *et al.* (*apud* FERRARI, 2013, pág. 112), “a aplicação de métodos quantitativos, no equacionamento da solução de problemas empresariais [...] em maior forma pelo uso de modelos preditivos de comportamento de custos, receitas, despesas e resultados”. Ferrari (2013) nos elucida em estudo realizado que modelos matemáticos são utilizados pelas organizações para processos de controladoria como a avaliação de desempenho.

g) Psicologia

As organizações são seres que não possuem vontade própria, ou seja, os objetivos de uma organização são, na verdade, os objetivos dos seres humanos que a integram (BORINELLI, 2006). Em essência, conforme citado por Anthony e Govindarajan (*apud* Borinelli, 2006, pág. 118), “[...] a empresa é uma entidade artificial sem intelecto nem habilidade para tomada de decisões, ela própria.” Nesse processo de compreensão da relação entre a controladoria e a psicologia verificamos a definição Spector (2002, p. 5), a “Psicologia é a ciência do comportamento humano (e não humano), da cognição, da emoção e da motivação”. Como os seres humanos são os entes que definem o processo decisório da organização e cada decisão provoca um efeito comportamental que influirá na forma de controle e gestão organizacional.

h) Sociologia

Visando conceituar a Sociologia, verifica-se que se trata do estudo sistemático das relações sociais e da interação entre indivíduos e grupos relacionados com a função econômica da produção e distribuição de bens e serviços necessários à sociedade (LAKATOS, 1997). Diante do exposto, podemos exemplificar o momento em que os diferentes grupos/departamentos de uma empresa se reúnem para negociar recursos do orçamento do ano futuro. Será através da sociologia e de sua base teórica que a controladoria poderá oferecer subsídios á luz dessa forma de organização.

2.2 A CONTROLADORIA ENQUANTO ÓRGÃO DO SISTEMA FORMAL DAS ORGANIZAÇÕES

Neste tópico busca-se entender a controladoria enquanto área organizacional e a sua missão perante a instituição, seja ela pública ou privada. Destarte, discute-se e elencam-se os objetivos da controladoria segundo a literatura, como também, a posição hierárquica da controladoria e a sua estrutura no âmbito da organização.

2.2.1 Controladoria enquanto Área Organizacional

Na busca de definir a controladoria como área organizacional, verifica-se que Padoveze, (2012, XVI), nos elucida com o seguinte entendimento, “A controladoria é o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com objetivo de levá-la á maior eficácia”. O próprio Mosimann *et al.* (*apud* PADOVEZE, 2012, pág. 3), conjuga a mesma linha de pensamento, verificando que a controladoria trata-se de “um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa.”

Na visão de Peixe, (1996, pg.35),

"A controladoria serve como órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre a mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa".

Na análise de Borinelli, (2006, pg.116),

“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.”

Diante das visões apresentadas, verifica-se que todos os autores citados definem a controladoria enquanto unidade organizacional e com um papel estratégico para apoiar o processo decisório da alta administração e a devida gestão da organização.

2.2.2 Missão da Controladoria

No processo de estudo da missão da controladoria verificamos a seguinte posição de Figueiredo, (2008, pg.10), “a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”. No entendimento de Catelli, (*apud* PADOVEZE, 2012, pág. 33), “a missão da controladoria é assegurar a eficácia da empresa por meio da otimização de seus resultados”. No caso de Peleias, (*apud* PADOVEZE, 2012, pág. 33), entende-se que a missão da controladoria é “dar suporte à gestão de negócios da empresa, de modo que assegure que esta atinja seus objetivos, cumprindo assim sua missão”. Já Padoveze nos esclarece que é papel da controladoria fazer acontecer o planejado, ou seja, é necessário controlar, informar, influenciar as áreas visando assegurar a eficácia empresarial (PADOVEZE, 2012).

2.2.3 Objetivos da Controladoria

Ao discorrer sobre a missão, no item anterior, verifica-se que tal conceito trata em linhas gerais o propósito de tal na organização. Os objetivos, por si só, conforme define Oliveira, D. (2014, p. 149), é “tudo que implica na obtenção de um fim ou resultado”, ainda nas palavras do nobre autor, “o objetivo pode ser geral e interessar a toda empresa ou ser específico de um setor da empresa”. Desta forma, conforme apresentado no Quadro 1, Borinelli (2006, p. 206) nos mostra “uma dimensão mais completa de como a literatura trata os objetivos da unidade organizacional controladoria, a qual mostra os objetivos, segundo os diversos autores pesquisados”.

Quadro 1 – Objetivos da Controladoria, segundo a literatura.

| AUTORES | OBJETIVOS DA CONTROLADORIA |
|--|--|
| Carvalho (1995, p.63) | Monitorar os efeitos sobre a empresa dos atos de gestão econômica, atuando no sentido de que a medida dessa eficácia – os resultados medidos segundo conceitos econômicos – seja otimizada. |
| Figueiredo (1995, p. 34) | Zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas, em busca de um maior grau de eficácia empresarial. |
| Guerreiro <i>et al.</i> (1997, p. 10) | Propiciar aos gestores condições para o acompanhamento e controle dos resultados dos negócios; subsidiar o processo de planejamento; induzir os gestores das unidades à otimização dos resultados; assegurar que os sistemas de apoio à decisão gerem informações adequadas aos usuários; assegurar a padronização e a homogeneização de instrumentos e informações em todos os âmbitos e níveis de avaliação da organização. |
| Mosimann e Fisch (1999, p.88) | Garantir informações adequadas ao processo decisório; colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos; assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas. |
| Fernandes (2000, p. 169) | Contribuir para a eficácia das organizações, oferecendo meios que garantam que o resultado da empresa está sendo otimizado. |
| Fernandes (2000, p. 34 e 44) | Contribuir para a eficácia da gestão, proporcionando condições para que a gestão atinja os melhores resultados possíveis; explicar e prever os eventos econômicos com o objetivo de assegurar a eficácia das organizações estudadas. |
| Almeida <i>et al.</i> (in CATELLI, 2001, p. 347) | Promover a eficácia organizacional; viabilizar a gestão econômica; promover a integração das áreas de responsabilidade. |
| Nakagawa <i>et al.</i> (in SCHMIDT, 2002, p. 243) | Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento dos processos internos de negócios, buscando a otimização do potencial de lucro, mediante a eliminação de todas as atividades que não adicionam valor aos clientes e acionistas. |
| Oliveira <i>et al.</i> (2002, p. 14), | Apoiar e fornecer subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle das atividades por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades. |
| Peleias (2002, p. 16) | Subsidiar, de forma ampla e incondicional, o processo de gestão, propiciando aos diversos gestores as condições necessárias ao planejamento, acompanhamento e controle dos resultados dos negócios, de forma detalhada e global; contribuir para que os gestores ajam no sentido de otimizar os recursos; certificar-se de que os sistemas de informação para apoio ao processo de gestão gerem informações adequadas aos modelos decisórios dos principais usuários na organização; certificar-se da padronização, homogeneização de instrumentos (políticas, normas, procedimentos e ações) e informações (sobre desempenhos e resultados planejados e realizados) em todos os níveis de gestão da organização; desenvolver relações com os agentes de mercado que interagem com a empresa, no sentido de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização. |

| | |
|------------------------------------|---|
| Garcia (2003, p.5) | Evidenciar os resultados econômicos. |
| Figueiredo e Caggiano (2004, p.27) | Garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial. |
| Benedicto e Leite (2004, p.63) | Garantir informações adequadas ao processo decisório, além de ser responsável pela coordenação e a disseminação da tecnologia de gestão, colaborando com os administradores na busca da eficácia gerencial. |
| Calijuri (2004, p.38) | Fornecer aos gestores das empresas a informação que eles precisam para atingir os objetivos empresariais. |

Fonte: Borinelli (2006, p. 206)

2.2.4 Posição Hierárquica da Controladoria

De acordo com Francia, (*apud* PADOVEZE, 2012, pág. 34), “... o *Controller* é uma posição de apoio incluída na alta administração da empresa.” O *Controller* é responsável por todo o processamento da informação contábil da organização. Ainda segundo Francia, (*apud* PADOVEZE, 2012, pág. 34), “... o *Controller* deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro, tem suas funções diferenciadas do responsável pela aplicação e captação de recursos, que denomina tesoureiro.” Na visão de Padoveze, (2012, XVI), “a controladoria caracteriza-se por ser um órgão de apoio, não de assessoria.” Segundo a evidenciação da literatura, verificamos que a Controladoria está ligada diretamente à alta administração da organização tendo em vista a necessidade de ser um órgão hierarquicamente independente das outras áreas. É através desta independência que ela tem a liberdade necessária para o acompanhamento das operações das diversas áreas da organização.

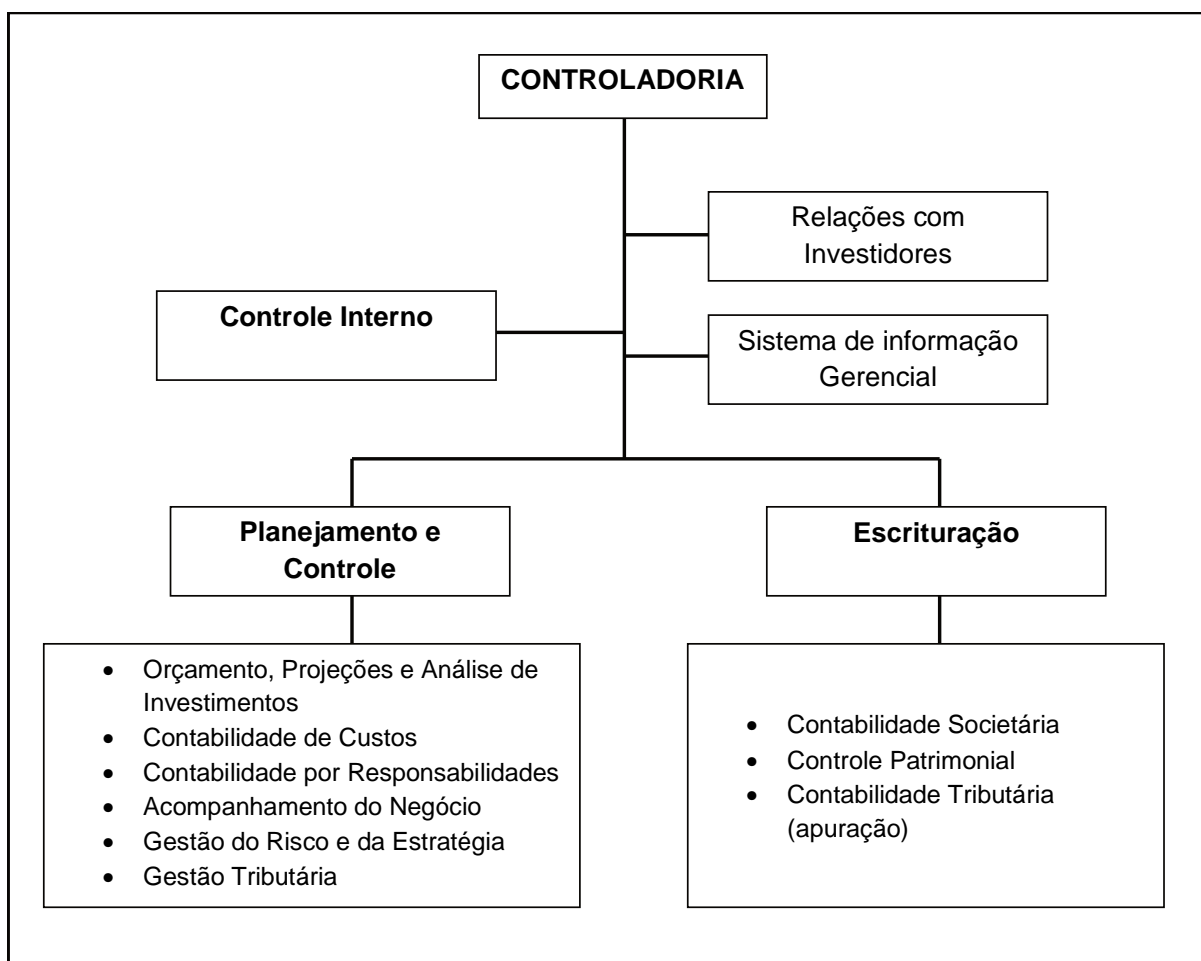
2.2.5 Estrutura da Controladoria

Conforme exposto por Padoveze, (2012, pg. 37), “a controladoria é responsável pelo Sistema de Informação Contábil Gerencial da empresa, [...] a sua estruturação deve estar ligada aos sistemas de informações necessários à gestão.” No caso de Oliveira, L. *et al.* (2014, pg. 7) é afirmado que

“a moderna controladoria deve estar estruturada para tanto atender a necessidades de controles sobre as atividades rotineiras como servir de ferramenta para o monitoramento permanente sobre todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa”.

Ao analisar a Ilustração 2 abaixo, verifica-se que a controladoria é estruturada em duas grandes áreas, a área de Planejamento e Controle, e a área de Escrituração (contábil e fiscal). A área de Planejamento e Controle trata-se de um setor que se responsabiliza pelo acompanhamento do negócio. É o setor responsável pelos dados estatísticos para a análise ambiental, conjuntural e projeção, análise de investimentos, entre outros. A área de escrituração é responsável pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos, demonstrativos, controle patrimonial, gestão de impostos e controle de inventários. Ainda assim, é necessário estruturar na controladoria dois sistemas de informação para o processo de gestão, um sistema de gerenciamento de risco que permita antecipar as oportunidades e ameaças do ambiente externo e um sistema de acompanhamento das metas traçadas no planejamento estratégico (PADOVEZE, 2012). Apesar da área de relação com investidores não ser função do *controller*, na visão de Padoveze, (2012, pg. 38) “cabe à controladoria estruturar o sistema de informação para o atendimento da atividade de relacionamento com investidores”. Além disso, deve-se destacar a importância do envolvimento do *controller* no Sistema de Informação Gerencial, é crucial o monitoramento permanente deste sistema pela controladoria tendo em vista que se trata de um sistema integrado passível de erro no momento da inserção de dados. Em relação ao controle interno, Padoveze, (2012, pg. 38), explica que “os conceitos de controle interno já estão incluídos dentro dos sistemas de informações operacionais”, diante deste aspecto, é importante a controladoria avaliar de forma permanente as etapas e procedimentos para os processos inseridos nos sistemas de informações operacionais.

Ilustração 2 – Estrutura da Controladoria



Fonte: Padoveze (2012, p. 38)

2.3 CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA

Neste tópico é apresentado o conceito de Administração e Gestão Pública e o seu papel para a sociedade. Além disso, o processo de planejamento da administração pública e a relação da governança corporativa com a gestão da coisa pública.

2.3.1 Administração e Gestão Pública

A administração pública em sentido objetivo é a ordenação (planejamento e organização), direção e controle dos serviços do governo, nas esferas federal, estadual e municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando ao bem comum (ALEXANDRINO, 2012). Para Di Pietro (2004),

“a administração pública abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa”.

Na visão de Wilson, (apud SANTOS, 2006, p. 11), a administração pública:

“É a execução minuciosa e sistemática do Direito Público. Em sentido institucional, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo; em sentido funcional, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em sentido operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade”.

A administração em si são entes ou sujeitos de caráter público – os meios, humanos e materiais, de que dispõe o governo para aplicar as suas políticas públicas. Toda e qualquer ação da administração pública está estritamente vinculada à lei. Conforme Meirelles (2002), a lei estabelece os limites da atuação administrativa, estes limites, visa garantir o respeito aos direitos individuais. No âmbito das relações entre particulares, o princípio aplicável é o da autonomia da vontade, é permitido aos particulares fazer tudo aquilo que a lei não proíbe. A vontade da administração pública é aquela que decorre da lei, ela representa um conjunto de atividades que costumam ser consideradas próprias da função administrativa.

O serviço público é uma atividade que a administração pública executa de forma, direta ou indiretamente, em busca de satisfazer à necessidade coletiva. O artigo 175 da Constituição Federal do Brasil (1988) expressa o seguinte: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.” Este trabalho foca uma instituição pública que oferece um serviço público essencial – “educação”. O ente educacional estudado compõe a administração direta à qual se conhece como um conjunto de órgãos que integram as pessoas federativas, aos quais foi atribuída a competência para o exercício, de forma centralizada, das

atividades administrativas. Abrangendo três poderes políticos estruturais: Poder Executivo, Poder Legislativo, e o Judiciário.

Até o presente, foram abordados conceitos sobre a administração pública, neste momento, busca-se conceituar a gestão pública, mas antes de realizar tal tarefa, é importante apresentar o significado de “gestão.” Segundo Bateman, (2012, pg.12) “gestão é o processo de trabalhar com pessoas e recursos para atingir metas organizacionais. Os bons gestores fazem isso de forma eficaz e eficiente”. Ser eficaz é simplesmente a habilidade de atingir as metas organizacionais definidas. Quanto à eficiência, trata-se de atingir as metas com o mínimo de desperdício de recursos, ou seja, utilizar o mínimo possível de dinheiro, do tempo, dos materiais e recursos humanos. Com a aprovação da Emenda Constitucional nº 19, no artigo 37, da Constituição Federal, o princípio da eficiência passou a fazer parte do rol expresso de princípios constitucionais que regem a Administração Pública. Conforme Berwig, (2015), esclarece:

“A inclusão expressa do princípio da eficiência na Constituição da República faz com que o bom resultado nos serviços e um melhor aproveitamento do dinheiro, sejam condutas exigíveis do administrador pela sociedade. Poderíamos dizer que estabelecido como princípio constitucional, a eficiência passa a se constituir direito subjetivo público do cidadão. Esse princípio é uma poderosa arma da sociedade no combate a má administração. Ele dá legitimação para o controle do exercício da atividade do agente público, tanto pelo cidadão como pela própria Administração Pública. E este controle, abrange tanto a competência vinculada, como a discricionária dos agentes públicos. Isso porque o objetivo do princípio da eficiência é a própria satisfação do interesse público”.

A inclusão do princípio da eficiência representou um marco e uma nova realidade na gestão pública do Brasil. Verifica-se que a antiga forma de administrar da administração pública baseava-se em uma gestão de processos burocráticos que foram desenvolvidos visando evitar desvios de recursos, entretanto, tornando-a morosa, ineficiente e onerosa. Com o advento da adoção do princípio da eficiência, informatização das instituições públicas e evolução do intercâmbio de informações entre órgãos governamentais, os agentes públicos, o qual pode ser definido como “toda pessoa física que presta serviços ao Estado e às pessoas jurídicas da

Administração Pública”, (DI PIETRO, pg. 431), começaram a adotar uma administração gerencial. Assim, com esta mudança de postura dos agentes públicos e sua adequação a nova gestão pública surge um novo tipo de gestor público. É exigido deste novo profissional estratégico a aderência de técnicas de gestão utilizadas pela iniciativa privada, ainda assim, se faz necessário um acompanhamento constante do desempenho das atividades propostas para que efetivamente se chegue a uma gestão eficiente, uma gestão por resultados. Além disso, na época atual, a sociedade brasileira demanda das instituições um maior aproveitamento dos recursos públicos, a fim de atender um maior número de necessidades da comunidade com menor custo e maior transparência.

2.3.2 Controladoria na Gestão Pública

A administração pública e suas entidades, em certo sentido, pertencem aos cidadãos, entretanto, verifica-se que não há meios efetivos ou canais adequados para que os cidadãos faça ouvir as suas reivindicações, tampouco há meios efetivos de informação sobre o que se passa dentro dos órgãos públicos (SLOMSKI, 2012). Este conceito inserido demonstra a existência de um problema de comunicação entre agente e principal, ou seja, estado e sociedade. Podemos ir além e verificar que este problema conhecido na literatura como assimetria informacional não ocorre somente em cunho externo, mas também internamente nos órgãos públicos. A assimetria informacional interna existe de tal forma que os servidores públicos, na qualidade de agentes, possuem mais informações sobre as suas áreas de atuação do que o gestor por si próprio. Por conta disso, o gestor público não tem como saber com exatidão se as diretrizes estabelecidas previamente estão sendo executadas a fim de alcançar a maximização que ele precisa para prestar um serviço público de qualidade, o menos oneroso possível e com celeridade. Seguindo a ideia tratada anteriormente, é importante citar o aspecto da transparência das informações. A partir do momento que o gestor público não consegue monitorar de forma estruturada as ações dos servidores públicos e do órgão público por si só, ele perde a capacidade de apresentar a sociedade as informações de forma transparente de tal forma que o cidadão possa acompanhar e efetivamente ter conhecimento das ações praticadas e resultados alcançados pela instituição pública.

A área de Controladoria pode contribuir para a mediação dos conflitos entre agentes públicos por meio de sistema de informações e de mensuração de resultados, possibilitando o acesso tanto do proprietário quanto dos gestores a informações sobre a *performance* da organização e de sua administração, e a transparência sobre os produtos das ações dos gestores, diminuindo, assim, a assimetria da informação entre seus principais usuários (CAVALCANTE, M., 2013). A controladoria na administração pública tem um papel chave para o gestor público. Na visão de Silva, E. (2013, pg. 1),

“a controladoria oportuniza ao gestor a melhor alternativa para o gasto e para a excelência de cada área do órgão no desempenho de suas atividades, visando qualidade do gasto, transparência e probidade administrativa”

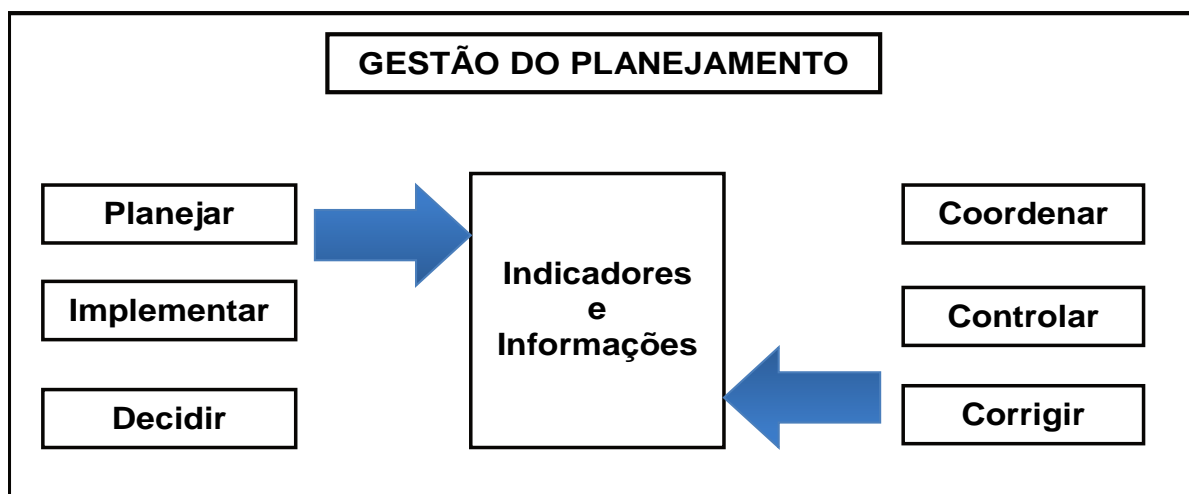
Segundo Slomski, (2012, pg. 15), a controladoria na gestão pública é “[...] a busca pelo atingimento do ótimo, [...] é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade”. A aplicação de ações de controle nos órgãos públicos é um fator muito positivo, ou seja, Silva, E. (2013) argumenta que a estruturação da controladoria não traz burocracia, pelo contrário, este tipo de ação dinamiza o processo, já que este identifica a melhor prática e, ainda, dentro da legalidade. Trata-se de uma área que auxilia o gestor no processo de tomada de decisão, na análise da eficiência, eficácia, economicidade e transparência de seus atos, avaliando assim a conduta nas rotinas internas, garantindo tranquilidade em sua passagem pela administração do órgão e proporcionando aos cidadãos a garantia da boa gestão dos recursos públicos. Com a controladoria, os projetos tendem a ser continuados e possibilita ter uma visão geral de todos os projetos já iniciados ou planejados, e assim, proporcionando um processo de mudança constante e de adaptação de tal forma que não gere impactos negativos ao órgão. Silva, E. (2013) nos esclarece que a controladoria funciona como elo entre os controles e a gestão, de tal sorte que realiza o envio de informações úteis para buscar as metas estabelecidas, de acordo com o planejamento previamente realizado pela administração pública. Além de buscar a padronização e a qualidade, é papel da controladoria identificar em regime antecipado, através de mecanismos implantados pela administração pública, a correção de eventuais desvios que

possam vir a ocorrer em relação ao planejamento. Neste contexto, conforme destacado por Silva, E. (2013, pg. 2),

“a controladoria planeja, decide e implementa indicadores que geram informações e, posteriormente, coordena, controla e corrige tais indicadores, gerando novas informações, efetuando o controle sobre as operações, buscando constantemente qualidade, formando a “Gestão do Planejamento”.

Na ilustração 3, conforme esquematizada pelo nobre autor, destaca-se a importância da controladoria na gestão pública visto que se trata de um instrumento que permite aos órgãos públicos realizar a gestão dos recursos públicos de forma eficiente e transparente.

Ilustração 3 – Gestão do Planejamento



Fonte: Silva, E. (2013, p. 2)

2.3.3 Processo de Planejamento da Administração Pública

“O planejamento é a primeira etapa em qualquer processo de gestão, seja na entidade pública ou na empresa privada, pois por meio dele serão traçados os desejos, intenções, as expectativas, o futuro projetado para a entidade (QUINTANA et al., 2011, pg. 6). Conforme conceituado por Jund, (apud QUINTANA et al. 2011, pg. 6), o planejamento é “entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los”. No âmbito público, o planejamento trata-se

de uma premissa fundamental, além de ser uma determinação legal visando uma adequada gestão dos recursos públicos por meio de uma gestão fiscal responsável (QUINTANA et al. 2011). De acordo com o Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal, (apud QUINTANA et al. 2011, pg. 6), “o planejamento é função obrigatória dos Governos”. Conforme já destacado neste trabalho, toda e qualquer ação ou inação da administração pública deve estar respaldada pela lei. A Constituição Federal (BRASIL, 1988) no artigo 174 caput define “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público [...]”. Seguindo os preceitos estabelecidos pela Constituição Federal, sob o aspecto da gestão pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal traz um novo parâmetro para as ações dos gestores que atuam em âmbito municipal, estadual e federal (QUINTANA et al. 2011). O § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 101/2000 ,(apud QUINTANA et al. 2011, pg. 1), cita a importância do planejamento:

“a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal [...]”.

O § 3º, inciso 1º, do art. 1º da Lei Complementar nº 101/2000 (apud QUINTANA et al., 2011, pg. 2) é específico ao citar a abrangência da LRF: “ [...] á União, aos Estados, e aos Municípios, estão compreendidos: o Poder Executivo, o Poder Judiciário, o Poder Legislativo [...]”. É importante destacar que no presente trabalho estamos estudando uma instituição pública que se encontra vinculada ao poder executivo.

O primeiro instrumento de planejamento da entidade pública é o Plano Plurianual (PPA), o qual estabelece de forma regionalizada, diretrizes, objetivos e metas da administração públicas para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para aos programas de duração continuada (QUINTANA et al. 2011). Lima e Castro, (apud QUINTANA et al. 2011, pg. 8), expõem que a elaboração do Plano Plurianual constitui-se em decidir quais serão os investimentos mais

relevantes em um projeto de desenvolvimento, e por isso devem buscar responder os anseios da comunidade, e estarem adequados à política institucional estabelecida pelo governante. Neste caso, Quintana, (2011, pg. 8), entende que o PPA trata-se de uma “espécie de planejamento estratégico pois projeta a instituição para o longo prazo”. Segundo Kohama, (apud QUINTANA et al. 2011, pg. 8), é por meio dele que “procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos”, em qualquer dos níveis de governo. A base legal do PPA encontra-se na Constituição Federal, em seu artigo 165, §§ 1º e 4º. A Lei Complementar nº 101/2000, § 9º, inciso I, detalha a aplicação do plano.

O Plano Plurianual serve de base para a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). A Lei de Diretrizes Orçamentárias serve como balizador da elaboração do orçamento anual. Conforme § 2º do artigo 165 da Constituição Federal, (BRASIL, 1988),

“compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais”, sempre em consonância com o PPA.

Segundo Quintana, (2011, pg. 8)

“o projeto de LDO deverá conter um Anexo de Metas Fiscais, onde serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes”.

Uma vez que o Anexo de Metas Fiscais apresenta as metas previstas para o exercício, se a cada quadrimestre, a administração pública não alcançar as metas fixadas para um quadrimestre, deverá haver a compensação nos períodos seguintes, de forma que ao final do ano tenham sido atingidas as metas estabelecidas (QUINTANA, 2011).

“O orçamento anual existe para viabilizar o alcance dos objetivos e metas propostos no PPA, em conformidade com as diretrizes fixadas pela LDO” (QUINTANA, 2011, pg. 23). A Lei Orçamentária Anual autoriza as despesas do ente governamental. Segundo o disposto no § 5º do art. 165 da Constituição Federal, (BRASIL, 1988), o orçamento fiscal compreenderá “os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da Administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público”. A Lei Complementar n.º 101, em seu artigo 5º, define que o Projeto de Lei Orçamentária Anual deve estar compatível com o PPA e com a LDO, devendo conter o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas, bem como as medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

2.3.4 Governança Corporativa na Administração Pública

Segundo Slomski, (2012, pg.129),

“a Governança corporativa, [...] é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e Governança corporativa monitoradas, envolvendo o relacionamento entre acionistas, conselho de administração, diretoria, auditoria e conselho fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para sua perenidade”.

De acordo com Cavalcante, (2013, pg. 77), “Os princípios “transparência” e “*accountability*”, assim como as dimensões do controle, são presenças permanentes nas recomendações de boas práticas de governança tanto para o setor privado quanto para o público”. A presença do controle como uma dimensão da governança no setor público concebe a função como suporte à alta gestão para viabilizar o alcance dos objetivos organizacionais, a eficiência e a conformidade na aplicação de leis e regulamentos (CAVALCANTE, M., 2013). “A função de controle é considerada uma dimensão interna de um sistema de governança” (CAVALCANTE, M., 2013, pg. 79). Na visão de Bianchi, (apud CAVALCANTE, M., 2013, pg. 79),

“o controle organizacional é peça-chave da boa governança e as práticas de Governança Corporativa deveriam ser norteadas por controles que possibilitem aos interessados pela organização concluir pela transparência nos atos da administração, assegurando que conflitos de interesses não interfiram na capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos”.

Complementando a afirmação do nobre autor, como trata-se do contexto público, o “proprietário” (cidadão) dos recursos públicos não visa a obtenção de resultados econômicos, ele busca o bem-estar social e a maximização do valor dos serviços públicos.

De acordo com CAVALCANTE, (2013), o controle - para atuar como uma das dimensões de governança no setor público - deve adotar práticas que envolvam as seguintes áreas:

- a) Gestão de Risco: definida como medida de incerteza quanto ao alcance dos objetivos organizacionais, devendo o risco ser identificado, avaliado, corrigido e monitorado. A gestão do risco a avaliação da probabilidade e do potencial impacto de riscos específicos; o desenvolvimento e a implementação de programas e procedimentos para corrigir os riscos identificados.
- b) Auditoria Interna: a qual compete garantir a revisão sistemática, a avaliação e o relato da adequação dos sistemas gerenciais, financeiros, operacionais e de controle orçamentário.
- c) Comitê de auditoria: ao qual deve ser atribuída a responsabilidade de rever, com independência, as estruturas de controle e dos processos de auditoria externa.
- d) Controles internos: que devem ser instituídos nas organizações, cabendo-lhe assegurar uma razoável garantia quanto ao alcance dos objetivos da organização em termos de efetividade e eficiência das operações.

e) Orçamento: elemento essencial de planejamento financeiro, controle e avaliação de processos nas entidades do setor público, sendo um instrumento de alocação de recursos visando ao alcance dos objetivos estabelecidos.

f) Administração financeira: a qual deve prover suporte para os gestores administrarem os recursos limitados e a usá-los de forma eficiente para a entrega de serviços.

2.4 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Conforme elucidado por Mosimann et al. (apud CAVALCANTE, M. 2013, pg. 79):

"As funções de uma Controladoria perpassam dimensões multivariadas, destacando-se seu papel de articulação com o planejamento, de subsidiar o processo de gestão, de avaliar os resultados organizacionais, de verificar desvios e sugerir correções, de exercer o controle contábil, financeiro e patrimonial, de sugerir melhorias para a redução de custos, de analisar a adequação dos recursos materiais e humanos, do controle interno, controle de riscos, fiscalização e auditoria interna".

Para Roehl-Anderson e Bragg, (apud CAVALCANTE, M., 2013), é função do controle não apenas repassar um *feedback* de informações para as diversas áreas, dentro de uma visão retrospectiva, mas cabe também mapear os sistemas, realizar a análise de questões operacionais e realizar a implementação de processos de melhoria para a eliminação de problemas, numa visão prospectiva da organização, adotando assim atividades preventivas para correções de rumo.

2.4.1 Atividades e Funções da Controladoria

De acordo com Nakagawa (1994, p. 42),

"[...] a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos."

Essa definição de atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também a serviços e ações de suporte aos diversos processos organizacionais (Borinelli, 2006). Nakagawa, (1994, p. 44), esclarece que uma função corresponde a “[...] uma agregação de atividades que têm um propósito comum, como: compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade etc.” A definição de uma função responde o mais precisamente possível à seguinte questão: ‘o que ela (função) faz?’ (NAKAGAWA, 1994). Considera-se que as definições de Nakagawa, as quais acabaram de ser abordadas neste estudo, se encaixam no contexto do assunto tratado. Sendo assim, uma atividade corresponde a uma ação, a uma tarefa ou a um processo realizado por uma unidade organizacional que conseqüentemente gera um produto ou serviço. Já uma função corresponde a um conjunto de atividades com propósitos comuns (Borinelli, 2006).

Conforme Peleias, (2002, p. 14),

“o delineamento e o detalhamento das atividades da Controladoria podem ser específicos para cada empresa e depende das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre”.

Na visão de Heckert & Willson, (apud PADOVEZE, 2012, pg. 33), é esclarecido pelos autores:

“o essencial para a compreensão apropriada da função de controladoria é uma atitude mental que energiza e vitaliza os dados financeiros por aplicá-los ao futuro das atividades da companhia. É um conceito de olhar para frente – enfoque analiticamente treinado, que traz balanço entre o planejamento administrativo e o sistema de controle”.

Silva, L. (2004) ressalta que a implantação da controladoria no setor público não é diferente do setor privado, suas funções e as atividades devem ser exercidas de forma semelhante. No caso de Borinelli, (2006), o autor esclarece que as atividades e funções típicas de controladoria são aquelas que fazem parte da sua

essência e que, portanto, não são específicas para cada organização. Na verdade, o que muda de uma entidade para outra são as formas de distribuir essas atividades e funções pelas diversas unidades organizacionais, de acordo com o arranjo que melhor atenda as necessidades da entidade. Desta forma, as atividades e funções típicas da área do conhecimento controladoria não variam. Em seu trabalho, Borinelli (2006), partindo de uma premissa de divergência existente na plataforma teórica da Controladoria, o autor sistematizou o conhecimento sobre controladoria num arcabouço teórico. Dentro desta estrutura conceitual criada por Borinelli, são elencadas as atividades realizadas pela controladoria a partir do que é disponibilizado na literatura nacional e internacional, alocando as atividades mais citadas em funções típicas da controladoria no ambiente organizacional. No quadro 2 abaixo, pode-se verificar as funções enumeradas pelo autor e suas respectivas atividades. Cabe ressaltar que as funções listadas podem ser implementadas por seus gestores tanto na iniciativa privada como também na administração pública.

Quadro 2 – Funções da Controladoria no ambiente organizacional

| 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, elaborar as demonstrações contábeis (processamento contábil), 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, 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: Oliveira Junior (2009, p.44)

3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS

Neste tópico será apresentado o delineamento da pesquisa, a técnica de coleta de dados e a técnica de análise de dados do presente trabalho.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

As ciências se caracterizam pela utilização de métodos científicos, na visão de Ruiz, (2013, pg. 130), o “método constitui a via real de acesso da mente humana nos processos da pesquisa científica”. Ele significa o traçado das etapas fundamentais da pesquisa (RUIZ, 2013). O método não se reduz a uma apresentação dos passos de uma pesquisa, é através dele que se busca explicitar quais são os motivos pelos quais o pesquisador escolheu determinados caminhos e não outros. O método científico é fundamental para validar as pesquisas e seus resultados serem aceitos.

O presente estudo realiza uma pesquisa exploratória. Segundo Vergara, (2014, pg. 42), “a investigação exploratória não deve ser confundida com leitura exploratória, é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado”. No entendimento de Gil (1999), a pesquisa exploratória tem como objetivo principal desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. De acordo com Mattar (2001), os métodos utilizados pela pesquisa exploratória são amplos e versáteis. Os métodos empregados compreendem: levantamentos em fontes secundárias, levantamentos de experiências, estudos de casos selecionados e observação informal.

Quanto á natureza da pesquisa, para Gil (1999), o uso da pesquisa qualitativa propicia o aprofundamento da investigação das questões relacionadas ao fenômeno em estudo e das suas relações, mediante a máxima valorização do contato direto com a situação estudada, buscando-se o que era comum, mas permanecendo, entretanto, aberta para perceber a individualidade e os significados múltiplos. Dias et al., (2010, pg. 48), explica que “os dois principais exemplos de métodos qualitativos são os estudos de caso e a etnografia”.

O objeto de estudo escolhido para o desenvolvimento do trabalho foi o estudo de caso. Segundo Yin, (*apud* DIAS et al. 2010, pág. 47),

“um estudo de caso é uma investigação empírica que estuda um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes.”

Na visão de Roesch (1999), o ponto forte dos estudos de casos se encontra em sua capacidade de explorar processos sociais à medida que eles acontecem nas organizações, desta forma, permitindo uma análise processual e contextual das várias ações e significados que se manifestam e são construídas dentro delas.

O estudo realizado fundamenta-se em uma pesquisa exploratória por meio de um estudo de caso com abordagem qualitativa de dados. A escolha do caso ocorreu em função da recente implantação do órgão de controladoria no Instituto Público do Nordeste e também pela oportunidade de acesso às informações e aos gestores da instituição.

3.2 UNIDADE DE ANÁLISE

O estudo foi desenvolvido por acessibilidade em uma instituição de educação localizada no estado de Alagoas que será denominada neste estudo como Instituto Público do Nordeste. A unidade de análise foi escolhida por ter iniciado o desenvolvimento da estruturação da área de controladoria no ano de 2014 e possibilitar acesso aos dados necessários para elaboração do trabalho.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Conforme enfatizado por Dias (2010), para que o pesquisador possa conduzir o seu estudo com sucesso, deve existir uma forte ligação entre a pergunta da pesquisa, o método de pesquisa e a disponibilidade de dados. Segundo Triviños, (*apud* DIAS et al. 2010, pág. 53), “um dado é tudo aquilo que o pesquisador procurará para fundamentar o estudo de algum fenômeno”.

Como técnica de coleta de dados, foi realizada uma entrevista em profundidade com o Coordenador de Planejamento e Controle do Instituto Público do

Nordeste usando um questionário estruturado (Apêndice A). A entrevista realizada em julho de 2015 abordou as inúmeras atividades que são executadas em uma controladoria. Segundo Marconi et al. (2010, pg. 180), a entrevista estruturada “é aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido, as perguntas feitas ao indivíduo são predeterminadas”. O questionário elaborado está fundamentado na tese de Borinelli (2006) e no artigo de Oliveira Júnior (2009), e foi agrupado nas seguintes funções: contábil, finanças, gerencial-estratégica, controle interno, proteção e controle de ativos, custos e gestão da informação. Para cada atividade descrita, solicitou-se ao respondente que indicasse o nível de concordância quanto às atividades exercidas pela controladoria, existindo as seguintes opções:

- a) 1 – Não ocorre: quando não existem diretrizes, normas ou mesmo interesse que estabeleça ser uma atividade exercida pela controladoria.

- b) 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas: quando há indícios de haver diretrizes, normas ou mesmo interesse que estabeleça o envolvimento da controladoria em atividades mais elaboradas.

- c) 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo: quando há o envolvimento da controladoria na atividade buscando estritamente o cumprimento de prazo.

- d) 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento: quando existem diretrizes, normas ou interesse que demonstre ser uma atividade exercida exclusivamente pela controladoria.

- e) 5 – Ocorre na execução: quando existem diretrizes, normas ou interesse que demonstre o envolvimento da controladoria na operação/execução da atividade.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Para a técnica de análise dos dados, utilizou-se a análise de conteúdo qualitativa que utiliza o método indutivo sem nenhum instrumento estatístico para a análise. Segundo Marconi, (2010, pg. 68), “o método indutivo é um processo mental do qual, partindo de dados particulares infere-se uma verdade geral [...]”. De acordo com Laville et al.(1999), por meio da análise de conteúdo, procura-se desmontar a estrutura e os elementos do conteúdo, com vistas a esclarecer suas diferentes características e significação. Os autores ainda explicam que o forte da análise de conteúdo é que ela analisa o material passo a passo com controle metodológico rígido. Ela divide o material em unidades que são trabalhadas uma depois da outra. No presente estudo, realizou-se a análise da correlação das respostas dos entrevistados às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo apresentaremos o Instituto Público do Nordeste e a sua estrutura organizacional. Além disso, será realizada a análise dos resultados referente ao estudo de caso do presente trabalho.

4.1 CONHECENDO O INSTITUTO

O Instituto Público do Nordeste, denominação utilizada exclusivamente neste estudo, foi criado por meio da Lei 11.892 de 29 de dezembro de 2008, com todas as prerrogativas de uma instituição de ensino superior, destacando-se na oferta de ensino técnico e tecnológico. Segundo artigo 5º do Decreto-Lei 200/1967, os institutos constituem:

“serviço autônomo, com personalidade jurídica, patrimônio e receitas próprias, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”.

Trata-se de uma instituição de educação profissional e superior, vinculada à Secretaria de Educação Profissional e Tecnologia do Ministério da Educação e que detém autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar equiparada às universidades federais. No âmbito de sua atuação, exerce o papel de instituição acreditadora e certificadora de competências profissionais, tendo autonomia para criar e extinguir cursos, nos limites de sua área de atuação territorial, bem como para registrar diplomas dos cursos, mediante autorização de seu Conselho Superior, aplicando-se, no caso da oferta de cursos à distância, a legislação específica.

Com esse status, o Instituto é um complexo de educação que engloba pesquisa, extensão e ensino desde a formação básica à pós-graduação, proporcionando, deste modo, uma formação integral ao cidadão, por intermédio dos cursos de formação inicial, técnicos, superiores de tecnologia, bacharelado, de licenciatura e pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*. Atualmente, oferece cursos médios integrados como Edificações, Eletrônica, Informática, Mecânica, entre outros. Os cursos técnicos subsequentes oferecidos são Eletrotécnica, Química, Segurança

do Trabalho, entre outros. Na Educação de Jovens e Adultos, é oferecido o curso de Artesanato. São também oferecidos cursos superiores de tecnologia como Alimentos, Design de Interiores, Gestão de Turismo, entre outros. Além disso, a entidade oferta cursos de bacharelado (Sistema de Informação); e licenciaturas (Letras, Matemática e Química). Quanto aos cursos à distância, o Instituto oferece os cursos técnicos subsequentes de Infraestrutura Escolar e Secretaria Escolar, os cursos superiores de Ciências Biológicas, Letras/Português e Administração Pública. Em nível de pós-graduação, são oferecidos os cursos *lato sensu* em Educação de Jovens e Adultos, e em Química Tecnológica.

O Instituto é composto pela Reitoria e cinco pró-reitorias (Ensino, Pesquisa, Extensão, Desenvolvimento Institucional e Administração e Planejamento). Possui mais de 1200 servidores e atende a mais de 10 mil alunos, de modo a contribuir para a formação profissional e inserção de jovens e adultos no mundo do trabalho, com credibilidade e qualidade de ensino. O Instituto também tem atuado na rede estadual de ensino e, entre as diversas iniciativas e modalidades de formação continuada, vem atuando com a formação de grupos de estudos realizados nas próprias escolas, que se debruçam sobre as necessidades locais diagnosticadas, buscando o aprimoramento dos profissionais e a construção de propostas para a resolução dos problemas enfrentados.

4.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A estrutura organizacional do Instituto busca primar por sua função social, a gestão pedagógica, administrativa e financeira é democrática, para que, na pluralidade de visões, se constitua o caráter público de suas práticas. Para tal, os processos de decisão são coletivos, participativos, de modo que as escolhas efetuadas são legítimas e os integrantes da comunidade acadêmica se tornam corresponsáveis pela execução e pelo acompanhamento das ações adotadas na Instituição.

Em busca da viabilização da gestão no Instituto dentro da estrutura organizacional estabelecida, estão previstas as seguintes ações:

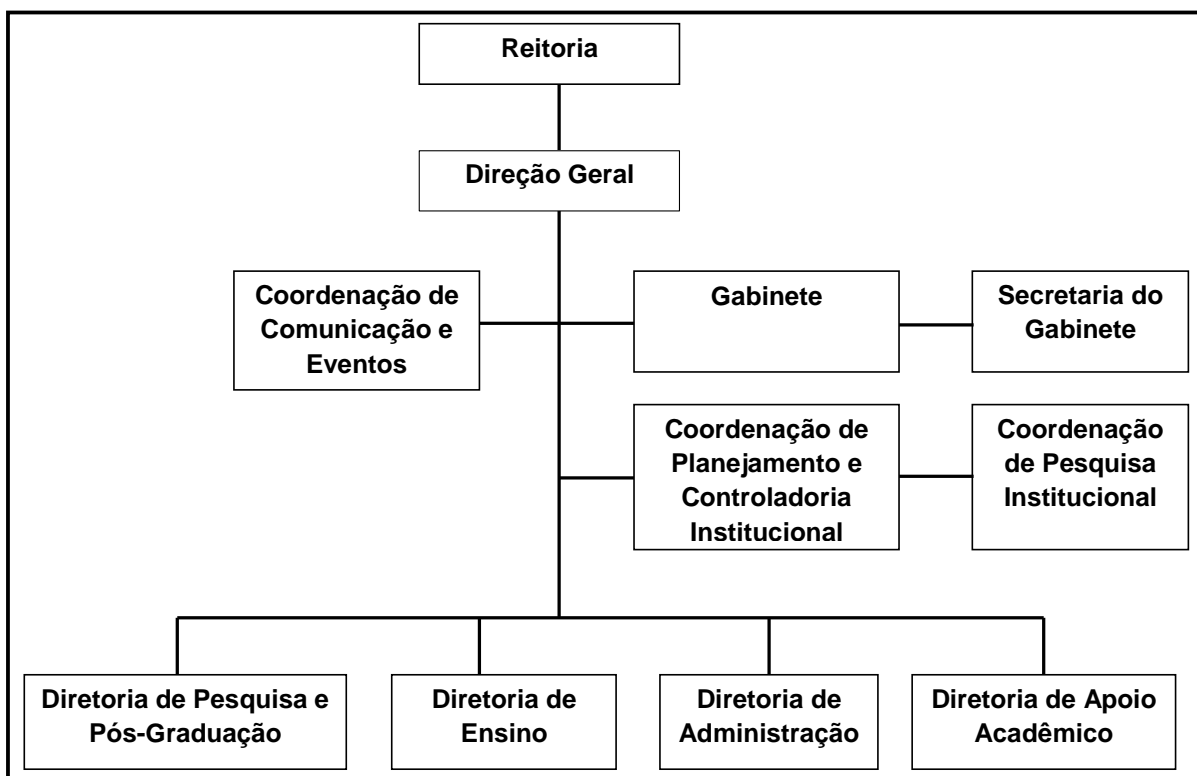
1. Consolidar um modelo de gestão orientado por processos, que favoreça o aprendizado organizacional e a adoção de visão estratégica, prospectiva e

sistêmica, tendo como foco o alcance das finalidades educativas de formação profissional, científica e tecnológica e a ação comprometida com o desenvolvimento local e regional;

2. Adotar princípios de gestão pautados na transparência e na equidade, de forma a garantir a participação da comunidade acadêmica nos processos de discussão e de deliberação;
3. Adotar o orçamento participativo, como requisito primordial para o desenvolvimento do ensino de qualidade;
4. Constituir comitê representativo da comunidade para coordenar a elaboração e o acompanhamento do orçamento participativo.

Conforme verifica-se na ilustração 4 abaixo, a Coordenação de Planejamento e Controladoria Institucional trata-se de um setor voltado principalmente para apoiar a alta gestão do Instituto, ou seja, encontra-se vinculado a direção geral da instituição. No próximo tópico – Análise dos Resultados – abordase de forma detalhada o papel da controladoria e suas funções cumpridas dentro da instituição.

Ilustração 4 – Estrutura Organizacional



4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados da pesquisa no Instituto Público do Nordeste 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.

Quadro 3 – Grau de envolvimento da controladoria

| Grau | Descrição |
|-------------|--|
| 1 | Não ocorre |
| 2 | Ocorre em algumas atividades mais elaboradas |
| 3 | Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo |
| 4 | Ocorre apenas no monitoramento/ gerenciamento |
| 5 | Ocorre na execução |

O Quadro 3 resume os graus de envolvimento da controladoria que são indicados para cada atividade exercida pelo órgão de controladoria pesquisado. Os graus criados buscam identificar o efetivo envolvimento da controladoria nas funções /atividades descritas nesta pesquisa, como também, facilitar as respostas do entrevistado. A definição da quantidade de cinco graus a serem indicados pelos respondentes baseou-se na escala de Likert, conforme descrito em Vieira (2011).

4.3.1 Atividades de controladoria relacionadas à função contábil

No Quadro 4, estão agrupados os questionamentos relacionados às atividades de controladoria na função Contábil. Ao realizar a análise das respostas, verifica-se que não há envolvimento da controladoria na contabilidade em atividades relacionadas ao controle fiscal, como também, não ocorre o envolvimento da controladoria nas atividades operacionais da área. Não existe interesse em exercer as atividades de gerenciamento das atividades de contabilidade, implementação e manutenção de todos os registros contábeis, elaboração dos balanços, demonstrativos e outras peças contábeis. O envolvimento da controladoria ocorre

nas atividades mais elaboradas como estruturação e acompanhamento de relatórios gerenciais com informações usualmente exigidas pela alta administração. Esta postura 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 para a análise estratégica das informações geradas pela área. Além disso, a nível estratégico, a controladoria atua apoiando a alta gestão no desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle.

Quadro 4 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Contábil

| FUNÇÃO/ATIVIDADES | | Grau de Envolvimento da Controladoria | | | | |
|-------------------|--|---------------------------------------|--|--|--|------------------------|
| | | 1 – Não ocorre | 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas | 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo | 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento | 5 – Ocorre na execução |
| CONTÁBIL | 1. Em relação às atividades de contabilidade, o envolvimento da controladoria; | | | | | |
| | 2. Na elaboração dos balanços e outras peças contábeis exigidas pela legislação, o envolvimento da controladoria; | | | | | |
| | 3. Na geração dos relatórios gerenciais com informações usualmente exigidas pela alta administração da instituição, o envolvimento da controladoria; | | | | | |
| | 4. No desenvolvimento de políticas e procedimentos institucionais, o envolvimento da controladoria. | | | | | |

4.3.2 Atividades de controladoria relacionadas à função finanças

De acordo com o Quadro 5, não há a participação da controladoria na elaboração de controles financeiros. O entrevistado expressou que existe um grande interesse da controladoria em participar a nível tático e operacional do processo de elaboração de controles financeiros, dando destaque ao processo de autorização de pagamento com controle de alçadas e conciliação de pagamentos. Além disso, o entrevistado ressalta que há o objetivo de criar processos inteligentes de conciliação de pagamentos, ou seja, definir mecanismos que possibilite a uma conciliação integrada entre a área financeira, o setor de contabilidade e a instituição bancária. As criações destes processos buscam a padronização, a transparência e a qualificação da informação gerada. Cabe ressaltar o fato da instituição não precisar elaborar e desenhar processos complexos de controle do seu contas a receber tendo em vista que os recursos são oriundos do governo central conforme lei orçamentária e é realizado de forma periódica para o financiamento da operação.

A controladoria afirma a inexistência de um controle de fluxo de caixa, trata-se de um grande problema que afeta a gestão financeira e de caixa na instituição. A implantação de uma ferramenta como o demonstrativo de fluxo de caixa fornecerá aos gestores a visão dos fluxos de caixa relativos a três importantes aspectos da instituição sendo: atividade operacional, atividade de investimentos e atividade de financiamentos. Desta forma, permitirá a gerência e alta gestão acompanhar as mudanças do caixa de um período a outro, quais contas foram responsáveis por esta alteração e qual foi o resultado obtido com cada atividade deste fluxo, assim, apontando as informações necessárias sobre a real situação financeira do Instituto.

É importante ressaltar, conforme citado anteriormente, o interesse da controladoria em participar, inicialmente, a nível tático e operacional da elaboração e implantação de mecanismos de controle na área financeira visando padronizar os processos e informações geradas pela área. Todavia, a controladoria não busca e nem planeja se envolver no gerenciamento do processo operacional da área. Seu papel principal se limita a acompanhar e controlar as informações geradas pela área buscando analisá-las, criando visões gerenciais para serem encaminhadas à alta administração, como também, diagnosticar e propor medidas corretivas à área a fim

de assegurar as boas práticas para o devido cumprimento das metas e objetivos traçados pela instituição.

Quadro 5 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Finanças

| FUNÇÃO/ATIVIDADES | | Grau de Envolvimento da Controladoria | | | | |
|-------------------|--|---------------------------------------|--|--|--|------------------------|
| | | 1 – Não ocorre | 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas | 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo | 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento | 5 – Ocorre na execução |
| FINANÇAS | 5. A controladoria assegura a elaboração de controles financeiros; | | | | | |
| | 6. A controladoria avalia o controle de fluxo de caixa; | | | | | |
| | 7. A controladoria monitora os mecanismos adotados pela área financeira para controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização). | | | | | |

4.3.3 Atividades de controladoria relacionadas à função gerencial-estratégica

Conforme pode ser verificado no Quadro 6, a função gerencial-estratégica, é uma das funções mais desafiadoras para o Instituto, haja vista a complexidade inerente às atividades relacionadas a essa função. No contexto de análise das informações fornecidas de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira e não financeiras relacionadas ao processo de gestão, a controladoria no Instituto, atualmente, concentra-se apenas em examinar as informações de natureza não financeira. Um plano de implementação de análise das informações fornecidas de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira encontra-se em desenvolvimento e será implantado no médio prazo.

A controladoria coordena esforços no sentido de que os gestores e demais unidades administrativas trabalhem buscando um só objetivo, no sentido de maximizar o resultado global da entidade. No Instituto, ela atua na coordenação, assessoramento, consolidação do planejamento do processo de gestão, desta

forma, se consolidando como um órgão de assessoria, ou *staff*. Além disso, ela busca monitorar os esforços entre gestores e demais unidades administrativas, dando um enfoque maior, na atualidade, em nível operacional. Cabe destacar que no processo de coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento, a controladoria está exercendo um papel executivo no presente momento, na busca de resolver problemas de processos operacionais em setores chaves da instituição.

Estes problemas operacionais foram identificados pela controladoria e encaminhados através de relatório para os gestores da instituição. Como a alta gestão avaliou o fato da controladoria conhecer bem a problemática e já ter se antecipado a apresentar soluções, os gestores avaliaram ser cabível no momento delegar a controladoria a função de definir e implantar processos operacionais na busca de sanar os problemas identificados na operação do setor. A delegação de função realizada pela alta de gestão e designada à controladoria tratam-se de medidas temporárias e emergenciais que visam resolver pontos nevrálgicos operacionais da instituição.

No aspecto da controladoria realizar a coordenação de ações visando a otimização e maximização da receita pública, o órgão vem desenvolvendo diferentes ações dentro da instituição que buscam não apenas tratar a questão da responsabilidade com os gastos públicos, mas também visam o aumento da eficiência dos serviços prestados aos cidadãos. Podemos citar as seguintes ações: implantação de soluções de tecnologia, estudos compartilhados entre setores com a meta de redução de gastos e aumento da eficiência, campanhas de conscientização de redução de desperdício dos recursos. Não há um monitoramento amplo do grau de aderência entre o orçamento planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas. Como a implantação do setor de controladoria ocorreu de forma recente, não houve um controle efetivo de todo o ano corrente. Além disso, torna-se necessário a implantação de ferramentas de tecnologia da informação e a adequação de processos, além da devida padronização para criar um ambiente propício para o efetivo controle entre o orçamento planejado e o realizado. Como também, de acordo com a controladoria, o fato do controle de orçamento se tornar mais efetivo e fidedigno no futuro a partir do momento que houver dados anteriores que possam ser utilizados na realização de estudos comparativos.

Quadro 6 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Gerencial-Estratégica

| FUNÇÃO/ATIVIDADES | | Grau de Envolvimento da Controladoria | | | | |
|-------------------------|--|---------------------------------------|--|--|--|------------------------|
| | | 1 – Não ocorre | 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas | 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo | 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento | 5 – Ocorre na execução |
| GERENCIAL - ESTRATÉGICA | 8. A controladoria analisa as informações fornecidas de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira e não financeira relacionadas ao processo de gestão; | | | | | |
| | 9. A controladoria coordena esforços no sentido de que os gestores e demais unidades administrativas trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade; | | | | | |
| | 10. A controladoria realiza a coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento governamental; | | | | | |
| | 11. A controladoria realiza a coordenação de ações visando a otimização e maximização da receita pública; | | | | | |
| | 12. A controladoria monitora o grau de aderência entre o orçamento planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas; | | | | | |
| | 13. A controladoria auxilia na criação de métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas, assim como dos gestores. | | | | | |
| | | | | | | |

4.3.4 Atividades de controladoria relacionadas à função controle interno

No Quadro 7, verifica-se que a controladoria não analisa e nem emite recomendação quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa

orçamentária. Na instituição, a área de Auditoria Interna realiza esta função, como também a controladoria não tem pretensões em se envolver em tal atividade. Na atualidade, não há envolvimento da controladoria no que diz respeito ao seu acompanhamento na realização de auditoria contábil, entretanto, em seu planejamento, a área tem pretensões em realizar um acompanhamento futuro ao que se refere à atividade. A controladoria julga ser importante o acompanhamento e monitoramento no que compreende o exame de documentos, livros contábeis, registros, além das verificações e obtenção de informações de fontes internas e externas, tudo que se encontra relacionado com o controle do patrimônio da instituição.

Quanto à atividade da controladoria de analisar e emitir recomendação em relação ao aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária, a prática é adotada em alguns setores. Conforme previamente citado, o setor de controladoria iniciou recentemente, como ainda se encontra em processo de amadurecimento e estruturação, a alta gestão definiu alguns setores para a realização de algumas atividades mais elaboradas que devem ser acompanhadas pela controladoria em relação ao aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária. Este acompanhamento está inicialmente passando por um mapeamento da controladoria que busca identificar as despesas de maior relevância no orçamento, desta forma, permitindo realizar um trabalho detalhado de análise e elaborar recomendações com o objetivo de diminuir a despesa orçamentária.

Atualmente, a controladoria realiza o monitoramento do sistema de controle interno de forma limitada, neste caso, somente para atividades mais elaboradas e para determinados setores. Conforme descrito por Araújo, (1998, pg. 5),

“o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia”

A controladoria encontra-se em processo de estruturação e desenvolvimento de um conjunto de métodos e medidas que serão adotados para controlar e monitorar a instituição em sua plenitude com o objetivo de favorecer o processo de gestão. Apenas medidas para promover a eficiência operacional em alguns setores estão

sendo aplicadas, entretanto, encontra-se em estágio embrionário. Não obstante, algumas medidas de monitoramento de controle interno foram aplicadas, a controladoria tem ciência que muito ainda tem que ser feito, como a adoção de processos de monitoramento de *compliance*, o controle efetivo do patrimônio e assegurar a fidedignidade das informações físicas do imobilizado com os registros contábeis. Destarte, a controladoria cita estabelecer processos para monitorar a busca de eficiência operacional por toda a instituição.

Com o objetivo de assegurar a adoção de medidas preventivas de modo a evitar a renúncia de receitas, a controladoria não trabalha com este aspecto pelo prisma da receita, mas aplica o conceito pela perspectiva da despesa (qualidade do gasto), ou seja, a instituição não gera receita, inclusive, conforme já citado neste trabalho, seus recursos são oriundos do Governo Federal. Desta forma, ao focar no conceito da qualidade do gasto, a controladoria cita que se encontra em fase de implantação de sistemas de informação para apoiá-los na realização do monitoramento operacional e gerencial dos processos institucionais buscando identificar distorções e anomalias a fim de orientar os gestores na aplicação de medidas corretivas reparadoras de processos realizados inadequadamente e de forma ineficiente. Quanto ao aspecto de analisar e emitir recomendação referente à eficiência da execução da despesa orçamentária, esta atividade é centralizada na alta gestão.

A controladoria participa do processo de realização de auditoria operacional em atividades mais elaboradas. Segundo Araújo (1998, p.35), a auditoria operacional é o “processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva, [...] à apresentação de recomendações destinadas a melhorar o desempenho e a aumentar o êxito dos negócios [...]”. O processo de auditoria operacional tem a participação da controladoria e é exercido de forma sistemática em determinados setores designados pela alta administração do Instituto. Este trabalho executado por eles na instituição inclui a análise do desempenho relativo ao funcionamento e desenvolvimento das atividades e à utilização dos recursos e meios da maneira mais eficiente. Cabe destacar que trata-se de um processo evolutivo que encontra-se em fase de amadurecimento dentro da instituição.

Quadro 7 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Controle Interno

| FUNÇÃO/ATIVIDADES | | Grau de Envolvimento da Controladoria | | | | |
|-------------------|--|---------------------------------------|--|--|--|------------------------|
| | | 1 – Não ocorre | 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas | 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo | 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento | 5 – Ocorre na execução |
| CONTROLE INTERNO | 14. A controladoria analisa e emite recomendação quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa orçamentária; | | | | | |
| | 15. A controladoria acompanha a realização de auditoria contábil; | | | | | |
| | 16. A controladoria analisa e emite recomendação quanto ao aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária; | | | | | |
| | 17. A controladoria realiza o monitoramento do sistema de controle interno; | | | | | |
| | 18. A controladoria assegura a adoção de medidas preventivas de modo a evitar a renúncia de receitas; | | | | | |
| | 19. A controladoria analisa e emite recomendação quanto ao aspecto da eficiência da execução da despesa orçamentária; | | | | | |
| | 20. A controladoria participa do processo de realização de auditoria operacional. | | | | | |

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

De acordo com o Quadro 8, o processo de monitoramento de contratação de controle de seguros é centralizado no setor de Gestão de Suprimentos. A controladoria não atua no momento no monitoramento deste processo, entretanto, expressou que pretende no futuro incluir esta função como atividade do setor tendo em vista que considera um processo estratégico que deve ser acompanhado pela área já que impacta de forma significativa a gestão de riscos da instituição.

Toda a parte de auditoria das licitações, da origem ao término do processo é realizada pelo setor de auditoria interna, este setor é composto por especialistas jurídicos que fazem de forma frequente a auditoria dos processos licitatórios da instituição. A controladoria dentro do Instituto não tem planos para incluir esta atividade dentro do seu conjunto de atribuições já que julgam não terem o conhecimento jurídico exigido para auditar os processos de licitação. A controladoria não monitora e nem assegura o registro e controle dos bens patrimoniais. A área pretende implementar tal monitoramento para o próximo ano, atualmente, o controle patrimonial é realizado pelo departamento de patrimônio da instituição. Cabe destacar a necessidade de implantação da tecnologia de informação no processo de controle e monitoramento dos bens patrimoniais tendo em vista a falta de conformidade dos bens físicos com os registros contábeis. Através da implantação de sistemas de gerenciamento patrimonial de forma integrada com a contabilidade, será possível conciliar os bens físicos com os registros contábeis, ter rastreabilidade do patrimônio, e permitir a realização de inventários periódicos como forma de controle e monitoramento a fim de conciliar a informação registrada no sistema com o patrimônio físico. Com este tipo de medida, a controladoria poderá realizar o monitoramento e controle dos bens patrimoniais do Instituto.

Quadro 8 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Proteção e Controle dos Ativos

| FUNÇÃO/ATIVIDADES | | Grau de Envolvimento da Controladoria | | | | |
|--|--|---------------------------------------|--|--|--|------------------------|
| | | 1 – Não ocorre | 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas | 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo | 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento | 5 – Ocorre na execução |
| PROTEÇÃO DE CONTROLE DE ATIVOS | 21. A controladoria monitora o processo de contratação e controle de seguros; | | | | | |
| | 22. A controladoria assegura a auditoria das licitações, da origem ao término do processo; | | | | | |
| | 23. A controladoria monitora e assegura o registro e controle dos bens patrimoniais. | | | | | |

4.3.6 Atividades de controladoria relacionadas à função custos

Conforme pode ser verificado no Quadro 9, a gestão de custos realizada pela controladoria está se restringindo a registrar, mensurar, analisar e avaliar os custos de alguns setores da organização pública definidos pela alta gestão, se limitando a alguns tipos de análises gerenciais. A atividade de custos dentro da controladoria trata-se de uma função em desenvolvimento, seu objetivo é realizar a gestão estratégica de custos dentro da instituição permitindo assessorar a alta gestão com análises gerenciais e estratégicas.

Quadro 9 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Custos

| FUNÇÃO/ATIVIDADES | | Grau de Envolvimento da Controladoria | | | | |
|-------------------|---|---------------------------------------|--|--|--|------------------------|
| | | 1 – Não ocorre | 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas | 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo | 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento | 5 – Ocorre na execução |
| CUSTOS | 24. A controladoria registra, mensura, controla, analisa e avalia os custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas. | | | | | |

4.3.7 Atividades de controladoria relacionadas à função gestão da informação

No Quadro 10, observa-se o envolvimento da controladoria em algumas atividades mais elaboradas na implementação e gestão de sistemas de informações no que tange, atualmente, somente às informações não financeiras. A instituição dispõe de um setor de Tecnologia da Informação, entretanto, a controladoria desenvolveu internamente no setor um sistema de monitoramento das informações não financeiras. Como proposta sugerida pela controladoria para a alta gestão, a ideia é implementar um sistema integrado de informações em âmbito operacional, gerencial e estratégico no que tange a geração de informações contábeis, econômicas, financeiras, não financeiras e patrimoniais, passando a gestão do sistema para o setor de Tecnologia da Informação. A controladoria tem como meta separar a gestão de sistemas da informação e concentrar-se na gestão da informação para efetivamente realizar as atividades de controle, monitoramento e análises para objetivamente apoiar a alta gestão no processo decisório.

Quadro 10 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Gestão da Informação

| FUNÇÃO/ATIVIDADES | | Grau de Envolvimento da Controladoria | | | | |
|----------------------|--|---------------------------------------|--|--|--|------------------------|
| | | 1 – Não ocorre | 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas | 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo | 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento | 5 – Ocorre na execução |
| GESTÃO DA INFORMAÇÃO | 25. A controladoria assegura a implementação e gestão dos sistemas de informação, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras, não financeiras e patrimoniais | | | | | |

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo apresenta as considerações finais deste estudo com a intenção de evidenciar como os objetivos propostos foram alcançados. O capítulo também apresenta algumas limitações da pesquisa, bem como tratar sobre as possibilidades para a realização de pesquisas futuras.

5.1 SÍNTESE DOS OBJETIVOS

Esta pesquisa objetivou estudar se as funções de controladoria exercidas pelo Instituto Público do Nordeste harmonizam-se às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura. Para isso, visando contribuir na obtenção do objetivo geral, foi avaliado o grau das funções de controladoria, como também, buscou-se entender e avaliar o alinhamento dos controles estabelecidos com as principais diretrizes estratégicas da instituição. Além disso, houve a tentativa de identificar eventuais melhorias que pudessem ser sugeridas para aperfeiçoar o modelo adotado. No início deste trabalho procurou-se demonstrar de uma forma sucinta, porém clara e objetiva, a importância da controladoria no meio público e a necessidade da adoção de práticas de controladoria nas instituições educacionais públicas. Em seguida, apresentou-se na revisão da literatura, o conhecimento científico atual sobre controladoria no âmbito público, como também, a literatura existente no que diz respeito às atividades e funções de controladoria e, assim, proporcionando uma análise a respeito das funções implantadas no Instituto Público do Nordeste e comparando-as aos conceitos pesquisados. A partir daí, através de entrevista e informações cedidas pela equipe do setor de Coordenação de Planejamento e Controladoria Institucional, é iniciada uma análise das funções e atividades de controladoria exercidas dentro da instituição e seu grau de envolvimento.

5.2 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Dentro do contexto da entrevista realizada e informações coletadas neste estudo, identificou-se a correlação das respostas do entrevistado às funções de

controladoria usualmente encontradas na literatura. A Coordenação de Planejamento e Controladoria Institucional não tem sua atuação consolidada como um órgão de controladoria quando se leva em consideração os resultados da pesquisa comparados com a literatura abordada nesse trabalho. Consoante á análise dos dados coletados, verificamos um alto grau de envolvimento da controladoria nas definições de processos das atividades operacionais de vários setores da instituição, como o desenho do processo operacional de elaboração de controles financeiros, dando destaque ao processo de autorização de pagamento com controle de alçadas e conciliação de pagamentos referente à função finanças.

Na função contábil, verificamos o envolvimento da controladoria na estruturação e acompanhamento de relatórios gerenciais com informações usualmente exigidas pela alta administração, ou seja, não tendo envolvimento operacional e atuando como usuário na coleta de informações estratégicas. Quanto às perguntas das funções gerencial-estratégica e controle interno, a atuação de órgão de controladoria está concentrada no monitoramento de informações não financeiras voltados a alguns setores. A atuação da unidade organizacional controladoria ainda é bastante restrita, pois não está atuando em sua plenitude em toda a instituição. O estudo evidenciou também que muitas das atividades pertinentes ao órgão de controladoria, segundo a literatura, estão sendo consideradas como parte do seu planejamento. Como a pretensão de realizar a gestão estratégica de custos dentro do Instituto permitindo assessorar a alta gestão com análises gerenciais e estratégicas. Não obstante, a adoção do plano de análise das informações fornecidas de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira que se encontra em desenvolvimento, cuja implementação está prevista para o médio prazo.

Nos ajustes da atuação da controladoria no Instituto, será necessário levar em consideração a necessidade da sistematização dos processos, a mudança da cultura organizacional, à unificação dos sistemas de informação, como também, um amplo aproveitamento das soluções tecnológicas da atualidade buscando a geração de informações gerenciais. Além disso, a necessidade de não atribuir a controladoria o papel de definir processos operacionais em determinados setores, esta tarefa cabe aos gestores da área, permitindo assim a sua atuação como órgão de assessoria com o foco de auxiliar estrategicamente a alta administração.

5.3 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Em vistas as limitações do presente trabalho em virtude da centralização deste estudo em uma única instituição, recomenda-se em futuras pesquisas, o estudo do tema em outros institutos públicos. Desta forma, será possível ampliar o estudo para outras instituições com o mesmo perfil e oportunizar conhecer de forma aprofundada e contribuir para o aprimoramento do funcionamento da controladoria pública em âmbito educacional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; Paulo, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 20° ed. São Paulo : Método, 2012.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. Trad. Leila de Barros. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ARAÚJO, Francisco José de. **A estruturação dos controles internos e a independência da auditoria interna**. Vitória-ES. COBRAI (Congresso Brasileiro de Auditoria Interna), 1998. p. 5.

BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. Trad. Allan Vidigal Hastings. **Administração**. 10° ed. Porto Alegre: AMGH, 2012.

BERWIG, Aldemir; JALIL, Laís Gasparotto. **O princípio constitucional da eficiência na administração pública**. Artigo postado no site Âmbito Jurídico, no hiperlink Revista. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_%20leitura&artigo_id=4536>. Acesso em: 25 mai. 2015.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da Controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, 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) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado 1988.

CARVALHO, Marcelino Freitas de. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo**. São Paulo, 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CAVALCANTE, Danival Sousa; DE LUCA, Márcia Martins Mendes; PONTES, Vera Maria Rodrigues; GALLON, Alessandra Vasconcelos. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM & FBOVESPA. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 8, n. 3, p. 113-134, jul./set. 2012.

CAVALCANTE, Mônica Clark Nunes; DE LUCA, Márcia Martins Mendes. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Brasília, v. 7, n. 1, art. 5, p. 73-90, jan./mar. 2013.

COSTA NETO, Pedro Luiz de Oliveira. **Estatística**. São Paulo: Edgard Blucher, 1977.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**: abordagens prescritivas e normativas da administração. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1993.

_____. **Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 10 jun. 2015.

DIAS, Donaldo de Souza; SILVA, Mônica Ferreira da. **Como escrever uma monografia**. São Paulo: Atlas, 2010.

DI CUNTO, Raphael. Haddad cria controladoria do município com promessa de transparência. **Valor Econômico**, São Paulo, 18 jan. 2013. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/politica/2976284/haddad-cria-controladoria-do-municipio-com-promessa-de-transparencia>>. Acesso em: 29 mai. 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17° ed. São Paulo : Atlas, 2004.

FERNANDES, Francisco Carlos. **Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós- graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FERRARI, Juliana Mara; CUNHA, Leila Chaves; BORGERT, Altair; RABELO, Edilson Citadin; A evidenciação do uso de modelos matemáticos aplicados à controladoria e contabilidade gerencial em artigos da ANPCONT e do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Revista CAP Accounting and Management**. Pato Branco: Universidade Tecnológica Federal do Paraná, v. 07, n. 07, Ano 07, p.110-123, Jan./Dez. 2013. Disponível em: <<http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/CAP/article/view/1625/1177>>. Acesso em: 24 mai. 2015.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade Básica**. 2° ed. Rio de Janeiro: J. Ferreira, 2004.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. 4° ed. São Paulo : Atlas, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5° ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HECKERT, J. Brooks e WILLSON, James D. **Controllership**. 2° ed. Nova York: Ronald Press, 1963.

LAKATOS, Eva Maria. **Sociologia da Administração**. São Paulo : Atlas, 1997.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber**: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Belo Horizonte: UFMG, 1999.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 mai. 2015.

MARCONI, Marina Andrade de; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27º Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MOSIMANN, Clara Pellegrino e outros. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: Editora da UFSC, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

NOVAES, Diva Valério; QUEIROZ, Cileda de; COUTINHO, Silva. **Estatística para Educação Profissional e Tecnológica**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 32º ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA JÚNIOR, Nilson José de; CHAVES JÚNIOR, Oswaldo Demóstenes; LIMA, Mariomar de Sales. **A controladoria nas organizações públicas municipais**: estudo de caso. Revista Universo Contábil. Blumenau, v. 5, n.1, p. 38-54, jan./mar. 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. 3º ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PEIXE, Blênio César Severo. Controladoria Governamental um enfoque municipal: estudo de caso. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 7, n. 1, p. 33-50, 1996. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/25033/controladoria-governamental-um-enfoque-municipal--estudo-de-caso/i/pt-br>>. Acesso em: 25 mai. 2015.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade pública**: de acordo com as

novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. **Do steward ao controller, quase mil anos de management accounting**: o enfoque anglo-americano. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1999.

RODRIGUES, Fábio Jorge. Precisamos de mais dinheiro para a educação. **Valor Econômico**, São Paulo, 17 abr. 2015. Disponível em: <<http://terraeconomico.com.br/precisamos-de-mais-dinheiro-para-a-educacao/>>. Acesso em: 29 mai. 2015.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 2° ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica**: guia para eficiência nos estudos. 6° ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SANTOS, Clézio Saldanha dos. **Introdução à gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, Elderson Ferreira da. **Controladoria na administração pública**: manual prático para implantação. São Paulo: Atlas, 2013.

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

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1° ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SPECTOR, Paul E. **Psicologia nas organizações**. São Paulo: Saraiva, 2002.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15° ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VIEIRA, Valter Afonso. **Escalas em Marketing**. 1° ed. São Paulo: Atlas, 2011.

APÊNDICE A

INSTRUMENTO DE PESQUISA

QUESTIONÁRIO - FUNÇÕES DE CONTROLADORIA

APRESENTAÇÃO DAS QUESTÕES:

Esta pesquisa busca analisar as funções de controladoria exercidas pelo Instituto Público do Nordeste através da identificação das atividades exercidas pela controladoria dentro da instituição.

Para as questões do presente questionário são fornecidas alternativas de respostas que correspondem ao nível de concordância quanto às atividades exercidas pela controladoria no Instituto, conforme modelo em negrito:

- () **1 – Não ocorre**
- () **2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas**
- () **3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo**
- () **4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento**
- () **5 – Ocorre na execução**

De acordo com as questões listadas abaixo, favor assinalar uma única alternativa para cada questão:

A.1 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Contábil

1 – Em relação às atividades de contabilidade, o envolvimento da controladoria?

- () **1 – Não ocorre**

- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

2 – Na elaboração dos balanços e outras peças contábeis exigidas pela legislação, o envolvimento da controladoria?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

3 - Na geração dos relatórios gerenciais com informações usualmente exigidas pela alta administração da instituição, o envolvimento da controladoria?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

4 – No desenvolvimento de políticas e procedimentos institucionais, o envolvimento da controladoria?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

A.2 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Finanças

5 – A controladoria assegura a elaboração de controles financeiros?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

6 - A controladoria avalia o controle de fluxo de caixa realizado pela área financeira?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

7 - A controladoria monitora os mecanismos adotados pela área financeira para controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização) ?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

A.3 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Gerencial-Estratégica

8 - A controladoria analisa as informações fornecidas de natureza contábil, patrimonial, econômico, financeira e não financeira relacionadas ao processo de gestão?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

9 - A controladoria coordena esforços no sentido de que os gestores e demais unidades administrativas trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

10 - A controladoria realiza a coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento governamental?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

11 - A controladoria realiza a coordenação de ações visando à otimização e maximização da receita pública?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

12 - A controladoria monitora o grau de aderência entre o orçamento planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

13 - A controladoria auxilia na criação de métodos e processos para medição do desempenho das unidades administrativas, assim como dos gestores?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

A.4 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Controle Interno

14 - A controladoria analisa e emite recomendação quanto ao aspecto da legalidade da execução da despesa orçamentária?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

15 - A controladoria acompanha a realização de auditoria contábil?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

16 - A controladoria analisa e emite recomendação quanto ao aspecto da economicidade da execução da despesa orçamentária?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

17 - A controladoria realiza o monitoramento do sistema de controle interno?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

18 - A controladoria assegura a adoção de medidas preventivas de modo a evitar a renúncia de receitas?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

19 - A controladoria analisa e emite recomendação quanto ao aspecto da eficiência na execução da despesa orçamentária?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

20 - A controladoria participa do processo de realização de auditoria operacional?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

A.5 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Proteção e Controle dos Ativos

21 - A controladoria monitora o processo de contratação e controle de seguros?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

22 - A controladoria assegura a auditoria das licitações, da origem ao término do processo?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

23 - A controladoria monitora e assegura o registro e controle dos bens patrimoniais?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- 5 – Ocorre na execução

A.6 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Custos

24 - A controladoria registra, mensura, controla, analisa e avalia os custos da organização pública, incluindo análises gerenciais e estratégicas?

- 1 – Não ocorre
- 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo

- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução

A.7 - Atividades de controladoria relacionadas à Função Gestão da Informação

25 - A controladoria assegura a implementação e gestão dos sistemas de informação, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras, não financeiras e patrimoniais?

- () 1 – Não ocorre
- () 2 – Ocorre em algumas atividades mais elaboradas
- () 3 – Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo
- () 4 – Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento
- () 5 – Ocorre na execução