

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JULIANA KAMINSKI MACHADO**

**CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO:  
Perfil e atribuições do controller**

**Porto Alegre**

**2018**

JULIANA KAMINSKI MACHADO

**CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO:**

**Perfil e atribuições do controller**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pelo Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Charline Barbosa Pires

Porto Alegre

2018

## RESUMO

O presente estudo consiste em uma pesquisa de natureza aplicada, com abordagem quantitativa e, tendo em vista seus objetivos, se trata de uma pesquisa descritiva, sendo que os dados foram analisados através de técnicas de estatística descritiva. A fim de analisar o perfil requerido do controller (controlador interno) ingressante no setor público, foram examinados 107 editais de concursos públicos realizados entre os anos de 2016 e 2018, nos quais foram identificados e descritos elementos pertinentes às características das vagas ofertadas, bem como o perfil requerido do profissional em questão. Em relação à caracterização das vagas ofertadas identificou-se maior quantidade de concursos no ano de 2017, predomínio de processos seletivos na região Sudeste e maior demanda por parte de prefeituras. Ademais, percebeu-se a preponderância do regime de trabalho estatutário e carga horária de 31 a 44 horas semanais. No que tange ao perfil do profissional, identificou-se diversidade na formação requerida. Contudo, a formação em Ciências Contábeis predomina em relação às demais. No que diz respeito à prova de títulos, identificou-se que a maior parte dos contratantes não a realiza. Em relação aos conhecimentos específicos, destacaram-se as áreas do Direito, Administração Pública e Contabilidade. No que diz respeito às atribuições, destacaram-se o apoio ao controle externo, verificação de limites legais, realização de auditorias, controle da execução orçamentária e avaliação do cumprimento de metas.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Controller (controlador interno). Administração Pública. Contabilidade.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Quadro resumo.....	24
Quadro 2 – Caracterização das vagas.....	29
Quadro 3 – Perfil do controller (controlador interno).....	29

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Ano de realização do concurso.....	33
Tabela 2 – Concursos conforme região brasileira.....	34
Tabela 3 – Contratante.....	34
Tabela 4 – Regime de trabalho.....	35
Tabela 5 – Remuneração e carga horária.....	36
Tabela 6 – Formação requerida.....	37
Tabela 7 – Títulos acadêmicos.....	38
Tabela 8 – Conhecimentos específicos.....	39
Tabela 9 – Atribuições do controller (controlador interno).....	43

## LISTA DE SIGLAS

ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CIGA	Consórcio de Informática na Gestão Pública Municipal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	Federação Internacional de Contadores
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
LAI	Lei de Acesso à Informação
PCI	Pequena Central Informativa
RFB	Receita Federal do Brasil
SUS	Sistema Único de Saúde
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	7
1.2 OBJETIVOS .....	8
<b>1.2.1 Objetivo Geral</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos</b> .....	<b>8</b>
1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	8
1.4 JUSTIFICATIVA .....	9
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	10
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>11</b>
2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA NO SETOR PÚBLICO.....	11
2.2 CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO.....	13
<b>2.2.1 Definição</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2.2 Atribuições da Controladoria no Setor Público</b> .....	<b>18</b>
2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE O TEMA.....	20
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>27</b>
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	27
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	28
3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS .....	28
3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	32
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>33</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS VAGAS.....	33
4.2 PERFIL DO CONTROLLER (CONTROLADOR INTERNO).....	37
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>48</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>50</b>

## INTRODUÇÃO

Neste capítulo introdutório realiza-se a abordagem inicial do assunto, apresentando-se a contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos, a delimitação do tema, a justificativa e a estrutura do estudo.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A Controladoria é uma área comumente associada às empresas privadas, onde tem sua atividade voltada ao controle e medição de desempenho, com papel estratégico, tendo em vista os objetivos da entidade. Contudo, a atuação do controller, ou controlador, estende-se à administração pública, não apenas em nível estratégico, mas ligando-se à transparência exigida das instituições que têm seu funcionamento financiado através de recursos públicos.

Slomski (2011, p. 16), ao falar sobre a Controladoria na gestão pública, considera:

Fazer controladoria é, também, sinônimo de gerir o banco de dados global do ente público, pois não dá para pensar em controladoria dissociada de sistemas de informações estruturados, capazes de responder em tempo real sobre receitas, despesas, bens públicos de uso especial, de uso comum e dominial, enfim, sobre o patrimônio econômico, financeiro, social, cultural, turístico e ambiental existente no município.

Conforme Bairral, Silva e Alves (2015), a transparência da informação pública destacou-se com a Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Desde então, o tema ganhou força através de normativos legais, tais como a Lei Complementar nº 131/2009 – Lei da Transparência - e a Lei de Acesso à Informação (LAI), nº 12.527/2011, que regulamenta o direito do cidadão à informação pública.

Os dispositivos legais mencionados alteraram a relação entre cidadão e gestor público, pois estabeleceram a divulgação, espontânea ou mediante solicitação, como regra geral no que diz respeito à informação pública, com o fornecimento de dados apresentados em linguagem acessível, sem barreiras técnicas. Expandindo-se além dos limites legais e fiscais, a transparência pública passou a ser relacionada a outras facetas da gestão pública, tais como desempenho, pessoal e controles internos. Partindo desse pressuposto, são

necessários novos requisitos para a responsabilização pública (*public accountability*), através de órgãos de controle voltados à avaliação das informações públicas disponibilizadas ao cidadão - relatórios fiscais, portais eletrônicos de transparência e relatórios de gestão anuais. (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015).

Neste cenário, tem-se a necessidade de um profissional preparado para realizar o controle interno nas instituições da administração pública. Esse profissional, para desempenhar suas atividades de controle e atender à transparência exigida na utilização de recursos públicos, deve atender a certos requisitos, de forma que corresponda ao perfil requisitado no edital do processo seletivo.

Diante do contexto apresentado, o problema de pesquisa deste estudo é: qual é o perfil requerido do controller (controlador interno) no âmbito da administração pública?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Considerando o problema de pesquisa apresentado, o objetivo geral do estudo é descrever o perfil requerido do controller (controlador interno) na administração pública, tendo em vista a formação exigida nos editais de concurso público, bem como as atribuições apresentadas.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, os objetivos específicos definidos foram:

- a) identificar os editais de concursos públicos de processos seletivos para controller (controlador interno); e
- b) descrever as características das vagas ofertadas.

## 1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O presente trabalho não tem o objetivo de analisar o perfil do profissional da Controladoria como um todo, pois não contempla informações da iniciativa privada.

O estudo está restrito aos editais de seleções públicas, não se estendendo à percepção dos profissionais acerca da carreira em questão.

Considerando-se que foram analisados dados de editais de concursos públicos, o trabalho é delimitado pelas informações documentais, sem considerar a rotina de trabalho do controller no setor público. Portanto, outras questões pertinentes, tais como a rotina de trabalho do profissional e as atribuições efetivamente realizadas, não são contempladas.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

A partir da percepção do aumento do campo de atuação do controller na área pública surgiu o interesse de aprofundar o conhecimento sobre as características que compõem o perfil do profissional em questão. Alguns trabalhos já foram realizados, tais como Oliveira Júnior, Chaves Júnior e Lima (2009), Cavalcante e Luca (2013) e Assis, Silva e Catapan (2016), com a finalidade de identificar questões pertinentes à controladoria na gestão pública, e o presente estudo busca agregar conhecimento à área.

Parte-se do entendimento de que a importância da Controladoria em empresas privadas já é reconhecida, mas sua utilidade para a gestão pública é relevante no cenário atual, em que há maior cobrança em relação à gestão dos recursos públicos. Portanto, o estudo está restrito às informações da administração pública.

A Controladoria contribui para a gestão pública em diferentes sentidos. Segundo Suzart, Marcelino e Rocha (2011, p. 54):

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

O presente estudo busca contribuir para o conhecimento na área de Controladoria aplicada ao setor público, através de pesquisa para identificar o perfil do profissional que atuará no controle interno de instituições públicas. A partir dos dados pesquisados pode-se conhecer o perfil do controller (controlador interno), considerando a formação exigida para o profissional ingressante e as atribuições

informadas em edital, refletindo-se sobre o cargo em relação à formação e atuação do contador.

### 1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

Este estudo possui cinco capítulos principais. O primeiro capítulo, Introdução, apresenta a contextualização do tema e problema de pesquisa, os objetivos, a delimitação do tema, a justificativa e a estrutura do estudo.

O segundo capítulo apresenta o Referencial Teórico e divide-se em cinco seções. A primeira seção aborda a Governança Corporativa no setor público, enquanto a segunda seção trata da Controladoria no setor público, definida na seção seguinte. A quarta seção apresenta as atribuições da Controladoria no setor público. O referencial encerra-se com a quinta seção, na qual são apresentados estudos relacionados ao tema de estudo.

O terceiro capítulo, Metodologia, divide-se em quatro seções. A primeira seção apresenta a classificação da pesquisa, enquanto a seção seguinte trata da população e amostra. Na terceira seção aborda-se a coleta e o tratamento dos dados e, por fim, a quarta seção apresenta as limitações do método.

O quarto capítulo, Análise dos Resultados, divide-se em duas seções. Na primeira seção apresenta-se a caracterização das vagas. A segunda seção, por sua vez, descreve o perfil do controller (controlador interno).

Por fim, o quinto capítulo apresenta as considerações finais do estudo, seguidas das referências.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A elaboração da fundamentação teórica visa situar o leitor sobre os aspectos envolvidos na Governança Corporativa e Controladoria no setor público. O embasamento teórico ocorre por meio de informações coletadas em livros e artigos acadêmicos.

### 2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA NO SETOR PÚBLICO

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), organização dedicada à promoção da governança corporativa no Brasil, apresenta a Governança Corporativa como o sistema para dirigir, monitorar e incentivar empresas e organizações. Esse sistema envolve os sócios, o conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle, bem como demais partes interessadas. As boas práticas desse sistema transformam princípios básicos em recomendações objetivas, a partir do alinhamento de interesses, visando a preservação e a otimização do valor econômico de longo prazo da organização. O processo facilita o acesso da empresa a recursos, beneficiando a qualidade da gestão, longevidade e o bem comum. (IBGC, 2015).

A definição de governança corporativa fornecida pelo IBGC aplica-se à gestão pública não governamental (terceiro setor), considerando que a diferença em relação às empresas privadas é em relação à figura do acionista/cotista, que no terceiro setor é representada pelo doador de recursos. Portanto, as boas práticas de governança corporativa das entidades em questão têm o objetivo de aumentar o valor da sociedade no tocante aos trabalhos prestados, o resultado econômico produzido, o acesso ao capital para a manutenção da entidade, propiciando a continuidade de suas atividades. Por outro lado, a governança corporativa na gestão pública governamental requer uma nova visão em relação ao bem público, subsidiado pelo capital integralizado pelo cidadão. (SLOMSKI, 2011).

Considerando o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa editado pelo IBGC, Slomski (2011) analisa os objetivos do código considerando sua aplicabilidade à gestão pública governamental da seguinte forma:

- Aumentar o valor para a sociedade: ações dos governantes, sob a vigilância dos cidadãos – que representam os sócios – que agregam valor à sociedade.

- Melhorar o desempenho: pode ser obtida através de ações voltadas para o ambiente externo e interno. Em relação ao ambiente externo, pode-se adotar medidas para atrair investimentos da iniciativa privada, gerando emprego e renda e aplicando medidas corretivas que visem o cumprimento das leis, promovendo o bem estar social. O ambiente interno pode ser positivamente influenciado através de ações saneadoras voltadas para o desenvolvimento das potencialidades dos recursos públicos e por ações norteadas pela controladoria.
- Facilitar o acesso ao capital a custos mais baixos: a boa gestão do governo local facilita o acesso ao capital, ao passo que os investidores terão maiores garantias ao emprestarem recursos ao poder público.
- Contribuir para a perenidade dos serviços: através de condições estabelecidas pelo gestor público.

O Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa apresenta os princípios da Governança Corporativa (IBGC, 2015):

- **Transparência:** disponibilização das informações necessárias para as partes interessadas, sem ficar restrito aos dados impostos por disposições legais ou regulamentares. Além do desempenho econômico-financeiro, os fatores norteadores da ação gerencial, que promovem a preservação e a potencialização do valor da organização, devem ser contemplados.
- **Equidade:** consiste no tratamento justo e igualitário de todos os sócios, além das demais partes interessadas, tendo em vista direitos, expectativas, interesses e necessidades, bem como deveres.
- **Prestação de Contas (*accountability*):** a prestação de contas da atuação dos agentes de governança deve ser clara, concisa, compreensível e tempestiva.
- **Responsabilidade Corporativa:** zelo pela exequibilidade econômico-financeira das entidades, reduzindo externalidades negativas e aumentando as positivas, levando em consideração os capitais no curto, médio e longo prazos.

Contudo, cabe ressaltar, conforme Cavalcante e Luca (2013, p. 16):

Nas organizações públicas, a aplicação de mecanismos de Governança Corporativa, originalmente concebidos no âmbito das empresas privadas, torna-se mais complexa devido à múltipla gama de seus objetivos, políticos, econômicos e sociais, às restrições

externas de várias ordens e à variedade e especificidades dos seus *stakeholders*.

Viana (2010), em sua dissertação, destaca que a prestação de contas na gestão pública não se dá apenas pela emissão de relatórios exigidos por lei, mas consoante a instrumentos que facilitem a transparência dos atos, espontaneamente, permitindo ao cidadão realizar comparações com resultados privados, para que possa identificar se há eficiência na gestão dos gastos públicos, no curto prazo – enquanto a eficácia dos atos públicos só poderá ser identificada a médio e longo prazo. O autor acrescenta:

Os princípios de governança na administração pública devem ser buscar o aumento dos controles financeiros, desenvolvimento de instrumentos de racionalização orçamentária, estabelecimento de objetivos organizacionais e gestão por desempenho e técnicas de avaliação de custos e controle orçamentário. (VIANA, 2010, p. 108).

Considerando a necessidade de redução de assimetria informacional e de conflitos de interesses, tem-se na Controladoria um instrumento de Governança Corporativa. A Controladoria viabiliza o acesso a informações necessárias para a avaliação da entidade e para verificar o alcance dos seus objetivos. (CAVALCANTE; LUCA, 2013).

## 2.2 CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

A aplicação da Controladoria à gestão pública é recente no país. Com o aumento da pressão da sociedade por uma gestão correta, resolutiva e transparente dos recursos públicos, os órgãos de Controladoria têm conquistado maior relevância na administração pública. (ASSIS; SILVA; CATAPAN, 2016).

Vieira (2009, p. 70), ao analisar a importância do controle interno na gestão pública, afirma:

É inegável o aumento das atribuições do Controle Interno Público nos últimos anos no Brasil, principalmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a chamada Constituição cidadã, e mais recentemente, através da Lei Complementar 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Conforme Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2016), no contexto da gestão pública, os controles internos propiciam a organização, avaliação e o controle das atividades operacionais, financeiras e orçamentárias, ao passo que a gestão dos controles internos oportuniza um ambiente eficaz no que tange ao acompanhamento dos resultados econômicos e financeiros de entidades públicas. Ademais, o controle interno pode ser imprescindível no controle da eficiência dos resultados gerados pelo ente público, através da comparação entre os recursos utilizados – *inputs* – e os resultados gerados para a sociedade – *outputs*.

A Controladoria é um relevante sistema de apoio à gestão no contexto da administração pública, pois contribui para a obtenção de informações claras e precisas. Segundo Slomski (2011, p. 16),

Fazer controladoria é, também, sinônimo de gerir o banco de dados global do ente público, pois não dá para pensar em controladoria dissociada de sistemas de informações estruturados, capazes de responder em tempo real sobre receitas, despesas, bens públicos de uso especial, de uso comum e dominial, enfim, sobre o patrimônio econômico, financeiro, social, cultural, turístico e ambiental existente no município.

Cada órgão público possui um controle interno que envolve as áreas e setores da instituição. Ainda que o gestor público conte com assessores que lhe auxiliam na administração da entidade, cabe à Controladoria verificar se os profissionais executam suas atividades de acordo com as normas legais e políticas institucionais. A atuação do controller permite que os gestores tenham maior segurança para conduzir questões políticas e executivas frente à sociedade, contribuindo para a aplicação dos recursos públicos. O controller também exerce a função de vínculo entre os Tribunais de Contas e o órgão em que está inserido. (SILVA, 2013).

No âmbito do setor público, cabe à Controladoria a fiscalização dos montantes arrecadados pelo governo, bem como sua destinação. É necessário que seja verificado se o dinheiro é utilizado conforme o orçamento ou se houve alguma irregularidade. (CORBARI et al., 2013).

Devido ao relevante papel que desempenha, a Controladoria tem aumentado seu espaço no setor público. Conforme mencionam Suzart, Marcelino e Rocha (2011, p. 44):

A criação da CGU, em 2003, foi acompanhada pelo surgimento ou pela transformação de instituições em controladorias públicas em nosso país, desde então. Presume-se que essa situação decorreu das necessidades dos gestores públicos de contar com instituições que fossem capazes de auxiliar a gestão estatal por meio da produção de informações e do acompanhamento das ações da Administração Pública.

Silva, Abreu e Couto (2017), destacam, em seu estudo sobre a evolução do controle interno no setor público, aspectos atuais do controle interno no contexto da administração pública:

- Nos últimos anos ocorreram mudanças significativas no sistema de controle interno no Brasil, tanto em aspectos estruturais, quanto em relação às atividades desempenhadas, promovendo maior eficiência e eficácia na gestão pública.
- Através da aplicação de instrumentos modernos de gestão de risco e monitoramento das atividades realizadas pelos gestores públicos, a evolução do sistema de controle interno pode auxiliar a prevenir falhas, fraude e corrupção.
- Normativos estabelecidos no período analisado – 2003 a 2016 - devem contribuir na redução de perdas e gastos governamentais desnecessários, além de auxiliar na correta aplicação de recursos públicos, bem como proteção do patrimônio público.
- A aplicação ágil, contínua e adequada de novos instrumentos de fiscalização auxiliará na detecção de erros ou irregularidades de forma mais célere e eficiente.
- O aprimoramento dos controles internos promove o aumento da transparência na gestão dos recursos públicos, através de melhorias na prestação de contas dos gestores e aumento da comunicação com os cidadãos, através de controles que garantam a integridade das informações fornecidas.
- Os avanços no sistema de controle interno podem beneficiar a gestão governamental de modo geral, além de promover a valorização da probidade pública.

A missão da Controladoria no setor público é a de fortalecer o Estado de Direito. Suas funções têm o objetivo de garantir respeito ao princípio de juridicidade, preservar o patrimônio público, zelar pelo cumprimento do princípio da probidade

administrativa e, por fim, assegurar a transparência das informações geradas pelos órgãos e instituições públicas. (CHAVES, 2011).

### 2.2.1 DEFINIÇÃO

Segundo Slomski (2001, p. 15):

Controladoria, termo de difícil definição, no entanto, é feita desde os primórdios. Controladoria é, portanto, a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade.

Castro e Carvalho (2016), afirmam que a Constituição Federal não define diretamente o Controle Interno. Contudo, os autores mencionam haver uma definição indireta no artigo 31, que estabelece que o Controle Interno ocorre através de órgão responsável pela fiscalização do Município. Ademais, o artigo 70 especifica as áreas da atuação fiscalizatória mencionadas: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, no que toca à administração direta e indireta. Em relação ao âmbito da fiscalização, envolve aspectos como legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e, ainda, renúncia de receitas.

Ademais, em relação ao artigo 70, os autores concluem:

Assim, o sistema de controle interno versado no art. 70 da Constituição é, pois, o conjunto de órgãos descentralizados de controle, interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central, com vistas à fiscalização e à avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos. (CASTRO; CARVALHO, 2016, p. 5).

Segundo a Secretaria Federal de Controle Interno, o controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, formulados com o objetivo de garantir que os objetivos das unidades e entidades da Administração Pública sejam atingidos. Além de visar que o trabalho ocorra de forma confiável e correta, as ferramentas de controle interno evidenciam possíveis desvios ao longo da gestão, até que sejam atingidas as metas estabelecidas pelo Poder Público. (CHAVES, 2011).

Analisando-se a literatura que trata do assunto, é possível reconhecer que o órgão de controladoria pode contribuir nas funções de controle de diversas áreas de atuação da Administração pública. Essa conclusão é resultante da teórica multifuncionalidade da área analisada, realizada por profissional com conhecimento de gestão, com foco no resultado global da entidade. A atuação da controladoria na gestão do patrimônio público possibilita aumento nos níveis de eficácia, melhor atendimento aos interesses da sociedade e maior transparência. (OLIVEIRA JÚNIOR; CHAVES JÚNIOR; LIMA, 2009).

Avon (2012) pontua que o controle consiste na fiscalização dos atos praticados pela administração, com emissão de juízo de valor acerca dos atos. Essa fiscalização, visando a correção da conduta gerencial e a atuação dentro dos limites legais, bem como modelos previamente estipulados, pode envolver inspeção, exame, verificação e acompanhamento realizado pela própria administração. O autor destaca que o controle está relacionado aos ativos financeiros, do ponto de vista patrimonial.

O autor pondera que:

Assim posto, o Controle é considerado um dever-poder, já que determinado em lei, não podendo ser postergado ou renunciado, sob pena de responsabilidade solidária por omissão, por parte de qualquer agente público. (AVON, 2012, p. 51).

Considerando o âmbito governamental, o objetivo do controle interno é garantir que a Administração pública desempenhe suas atividades respeitando os princípios explícitos e implícitos na Constituição Federal, bem como os princípios da supremacia do interesse público sobre o privado, e da indisponibilidade do interesse público. De acordo com Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2016, p. 113):

Em boa medida, o controle decorre da necessidade de transparência no exercício do poder do Estado. Nesse sentido, a Constituição Federal estabelece o princípio da prestação de contas dos agentes públicos (art. 34, VII, d), instrumento que deve também possibilitar a avaliação da gestão, abrangendo não somente a demonstração da conformidade dos atos administrativos ao ordenamento jurídico, como também o desempenho governamental em função dos objetivos sociais.

Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2016), a partir do conceito de *accountability* vertical (relação entre população e autoridades públicas - manifestada, de forma

geral, pelas eleições) e *accountability* horizontal (agências estatais responsáveis pelo controle e pela fiscalização), colocam o controle interno, clássico mecanismo de *accountability* horizontal, como facilitador da *accountability* vertical. Através das ações do controle interno pode-se estimular a participação da sociedade no controle e na responsabilização dos governantes, elementos que previnem a corrupção.

### **2.2.2 ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO**

Segundo Chaves (2011), a Administração Pública conta com dois tipos de controle: externo e interno. O controle externo é desempenhado pelo Congresso Nacional, com auxílio técnico do Tribunal de Contas da União (TCU), fiscalizando contabilidade, finanças, orçamento, operações e patrimônio da União e das entidades da Administração direta e indireta, considerando aspectos como legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. O controle interno, por outro lado, é exercido em cada Poder, também contemplando a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Suas finalidades estão definidas no art. 74 da Constituição Federal, cabendo destacar a comprovação da legalidade e a avaliação de resultados, em relação à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração federal, incluindo entidades de direito privado que utilizam recursos públicos. O autor ainda acrescenta que:

Outra finalidade do sistema de controle interno é a de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, deverão dar ciência tempestivamente ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. (CHAVES, 2011, p. 38).

Castro e Carvalho (2016) vinculam a garantia de serviços públicos adequados à capacidade de gestão da instituição. Nesse contexto, tem-se o controle interno como um dos elementos fundamentais para a atuação eficiente da administração pública, considerando-se sua responsabilidade na obtenção e repasse de informações que proporcionam ao gestor aprimorar seu desempenho.

No que diz respeito à gestão pública, os autores destacam:

Afinal, o novo enfoque da gestão pública prioriza a qualidade dos gastos, e ao ser o Controle Interno estruturado internamente, torna-se parte integrante dos processos gerenciais de planejamento, execução e monitoramento destes gastos, sendo uma peça importante, um forte instrumento de amparo ao gestor público na tomada de decisão. (CASTRO; CARVALHO, 2016, p. 8).

Borinelli (2006) define as funções da Controladoria:

- Função contábil: consiste na gestão das atividades realizadas pela contabilidade financeira.
- Função gerencial-estratégica: relaciona-se às atividades de apoio à tomada de decisão e ao atingimento dos objetivos organizacionais.
- Função de custos: relacionada às atividades executadas no âmbito da contabilidade de custos.
- Função tributária: consiste na gestão das atividades desempenhadas pela contabilidade fiscal.
- Função de proteção e controle dos ativos: contempla as atividades relacionadas à salvaguarda dos ativos da instituição.
- Função de controle interno: relacionada ao desenvolvimento, bem como à implementação e ao monitoramento do sistema de controle interno.
- Função de controle de riscos: trata-se das atividades voltadas à gestão de riscos, com a respectiva evidenciação dos efeitos.
- Função de gestão de informação: atividades relacionadas ao desenvolvimento e à modelagem dos sistemas de informações nos contextos contábil, econômico, financeiro, gerencial e patrimonial.

Analisando o estudo comparativo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), entre funções da Controladoria apresentadas pela literatura e a realidade da Controladoria no setor público, identifica-se a relação entre as atividades em questão, com exceção para a função custos. O estudo, baseado nas atividades atribuídas às instituições analisadas, conforme normativos legais, identificou que a função controle interno se sobrepõe às demais funções.

Vieira (2009, p. 71), ao analisar a aplicação do controle interno na gestão pública, pontua:

(...) funciona como um escudo de segurança do próprio gestor, pois, além de descobrir muitas fraudes quando ainda podem ser sanadas pelo mesmo, um sistema eficiente de Controle Interno tem um efeito

inibidor importante quanto a fraudes, uma vez que o seu funcionamento eficaz consegue desmotivar novas tentativas de fraude junto a este mesmo órgão, em face de um histórico prévio de sucesso na defesa do patrimônio público.

É possível, ainda, analisar as atribuições do controle interno realizado na Administração pública de forma mais ampla. Sem se ater exclusivamente ao controle das atividades dos agentes públicos, o controle interno é responsável pela concepção, implementação e monitoramento das políticas públicas de promoção da transparência, bem como pelo fomento à participação da sociedade na prevenção à corrupção. (BLIACHERIENE; BRAGA; RIBEIRO, 2016).

### 2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE O TEMA

A fim de analisar deficiências dos sistemas de controle interno governamentais, tendo em vista a evolução da economia, Davis e Blaschek (2005) verificaram, por meio de revisão de literatura, o funcionamento dos sistemas em questão na administração pública brasileira. Em sua pesquisa, apresentada no II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, os autores constataram que os órgãos de controle interno atuantes no setor público falham em certos aspectos. Além de não identificar pontos de ineficiência na administração pública, falta aos órgãos a definição das devidas ações corretivas e preventivas. Os sistemas de controle interno permanecem arraigados a aspectos formais e legais, enquanto atividades corretivas ficam em segundo plano. Os autores constataram que os sistemas analisados não estão em conformidade com o atual cenário de riscos, incertezas e influências externas, pois lhes falta antecipar-se aos fatos, preservando, assim, os objetivos organizacionais e futuras oportunidades.

Os autores destacam:

Isto realça a importância e a necessidade de se seguir a tendência internacional da implementação de uma apropriada estrutura de gerenciamento de riscos, caso contrário, é menos provável que a organização alcance seus objetivos de uma forma eficiente e efetiva. (DAVIS; BLASCHEK, 2005, p. 1.092).

Para um controle eficiente e eficaz, baseado no gerenciamento de riscos, depende-se da relevância e da oportunidade dos dados a serem coletados no ambiente. Caso contrário, seu custo pode superar a perda decorrente da execução

do risco controlado. Oliveira Júnior, Chaves Júnior e Lima (2009) realizaram um estudo, através de uma pesquisa exploratória, sobre a controladoria nas organizações públicas municipais. Por meio de questionário, respondido pelos principais gestores da Controladoria Geral do Município de uma cidade do Amazonas, os autores identificaram as práticas do órgão, a fim de compará-las com as funções de controladoria apresentadas pela literatura, avaliando seu grau de implementação. O órgão analisado denominava-se Auditoria Geral do Município, tendo seu nome e suas atribuições modificados em 2006, a fim de propiciar maior transparência nas ações do Poder Executivo Municipal.

Os autores, através da análise dos dados coletados, identificaram que a atuação do órgão é focada em atividades operacionais, atividades contempladas pela Auditoria Geral do Município, órgão anterior. Os autores concluíram que a atuação da controladoria no município é limitada, considerando as funções apresentadas pela literatura:

Em suma, de acordo com a literatura, um órgão de controladoria tem múltiplas e abrangentes funções no processo de gestão, quais sejam: contábil, finanças, gerencial-estratégica, controle interno, proteção e controle dos ativos, custos e gestão da informação. (OLIVEIRA JÚNIOR; CHAVES JÚNIOR; LIMA, 2009, p. 52).

Em seu estudo, Suzart, Marcelino e Rocha (2011) investigaram se havia compatibilidade entre as funções definidas pela literatura da área de Controladoria e as funções realizadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública. Os autores analisaram quatorze instituições públicas do Poder Executivo, utilizando normativos legais que atribuem as funções.

Identificou-se correspondência entre as funções desempenhadas e as funções da controladoria encontradas na literatura, exceto pela função de custos. Cabe destacar, no entanto, que a função de controle interno predomina em relação às demais funções, identificadas em menor quantidade. A justificativa para essa constatação decorre do fato de que muitas instituições foram constituídas como órgão central do controle interno. (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

Curi et al., em seu estudo sobre mensuração e alocação de custos no setor público, conforme as atribuições da controladoria, analisaram o caso de uma instituição pública de ensino superior, através de uma pesquisa exploratória, com aplicação de questionário semiestruturado e análise documental. Identificaram-se os

custos e definiram-se os critérios de rateio, bem como os controles existentes para alocação dos custos, gerando informações para auxiliar na decisão dos usuários, oportunizando a otimização dos resultados no setor público.

O estudo identificou algumas atribuições da controladoria, tais como visão sistêmica, planejamento, controle, mensurar e informar. Além disso, os autores elaboraram um modelo conceitual para mensuração e alocação de custos. Sem se ater apenas à análise, o estudo de caso buscou contribuir para distinguir os custos por setor, a fim de auxiliar no processo decisório e no planejamento orçamentário futuro. Identificou-se a necessidade de aprimoramento dos controles internos para reconhecimentos dos custos, bem como aperfeiçoamento da coleta e registro dos dados, a fim de gerar informações mais precisas, que contribuam para atingir as principais funções da controladoria: mensurar e informar para auxiliar no processo decisório. Esse aperfeiçoamento proporcionaria uma melhor gestão dos recursos públicos. (CURI et al. 2012).

Cavalcante e Luca (2013) realizaram um estudo sobre a Controladoria no setor público, considerando-a um instrumento de governança, partindo do pressuposto de que ambas têm a transparência e a *accountability* como pilares básicos. O estudo, realizado através pesquisa bibliográfica e documental, teve o objetivo de investigar as informações fornecidas pela Controladoria Geral da União (CGU) que atendem às recomendações da Federação Internacional de Contadores (IFAC), em relação ao controle e aos relatórios externos, que são medidas de governança no setor público.

As autoras identificaram, entre os itens analisados, atendimento integral às recomendações do IFAC – considerando tipo e aspectos de conteúdo – nos relatórios orçamentários e financeiros. No tocante às informações de auditoria interna e relatório de prestação de contas do governo, o atendimento às recomendações do órgão internacional é parcial. Contudo, cabe ressaltar que a pesquisa revelou o reconhecimento da CGU sobre a responsabilidade do governo em relação à transparência e a *accountability*, com ampla divulgação de informações sobre gastos públicos - Portal da Transparência e relatórios de fiscalizações estaduais e municipais, por exemplo.

Monteiro (2015) analisou os objetivos, importância e barreiras para implantação do sistema de controle interno no Brasil, no contexto da administração pública. A pesquisa foi realizada através de revisão sistemática da literatura e

pesquisa documental em relatórios do Tribunal de Contas da União (TCU) e Controladoria Geral da União (CGU). O autor identificou um conjunto de onze objetivos para atuação do sistema analisado (MONTEIRO, 2015, p. 167):

(1) Proteção de ativos; (2) Obtenção de informações apropriadas; (3) Apoio à eficiência operacional; (4) Potencialização do êxito do processo decisório; (5) Indução do comportamento focado no resultado; (6) Garantia do respeito a normas e regulamentos da entidade (comportamento ético); (7) Comprovação da veracidade de informações contábeis e financeiras e operacionais; (8) Exercício do controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres dos órgãos públicos; (9) Apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional; (10) Apoio e controle da responsabilidade na gestão fiscal, conforme a LRF; e (11) Zelo pelo cumprimento das obrigações e prestação de contas.

No que diz respeito à importância do sistema de controle interno, o autor realizou sua análise a partir de cinco categorias: gestão do risco, informação, comportamento ético, imagem da entidade e proteção dos recursos públicos. A categorização teve como critérios a vinculação a um ou mais dos objetivos apresentados na revisão literária e, ainda, definição mínima de dois estudos apresentados. O autor identificou como principais barreiras para implantação do sistema de controle interno a falta de cultura de gestão de risco, bem como defasagem de profissionais (quantidade e capacidade técnica), além de dificuldades inerentes ao setor público - limitações legais e atendimento de políticas públicas, por exemplo. O autor conclui (MONTEIRO, 2015, p. 183):

Entende-se que o setor público tem um grande caminho a percorrer no que diz respeito à cultura de controle interno e na comunicação deste para seus funcionários, bem como na valorização por parte dos gestores do SCI e da gestão e risco.

Com a finalidade de analisar a aplicabilidade das funções da Controladoria em órgãos controladores da Administração Pública, Assis, Silva e Catapan (2016) realizaram um estudo a partir da coleta de dados disponíveis nas páginas de internet dos órgãos pesquisados. Esses dados foram comparados com aspectos conceituais da Controladoria, bem como com estudos anteriores.

Os autores perceberam avanços e desafios ao analisar os dados encontrados. Considerando 2015, exceto por um órgão de Controladoria, verificou-se que os órgãos pesquisados dão suporte aos órgãos de controle externo, zelando

pelo cumprimento dos princípios de administração pública. Há um compromisso com a promoção da transparência nas ações do setor público. Contudo, mesmo com a inclusão de atividades como planejamento, coordenação e execução das funções de ouvidoria, os autores afirmam haver espaço para o aperfeiçoamento da Controladoria na gestão pública.

Em seu estudo sobre a evolução do controle interno no setor público, Silva, Abreu e Couto (2017), realizaram uma análise qualitativa e quantitativa de novas normas – Leis, Decretos, Resoluções, Portarias e Instruções Normativas - emitidas entre 2003 e 2016. Os normativos selecionados, instrumentos preventivos contra falhas, fraudes e corrupção, foram relevantes para a evolução do controle interno no setor público brasileiro. Destacou-se que, após a Operação Lava Jato, houve um aumento significativo na emissão de normas, que representaram uma evolução no controle interno. Os autores acrescentam:

Observou-se também que as novas normas possibilitaram o aperfeiçoamento das práticas de controle interno, especialmente para as dimensões de “informação e comunicação” e “ambiente de controle”, previstos no COSO, a partir da introdução de novos mecanismos de controle e da revisão da estrutura de controle na administração pública, tais como: aprovação da Lei Anticorrupção e da Lei de Acesso à Informação, criação de um Programa de Integridade na gestão pública, criação de um Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, criação do Estatuto das Empresas Estatais, entre outros. (SILVA; ABREU; COUTO, 2017, p. 33).

Os atos normativos aumentaram conforme em face da progressão de atos ilícitos. Os autores concluem que fica demonstrada a existência de um novo marco conceitual sobre a relevância do controle interno na gestão de riscos e combate às fraudes na gestão pública. (SILVA; ABREU; COUTO, 2017).

Quadro 1 – Quadro resumo

Davis e Blaschek (2005)	Análise das deficiências dos sistemas de controle interno governamentais, tendo em vista a evolução da economia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Falta de identificação de pontos de ineficiência.</li> <li>• Falta de definição de ações corretivas e preventivas.</li> <li>• Sistemas arraigados a aspectos formais e legais.</li> <li>• Sistemas incompatíveis com o atual cenário de riscos, incertezas e</li> </ul>
-------------------------	---	--

		<p>influências externas.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Necessidade de implementar uma estrutura de gerenciamento de riscos.</li> </ul>
Oliveira Júnior, Chaves Júnior e Lima (2009)	<p>Comparação entre as práticas da Controladoria Geral do Município e as funções da controladoria usualmente encontradas na literatura</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Foco em atividades operacionais.</li> <li>• Atuação limitada do Controle Interno.</li> </ul>
Suzart, Marcelino e Rocha (2011)	<p>Compatibilidade entre funções definidas pela literatura da área de controladoria e as funções realizadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise de quatorze instituições.</li> <li>• Utilização de normativos legais para comparação.</li> <li>• Correspondência entre as funções, exceto pela função custos.</li> <li>• Predomínio da função de controle interno.</li> </ul>
Curi et al. (2012)	<p>Estudar a mensuração e alocação de custos no setor público, conforme atribuições da controladoria</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificação dos custos e critérios de rateio.</li> <li>• Identificação dos controles para alocação dos custos.</li> <li>• Identificação de atribuições da controladoria.</li> <li>• Elaboração de modelo conceitual para mensuração e alocação de custos.</li> <li>• Necessidade de aprimoramento dos controles para reconhecimento de custos.</li> <li>• Necessidade de informações mais precisas.</li> </ul>
Cavalcante e Luca (2013)	<p>Identificar quais informações fornecidas pela Controladoria Geral da União (CGU) atendem às recomendações da Federação Nacional de Contadores (IFAC)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Atendimento integral às recomendações internacionais nos relatórios orçamentários e financeiros.</li> <li>• Atendimento parcial às recomendações internacionais nas informações de auditoria interna e relatório de prestação de contas.</li> <li>• Reconhecimento da CGU sobre a responsabilidade do governo em relação à transparência e accountability.</li> <li>• Ampla divulgação de informações sobre gastos públicos.</li> </ul>
Monteiro (2015)	<p>Análise das finalidades, importância e barreiras para implantação do sistema de controle interno na administração pública</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificação de um conjunto de onze objetivos para atuação do sistema analisado.</li> <li>• Falta de cultura de gestão de risco e defasagem de profissionais capacitados como principais barreiras.</li> <li>• Dificuldades inerentes ao setor público.</li> </ul>
Assis, Silva e Catapan (2016)	<p>Análise da aplicabilidade das funções da</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suporte ao controle externo.</li> <li>• Zelo pelo cumprimento dos</li> </ul>

	Controladoria em órgãos controladores da administração pública	<p>princípios da administração pública.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Compromisso com a promoção da transparência.</li> <li>• Há espaço para o aperfeiçoamento da controladoria da gestão pública.</li> </ul>
Silva, Abreu e Couto (2017)	Analisar os avanços da emissão de novas normas que contribuíram para o aprimoramento do controle interno no setor público brasileiro	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise qualitativa e quantitativa de novas normas.</li> <li>• Identificação da relevância dos normativos para a evolução do controle interno no setor público.</li> <li>• Aumento da emissão de normas em face do aumento de atos ilícitos</li> <li>• Novo marco conceitual sobre a relevância do controle interno na gestão de riscos e combate às fraudes na gestão pública.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pela autora.

Considerando-se o quadro apresentado, podemos identificar alguns estudos relacionados ao controle interno no setor público. Partindo-se da análise realizada, damos prosseguimento à pesquisa sobre o perfil do controller (controlador interno).

### 3 METODOLOGIA

Este capítulo descreve o método de pesquisa utilizado para atingir os objetivos do presente estudo, apresentando a forma de classificação da pesquisa, população e amostra, e a forma de coleta, tratamento, bem como análise dos dados. O capítulo encerra-se com a limitação do método.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa caracteriza-se por ter natureza aplicada, pois tem o objetivo de analisar o perfil requerido do profissional da Controladoria (controlador interno) e suas atribuições no âmbito da administração pública.

A forma de abordagem pode ser qualitativa ou quantitativa. Na abordagem quantitativa, caso do presente estudo, considera-se que tudo pode ser quantificável, ou seja, pode-se traduzir em números opiniões e informações, a fim de classificá-las e analisá-las. É necessário o uso de recursos e de técnicas estatísticas, tais como percentagem, média, e desvio-padrão, entre outros. (SILVA; MENEZES, 2005).

Em relação aos objetivos, Silva e Menezes (2005) apresentam três classificações: a pesquisa pode ser exploratória, descritiva ou explicativa. Este trabalho trata-se de uma pesquisa descritiva, porquanto descreve as atribuições e formação acadêmica necessárias ao controller que pretende ingressar na área pública.

Segundo Lakatos e Marconi (2017, p. 297), é objetivo das pesquisas descritivas:

(...) descrever as características de uma população, ou identificar relações entre variáveis. Nesse caso, são comuns as pesquisas que investigam características de um grupo, considerando idade, sexo, procedência, nível de escolaridade, nível socioeconômico etc. Também são pesquisas descritivas as que se ocupam do nível de criminalidade de determinada comunidade, do atendimento dos serviços públicos de saúde, segurança, direitos humanos, pesquisas sobre preferência política. Quando a pesquisa descritiva, além da relação entre variáveis, se ocupa da natureza dessa relação, ela se aproxima da pesquisa explicativa.

Por fim, Gil (1991) indica possibilidades de classificação conforme o procedimento técnico: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa

experimental, levantamento, estudo de caso, pesquisa *expost-facto*, pesquisa ação e pesquisa participante. O procedimento técnico adotado nesta pesquisa é documental, considerando que foram utilizadas informações de editais de processos seletivos públicos para seleção de controller (controlador interno).

### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Segundo Ott (2012), a população de uma pesquisa consiste no conjunto de elementos cujas características serão objeto de estudo. A população pode ser representada por pessoas, produtos e empresas, por exemplo. Nesta pesquisa a população é formada pelos editais de seleção pública para profissionais de controle interno.

A amostra, por sua vez, tem a seguinte definição:

A amostra ou população amostral consiste em parte da população (universo) que é escolhida por algum critério de representatividade. É um subconjunto do universo ou população. Uma amostra pode ser constituída, por exemplo, por cem alunos de um determinado curso que tenha mil alunos matriculados ou por mil profissionais contábeis registrados em determinado Conselho Regional de Contabilidade, cujo número de profissionais registrados seja, por exemplo, de vinte mil. (OTT, 2012, p. 44).

Esta pesquisa se caracteriza por considerar os editais publicados entre 2016/2017/2018, fazendo parte da amostra os 107 editais que apresentaram as informações necessárias para o desenvolvimento da pesquisa.

### 3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

É importante organizar e avaliar os dados e informações encontrados, a partir de situações concretas, a fim de elaborar argumentações consistentes. (RAMOS, 2009).

A coleta de dados ocorreu através da análise dos editais publicados entre janeiro de 2016 e julho de 2018. Para identificação destes editais foi realizada uma pesquisa no site Pequena Central Informativa (PCI), por ser o principal resultado de pesquisa do Google para sites que divulgam gratuitamente editais de concursos. Na

realização da pesquisa foram adotadas as palavras-chave: “controller”, “controlador interno” e “controle interno”.

Uma vez identificados os editais, considerando-se que não foram identificados estudos anteriores sobre esta temática, realizou-se uma leitura de 50 editais para a definição inicial das categorias de análise, definidas da seguinte forma para categorização da vaga.

Quadro 2 – Caracterização das Vagas

Ano de realização do concurso	2016
	2017
	2018
Região	Centro-Oeste
	Nordeste
	Norte
	Sudeste
	Sul
	Total
Contratante	Autarquia
	Câmara
	Consórcio Público
	Órgão Público
	Prefeitura
	Total
Regime de trabalho	Celetista
	Estatutário
Remuneração (maior e menor) e carga horária	8h a 20h semanais
	21h a 30h semanais
	31h a 44h semanais

Fonte: Elaborado pela autora.

Quanto ao perfil do controller (controlador interno), as categorias foram as seguintes:

Quadro 3 – Perfil do Controller (controlador interno)

Formação	Administração
	Ciências Atuariais
	Ciências Contábeis
	Curso Superior Completo
	Direito
	Economia
	Engenharia Civil

	Ensino Médio Completo
	Estatística
	Gestão Pública
	Matemática
	Pedagogia
	Sistemas de informação
	Técnico em Contabilidade
Títulos	Sim
	Não
Conhecimentos específicos	Administração de Materiais, Patrimônio e Serviços
	Administração de Recursos Humanos
	Administração Financeira e Orçamentária
	Administração Pública
	Atos Administrativos
	Auditoria
	Contabilidade de Custos
	Contabilidade Geral
	Contabilidade Pública
	Contabilidade Tributária
	Contratos Administrativos
	Controladoria
	Controladoria aplicada à Administração Pública
	Controle Externo
	Controle Interno
	Convênios e Consórcios Públicos
	Direito Administrativo
	Direito Civil
	Direito Comercial
	Direito Constitucional
	Direito do Trabalho
	Direito Financeiro
	Direito Penal
Direito Previdenciário	
Direito Processual Civil	
	Direito Processual Penal
	Direito Tributário
	Economia
	Finanças Públicas
	Gestão Contemporânea
	Gestão Patrimonial
	Gestão por Processos
	Gestão por Resultados e Competência
	Gestão Pública
	Governança Corporativa
	Informática
	Inventário na Administração Pública
	Legislação Específica

	Licitações
	Matemática Financeira
	Planejamento
	Raciocínio Lógico
	Serviços Públicos
	Sistema Tributário Nacional
	Sistemas de Informações Gerenciais
	Transparência
Atribuições	Acompanhar a divulgação de dados
	Acompanhar ações preventivas e corretivas
	Analisar contratos
	Analisar processos
	Aperfeiçoamento de profissionais
	Aperfeiçoar o Controle Interno
	Apoiar o Controle Externo
	Apoiar o Controle Interno
	Apurar irregularidades
	Assessorar a Administração
	Avaliar Atos Administrativos
	Avaliar o cumprimento de metas
	Avaliar o objeto do programa de governo
	Avaliar resultados
	Contribuir para o exercício do Controle Social
	Controlar a execução de contratos
	Controlar a execução orçamentária
	Controlar operações
	Coordenar as atividades de Controle Interno
	Determinar a realização de auditorias
	Disseminar informações técnicas e legais
	Emitir parecer sobre prestação e tomada de contas
	Emitir relatórios e pareceres
	Examinar a legalidade dos atos e operações
	Firmar os relatórios de Gestão Fiscal e Execução Orçamentária
	Fiscalização
	Garantir a eficiência operacional
	Garantir a fidedignidades dos registros contábeis e financeiros
	Gestão patrimonial
	Informar irregularidades
	Informar o resultado de suas atividades
	Orientar prestação e tomada de contas
	Participar da elaboração do Plano Plurianual
	Promover a expansão da informatização do Controle Interno
	Promover a integração dos subsistemas de Controle Interno
	Realizar auditorias
	Realizar controles
	Regulamentar o Controle Interno
	Remeter informações para a consolidação das contas

	Sugerir medidas corretivas
	Tomar providências em caso de dano ao erário
	Verificar a aplicação de recursos públicos
	Verificar limites legais
	Verificar prestação e tomada de contas
	Viabilizar o atingimento de metas
	Zelar pela independência do Controle Interno

Fonte: Elaborado pela autora.

Uma vez definidas as categorias, os dados foram tabulados a partir da análise do conteúdo de todos os editais selecionados.

Após a categorização, os dados foram organizados em tabelas e analisados por meio de técnicas de estatística descritiva.

### 3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Todo estudo está sujeito a limitações, independentemente de qual método se escolha. Inicialmente, pode-se identificar como limitação da pesquisa o fato de contar com informações extraídas de editais de concursos públicos. Essas informações podem ser excessivamente resumidas, omitindo possíveis elementos relevantes para a análise dos dados.

Além disso, cabe considerar a possibilidade de erros de categorização. Por tratar-se de uma pesquisa que estabelece os próprios parâmetros, existe a possibilidade de equivocadamente prejudicar o tratamento dos dados.

Por fim, é necessário destacar que a pesquisa considerará informações relacionadas a profissionais em início de carreira. Ao verificar pontos pertinentes a profissionais ingressantes, podem-se desconsiderar elementos relevantes da rotina do profissional tema do estudo.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo apresentam-se os dados coletados, bem como uma análise dos resultados encontrados. A amostra analisada é composta por 107 editais de concursos públicos realizados nas cinco regiões brasileiras: Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS VAGAS

Nesta seção, apresentam-se as principais características dos editais analisados e que dizem respeito ao ano de realização do concurso, região da origem da demanda, agente público contratante, regime de trabalho previsto para a vaga, remuneração e carga horária.

Inicia-se a descrição das vagas para controlador interno ingressante no setor público a partir da identificação do ano em que foram realizados os processos seletivos pesquisados, conforme a Tabela 1:

Tabela 1 – Ano de realização do concurso

<b>Ano de realização do Concurso</b>	<b>fi</b>	<b>f%</b>
2016	17	15,9
2017	49	45,8
2018	41	38,3
Total	107	100

Fonte: Elaborado pela autora.

A partir dos dados coletados, extraídos do principal site gratuito de concursos, Pequena Central Informativa (PCI), pode-se identificar que houve aumento na quantidade de processos seletivos para contratação de controlador interno no decorrer dos anos analisados – 2016 a 2018.

A Tabela 1 apresenta 17 editais para o ano de 2016 (15,9%), sendo que em 2017 ocorreram 49 concursos (45,8%) e, em 2018, ano corrente, os processos seletivos chegam a 41 (38,3%). Neste ponto, cabe mencionar que a presente pesquisa considerou os editais de concursos públicos divulgados até julho de 2018.

A seguir, identifica-se a distribuição dos processos seletivos conforme a região brasileira em que se localiza o contratante:

Tabela 2 – Concursos conforme região brasileira

<b>Região</b>	<b>fi</b>	<b>f%</b>
Centro-Oeste	16	15,0
Nordeste	9	8,4
Norte	2	1,9
Sudeste	43	40,2
Sul	37	34,6
<b>Total</b>	<b>107</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

Identifica-se, a partir da Tabela 2, que a Região Sudeste destaca-se pela quantidade de concursos realizados, chegando a 40,2% do total de processos seletivos durante o período pesquisado. A Região Sul também apresenta grande quantidade de processos seletivos (34,6%), em comparação às demais regiões.

Além disso, observa-se que a menor quantidade de processos seletivos ocorreu na Região Norte, que realizou apenas dois concursos para contratação de controlador interno. Ressalta-se que, em comparação às demais regiões brasileiras, a Região Norte apresenta menor quantidade de municípios (450), conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o que pode explicar o menor número de editais publicados.

Na sequência, identifica-se o contratante responsável pela realização do concurso público, ou seja, o agente público que possui demanda para contratação de controlador interno:

Tabela 3 – Contratante

<b>Contratante</b>	<b>fi</b>	<b>f%</b>
Autarquia	5	4,7
Câmara	44	41,1
Consórcio Público	4	3,7
Órgão Público	2	1,9
Prefeitura	52	48,6
<b>Total</b>	<b>107</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

As prefeituras foram responsáveis pela maior parte dos concursos realizados, chegando a 48,6% do total, seguidas pelas câmaras municipais, responsáveis por 41,1% dos certames.

Em relação às prefeituras municipais, cabe destacar que, segundo Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2016), recentemente houve progresso na adoção de controles internos por parte dos municípios brasileiros, sendo que a partir de 2012 passou-se a tratar do assunto no plano estratégico da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON). Através do plano estratégico passou-se a cobrar dos jurisdicionados a implantação dos controles em questão, a fim de que atendam a legislação que estabelece a adoção, como no caso da Constituição Federal de 1988.

Os autores acrescentam que alguns Tribunais de Contas possuem envolvimento anterior com a questão:

Notícia divulgada pelo TCE-MT afirma que, como resultado de um programa adotado em 2008, cinco anos depois 70% dos municípios já adotavam controle interno. Outros casos, como o Tribunal de Contas de São Paulo, apenas recentemente vêm incentivando municípios a adotarem estruturas de controle interno. (BLIACHERIENE; BRAGA; RIBEIRO, 2016, p. 405).

As autarquias, por sua vez, realizaram 4,7% dos processos seletivos identificados. Consórcios públicos foram responsáveis por 3,7% dos certames e, em relação aos órgãos públicos (1,9%), apenas a Controladoria Geral do Estado de Rondônia e a Controladoria Geral do Município de João Pessoa realizaram concursos para contratação de controlador interno.

Através da Tabela 4 identifica-se o regime de trabalho ao qual sujeita-se o profissional ingressante no cargo de controlador interno:

Tabela 4 – Regime de trabalho

<b>Regime de Trabalho</b>	<b>Fi</b>	<b>f%</b>
Celetista	5	4,7
Estatutário	102	95,3
Total	107	100

Fonte: Elaborado pela autora.

Constata-se que o regime de trabalho ao qual o controlador interno ingressante no setor público está sujeito, predominantemente, é o estatutário. O vínculo celetista, por outro lado, ocorre em apenas 4,7% das contratações.

Relacionando os contratantes com os regimes de trabalho, identifica-se que as cinco contratações sob regime celetista ocorreram em três prefeituras, localizadas no interior de São Paulo, e em dois consórcios públicos, localizadas na Região Sul do país - Consórcio de Informática na Gestão Pública Municipal (CIGA), localizado em Florianópolis/SC, e o Consórcio Intermunicipal para o Desenvolvimento Regional do Território Divisa Norte do Paraná, localizado em Wenceslau Braz/PR.

Por fim, foram verificadas a carga horária e a remuneração previstas para as vagas anunciadas (Tabela 5):

Tabela 5 – Remuneração e carga horária

<b>Carga horária</b>	<b>fi</b>	<b>f%</b>	<b>Menor remuneração</b>	<b>Maior remuneração</b>
8 – 20	26	24,3	1.032,42	6.602,33
21 - 30	17	15,9	1.500,00	6.288,00
31 - 44	64	59,8	1.591,57	9.396,00
Total	107	100		

Fonte: Elaborado pela autora.

A partir da Tabela 5, percebe-se o predomínio de contratações para carga horária de 31 a 44 horas semanais, que totalizam 59,8% dos editais. Em relação à remuneração para essa faixa horária, identifica-se que a menor remuneração é de R\$ 1.591,57, correspondente ao processo seletivo da Prefeitura Municipal de Cacoal do Sul/SC, e a maior remuneração é de R\$ 9.396,00, valor oferecido por uma autarquia paulista - Instituto de Previdência Social dos Servidores de Barueri.

A carga horária de 8 a 20 horas semanais corresponde a 24,3% dos editais. A menor remuneração é de R\$ 1.032,42, valor oferecido pela Câmara Municipal de São José do Cedro/SC. A maior remuneração, por sua vez, corresponde a R\$ 6.602,33, valor pago pela Câmara Municipal de Guaraci, no estado de São Paulo.

Por fim, a carga horária de 21 a 30 horas semanais representa 15,9% dos editais. A menor remuneração identificada é de R\$ 1.500,00, valor ofertado por dois contratantes do estado de Pernambuco: Câmara Municipal de Passira e Prefeitura Municipal de Carpina. A maior remuneração é de R\$ 6.288,00, valor oferecido por uma autarquia paulista, o Instituto de Previdência dos Funcionários Públicos do Município de Paulínia.

Tendo em vista os aspectos analisados, observa-se que as características predominantes nos editais indicam que: a maior quantidade de processos seletivos

ocorreu no ano de 2017 (45,8%), em contraponto ao ano de 2016 (15,9%); a maior demanda parte da Região Sudeste, ao passo que a Região Norte apresentou a menor demanda (1,9%); predominam vagas nas prefeituras municipais (48,6%), enquanto os órgãos públicos foram responsáveis por 1,9% dos editais publicados.

Além disso, em relação ao regime de trabalho, identificou-se maior quantidade de cargos regidos pelo regime estatutário (95,3%) do que pelo regime celetista (4,7%).

Concluindo a caracterização das vagas, identifica-se predomínio de vagas para carga horária de 31 a 44 horas semanais (59,8%), e menor oferta de vagas para a carga horária de 21 a 30 horas semanais (15,9%), enquanto a menor remuneração identificada corresponde à vaga para trabalho de 8 a 20 horas semanais (R\$ 1.032,42), paga pela Câmara Municipal de São José do Cedro/SC, e maior remuneração para a carga horária de 31 a 44 horas semanais (R\$ 9.396,00), ofertada por uma autarquia - Instituto de Previdência Social dos Servidores de Barueri/SP.

#### 4.2 PERFIL DO CONTROLLER (CONTROLADOR INTERNO)

Uma vez descritas as principais características das vagas, nesta seção apresenta-se o perfil do controller (controlador interno). Para a análise deste perfil foram considerados os seguintes aspectos: formação profissional, títulos acadêmicos exigidos, conhecimentos específicos requeridos e responsabilidades atribuídas a estes profissionais.

Primeiramente, identifica-se a formação requerida dos profissionais responsáveis pelo controle interno, conforme indicado na Tabela 6, sendo que os editais podem prever mais de uma formação:

Tabela 6 – Formação requerida

(continua)

<b>Formação Requerida</b>	<b>Fi</b>	<b>f%</b>
Administração	76	71,0
Ciências Atuariais	1	0,9
Ciências Contábeis	90	84,1
Curso Superior Completo	11	10,3
Direito	70	65,4
Economia	54	50,5

(conclusão)

<b>Formação Requerida</b>	<b>Fi</b>	<b>f%</b>
Engenharia Civil	4	3,7
Ensino Médio Completo	4	3,7
Estatística	2	1,9
Gestão Pública	15	14,0
Matemática	2	1,9
Pedagogia	1	0,9
Sistemas de informação	1	0,9
Técnico em Contabilidade	2	1,9

Fonte: Elaborado pela autora.

Os dados coletados demonstram que a formação requerida apresenta diversidade, sendo que predominam os profissionais de nível superior, de diferentes formações. Destaca-se a formação em Ciências Contábeis, citada em 84,1% dos editais de concurso para controlador interno.

Além disso, os processos seletivos, em sua maioria, abrangem mais de um curso superior, tais como Administração (71,0%), Direito (65,4%) e Economia (50,5%). Alguns editais ampliam as possibilidades de contratação, sendo que a formação em Gestão Pública tem representatividade de 14,0%, sendo aceitas também as formações em Engenharia Civil (3,7%), Estatística (1,9%), Matemática (1,9%), Pedagogia (0,9%) e Sistemas de Informação (0,9%).

Alguns concursos aceitam, por sua vez, profissionais de qualquer área de formação que possuam diploma de Ensino Superior completo (10,3%) e, além disso, representando a minoria dos processos seletivos (5,6%), alguns certames requerem profissionais do nível básico de educação que tenham ensino médio completo (3,7%) ou curso técnico em contabilidade (1,9%).

Complementarmente à análise da formação requerida, na Tabela 7 verifica-se a ocorrência de prova de títulos nos editais pesquisados.

Tabela 7 – Títulos acadêmicos

<b>Títulos</b>	<b>fi</b>	<b>f%</b>
Sim	32	29,9
Não	75	70,1
Total	107	100

Fonte: Elaborado pela autora.

Identifica-se o predomínio de processos seletivos que não contam com prova de títulos - especialização, MBA, mestrado e doutorado. Além disso, cabe ressaltar que as provas de títulos têm caráter classificatório, e não eliminatório.

Contudo, o índice de 30% na incidência de prova de títulos pode demonstrar o interesse dos contratantes em admitir profissionais que invistam no aprimoramento profissional.

Os processos seletivos que contam com prova de títulos, exceto por uma autarquia, o Consórcio Intermunicipal para o Desenvolvimento Regional do Território Divisa Norte do Paraná/PR, referem-se a contratações com vínculo estatutário. Além disso, constam nessa categoria concursos de diversas cargas horárias – dez a quarenta horas semanais – bem como faixas salariais – de R\$ 1.107,39, valor oferecido pela Câmara Municipal de Guatambu/SC, a R\$ 6.158,07, referente ao edital da Prefeitura Municipal de Maceió/AL.

Uma vez analisada a formação exigida, na Tabela 8 apresentam-se os conhecimentos específicos requeridos nos editais, que foram citados nos conteúdos programáticos das provas realizadas para a seleção dos candidatos:

Tabela 8 – Conhecimentos específicos

(continua)

<b>Conhecimentos Específicos</b>	<b>fi</b>	<b>f%</b>
Administração de Materiais, Patrimônio e Serviços	3	2,8
Administração de Recursos Humanos	6	5,6
Administração Financeira e Orçamentária	54	50,5
Administração Pública	76	71,0
Atos Administrativo	61	57,0
Auditoria	35	32,7
Contabilidade de Custos	1	0,9
Contabilidade Geral	34	31,8
Contabilidade Pública	72	67,3
Contabilidade Tributária	1	0,9
Contratos Administrativos	67	62,6
Controladoria	8	7,5
Controladoria aplicada à Administração Pública	69	64,5
Controle Externo	51	47,7
Controle Interno	67	62,6
Convênios e Consórcios Públicos	10	9,3
Direito Administrativo	61	57,0
Direito Civil	3	2,8
Direito Comercial	5	4,7

(conclusão)

<b>Conhecimentos Específicos</b>	<b>fi</b>	<b>f%</b>
Direito do Trabalho	1	0,9
Direito Financeiro	15	14,0
Direito Penal	6	5,6
Direito Previdenciário	1	0,9
Direito Processual Civil	1	0,9
Direito Processual Penal	1	0,9
Direito Tributário	30	28,0
Economia	6	5,6
Finanças Públicas	16	15,0
Gestão Contemporânea	2	1,9
Gestão Patrimonial	9	8,4
Gestão por Processos	4	3,7
Gestão por Resultados e Competência	2	1,9
Gestão Pública	11	10,3
Governança Corporativa	16	15,0
Informática	11	10,3
Inventário na Administração Pública	9	8,4
Legislação Específica	95	88,8
Licitações	73	68,2
Matemática Financeira	2	1,9
Planejamento	22	20,6
Raciocínio Lógico	1	0,9
Serviços Públicos	43	40,2
Sistema Tributário Nacional	16	15,0
Sistemas de Informações Gerenciais	2	1,9
Transparência	18	16,8

Fonte: Elaborado pela autora.

Entre os conhecimentos apresentados na Tabela 8, verifica-se que dez deles foram citados em mais da metade dos editais. Tais conhecimentos correspondem a três grandes áreas: Direito, Administração Pública e Contabilidade.

Com relação ao Direito, os conhecimentos agrupados na categoria “Legislação Específica” foram citados em 88,8% dos editais. Esta categoria está relacionada a conhecimentos que dizem respeito a:

- Normas gerais de Direito Financeiro e Contabilidade Pública - Lei 4.320/64.
- Sociedades por ações - Lei 6.404/76.
- Unificação dos recursos de Caixa do Tesouro Nacional, atualização e consolidação da legislação pertinente e outras providências - Decreto nº 93.872/86.
- Estatuto da Criança e do adolescente - Lei nº 8.069/90.

- Lei das condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes - Lei nº 8.080/90.
- Lei que dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde - Lei 8.142/90.
- Sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e outras providências - Lei nº 8.429/92.
- Regulamentação do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, estabelece normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências - Lei nº 8.666/93.
- Aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal - Decreto nº 1.171/94.
- Política Nacional do Idoso - Lei nº 8.842/94.
- Legislação tributária federal, contribuições para a seguridade social, processo administrativo de consulta e outras providências - Lei nº 9.430/96.
- Normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e outras providências - Lei complementar nº 101/00.
- Código Civil - Lei nº 10.406/02.
- Modalidade de licitação denominada pregão, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, para aquisição de bens e serviços comuns, entre outras providências - Lei nº 10.520/02.
- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e outras providências - Lei complementar nº 116/03.
- Retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços - Instrução Normativa SRF nº 459/04.
- Retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços - Instrução Normativa SRF nº 480/04.

- Lei das normas gerais de contratação de consórcios públicos - Lei nº 11.107/05.
- Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e alteração de dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943), da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990. Revogação das Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999 - Lei complementar nº 123/06.
- Regulamentação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB Lei nº 11.494/07.
- Normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) - Instrução Normativa SRF nº 971/09.
- Regulamentação do direito constitucional de acesso às informações públicas - Lei nº 12.527/11.
- Aplicação e procedimentos de Fiscalização de Recursos Públicos da Saúde - Lei Complementar nº 141/12.
- Estatuto da Pessoa com Deficiência - Lei nº 13.146/ 2015.
- Leis orgânicas municipais.
- Leis complementares que estabelecem estatuto de servidores e regimes previdenciários.

Constata-se que a legislação específica engloba, principalmente, dispositivos legais pertinentes às finanças públicas, contabilidade, impostos, tributos e administração pública. Ademais, identificam-se leis relativas aos servidores, na forma de estatutos e regimes previdenciários específicos, bem como leis orgânicas municipais.

Adicionalmente, também associadas ao Direito, merecem destaque as categorias Licitações (68,2%), Contratos Administrativos (62,6%), Atos Administrativos e Direito Administrativo (57,0%).

No que diz respeito à área de Administração Pública, os conhecimentos observados foram Administração Pública (71,0%) e Administração Financeira e Orçamentária (50,5%).

Por fim, com relação à Contabilidade, observou-se que três categorias de conhecimentos apareceram entre as mais citadas. São elas: Contabilidade Pública (67,3%), Controladoria Aplicada à Administração Pública (64,5%) e Controle Interno (62,6%).

Além das categorias e áreas citadas, podem ser observados conhecimentos relativos às áreas de gestão, com conhecimentos sobre Gestão Pública (10,3%), Gestão Patrimonial (8,4%), Gestão por Processos (3,7%), Gestão Contemporânea (1,9%) e Gestão por Resultados e Competência (1,9%).

Quanto aos conhecimentos requeridos, observa-se que nove estão relacionados à Contabilidade. São eles: Contabilidade Pública (67,3%), Controladoria Aplicada à Administração Pública (64,5%), Controle Interno (62,6%), Controle Externo (47,7%), Auditoria (32,7%), Contabilidade Geral (31,8%), Controladoria (7,5%), Contabilidade de Custos (0,9%) e Contabilidade Tributária (0,9%).

Constam, ainda, conhecimentos específicos em Informática (10,3%), Matemática Financeira (1,9%) e Raciocínio Lógico (0,9%).

Por fim, a partir da Tabela 9, identificam-se as atribuições informadas nos editais dos processos seletivos pesquisados:

Tabela 9 – Atribuições do Controlador Interno

(continua)

<b>Atribuições do Controlador Interno</b>	<b>fi</b>	<b>f%</b>
Acompanhar a divulgação de dados	6	5,6
Acompanhar ações preventivas e corretivas	23	21,5
Analisar contratos	20	18,7
Analisar processos	25	23,4
Aperfeiçoamento de profissionais	12	11,2
Aperfeiçoar o Controle Interno	34	31,8
Apoiar o Controle Externo	68	63,6
Apoiar o Controle Interno	7	6,5
Apurar irregularidades	44	41,1
Assessorar a Administração	43	40,2
Avaliar Atos Administrativos	40	37,4
Avaliar o cumprimento de metas	60	56,1
Avaliar o objeto do programa de governo	15	14,0

(conclusão)

<b>Atribuições do Controlador Interno</b>	<b>Fi</b>	<b>f%</b>
Avaliar resultados	50	46,7
Contribuir para o exercício do Controle Social	14	13,1
Controlar a execução de contratos	13	12,1
Controlar a execução orçamentária	61	57,0
Controlar operações	50	46,7
Coordenar as atividades de Controle Interno	17	15,9
Determinar a realização de auditorias	22	20,6
Disseminar informações técnicas e legais	8	7,5
Emitir parecer sobre prestação e tomada de contas	18	16,8
Emitir relatórios e pareceres	40	37,4
Examinar a legalidade dos atos e operações	49	45,8
Firmar os relatórios de Gestão Fiscal e Execução Orçamentária	24	22,4
Fiscalização	35	32,7
Garantir a eficiência operacional	36	33,6
Garantir a fidedignidades dos registros contábeis e financeiros	22	20,6
Gestão patrimonial	15	14,0
Informar irregularidades	46	43,0
Informar o resultado de suas atividades	13	12,1
Orientar prestação e tomada de contas	5	4,7
Participar da elaboração do Plano Plurianual	10	9,3
Promover a expansão da informatização do Controle Interno	11	10,3
Promover a integração dos subsistemas de Controle Interno	14	13,1
Realizar auditorias	67	62,6
Realizar controles	24	22,4
Regulamentar o Controle Interno	30	28,0
Remeter informações para a consolidação das contas	2	1,9
Sugerir medidas corretivas	17	15,9
Tomar providências em caso de dano ao erário	14	13,1
Verificar a aplicação de recursos públicos	42	39,3
Verificar limites legais	67	62,6
Verificar prestação e tomada de contas	26	24,3
Viabilizar o atingimento de metas	2	1,9
Zelar pela independência do Controle Interno	7	6,5

Fonte: Elaborado pela autora.

Entre as atribuições apresentadas, verifica-se que cinco delas predominam em relação às demais, constando em mais da metade dos editais. São elas: apoio ao controle externo (63,6%), verificação dos limites legais (62,6%), realização de auditorias (62,6%), controle da execução orçamentária (57,0%) e avaliação do cumprimento de metas (56,1%).

O apoio ao controle externo ocorre através da remessa de informações, solicitadas ou não, no caso da ocorrência de irregularidades, aos Tribunais de

Contas. Chaves (2011) estabelece o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional como uma das finalidades do sistema de controle interno. O apoio ocorre à medida que, ao tomar conhecimento de ilegalidades ou irregularidades, os responsáveis pelo controle interno deverão dar ciência desses desvios ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

A realização de auditorias consta em 62,6% dos editais. As auditorias englobam a ação dos gestores, aplicação de recursos e fidedignidade dos registros contábeis e financeiros.

Conforme Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2016), através das auditorias é possível realizar as verificações de legalidade, legitimidade e economicidade dos atos da gestão, o que serve de base para o trabalho do controle externo.

Os autores acrescentam:

Nesse processo de gestão pública, o controle interno torna-se um elemento de fundamental importância dada a sua capacidade de gerar confiança às informações reportadas, assegurar o cumprimento das leis e regulamentos, e trazer efetividade, eficiência e economia às operações. (BLIACHERIENE; BRAGA; RIBEIRO, 2016, p. 94).

Ademais, pode-se constatar, através da Tabela 9, que diversas atribuições estão relacionadas à identificação de fraudes e irregularidades, tais como: verificar limites legais (62,6%), examinar a legalidade dos atos e operações (45,8%), apurar irregularidades (41,1%), verificar a aplicação de recursos públicos (39,3%), avaliar atos administrativos (37,4%), fiscalização (32,7%).

A partir dos dados percebe-se que a atuação do controlador interno relaciona-se à prevenção e identificação de possíveis danos ao patrimônio público, seja em relação ao cumprimento de leis, seja em relação ao uso dos recursos públicos.

Passando às atribuições relacionadas a metas e resultados, têm-se os seguintes itens: avaliar o cumprimento de metas (56,1%), avaliar resultados (46,7%) e viabilizar o atingimento de metas (1,9%). Além do controle em relação a metas e resultados, ainda que em menor quantidade, a atuação do controlador interno no sentido de viabilizar que metas sejam atingidas, presente nos editais da Prefeitura Municipal de Brotas/SP e de Rondinha/RS, é um dado interessante sobre o que se espera de sua atuação profissional nessas instituições, pois, além do controle interno, o profissional tem a oportunidade de utilizar seu conhecimento técnico para contribuir com o atingimento de metas.

Existem, ainda, entre as atribuições, elementos relacionados ao aperfeiçoamento do controle interno nas instituições contratantes: aperfeiçoar o controle interno (31,8%), regulamentar o controle interno (28,0%), promover a integração dos subsistemas de controle interno (13,1%), aperfeiçoamento de profissionais (11,2%), promover a expansão da informatização do controle interno (10,3%), disseminar informações técnicas e legais (7,5%) e zelar pela independência do controle interno (6,5%).

A partir dos dados mencionados, pode-se identificar o empenho das instituições em regulamentar e fortalecer o controle interno. Além de visar o aperfeiçoamento dos sistemas de controle, no sentido operacional e tecnológico, os contratantes também demonstram o interesse de promover o aprimoramento de seus profissionais, bem como de difundir informações técnicas e legais da área em questão e preservar a autonomia do controle interno. Portanto, cabe destacar o papel do controlador interno como um multiplicador de conhecimento dentro da instituição.

A assinatura dos relatórios de Gestão Fiscal e de Execução Orçamentária consta em 22,4% dos editais. Cabe destacar que, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, parágrafo único:

O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Tendo em vista a análise de Castro e Carvalho (2016), os dados descritos no presente estudo estão em conformidade com o conceito de controle interno apresentado pela Constituição Federal, ao passo que traz o Sistema de Controle Interno como o conjunto de elementos (normas, princípios, métodos e procedimentos) que atuam coordenadamente, a fim de avaliar a gestão pública e os programas de governo. Cabe ao sistema garantir a legalidade, a eficácia, a eficiência e a economicidade da gestão, considerando-se aspectos orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais, no âmbito de órgão e entidades municipais.

Os autores acrescentam que:

Este sistema pressupõe a desconcentração da atividade fiscalizatória e a ordenação desta atividade por um núcleo comum, devendo ser

organizado administrativamente de forma a preservar a independência estrutural, dentro da estrutura global do Poder no qual foi criado, e a normatização isonômica dos procedimentos. (CASTRO; CARVALHO, 2016, p. 11).

Por fim, pode-se identificar a relação entre as atribuições do controller (controlador interno) e a contabilidade. Conforme o Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs, a contabilidade atua como uma ferramenta de controle patrimonial, com regramento estabelecido através de registros e relatórios, a fim de promover a evidenciação de fatos realizados na Administração. A contabilidade proporciona ao sistema de controle interno a produção, oportuna e fidedigna, de relatórios úteis para o processo de tomada de decisão dos gestores, bem como controle de seus atos, demonstrando as consequências patrimoniais desses atos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo geral analisar o perfil requerido do controller (controlador interno) no âmbito da gestão pública. A fim de atingir o objetivo proposto, realizou-se a identificação de editais de concursos para controller (controlador interno), descreveram-se as características das vagas ofertadas e, por fim, descreveu-se o perfil do profissional em questão a partir da formação exigida e das atribuições listadas.

No que diz respeito à caracterização das vagas, identificou-se, inicialmente, que, entre os anos analisados (2016/2017/2018), a maior quantidade de processos seletivos para controlador interno ocorreu em 2017 – 49 concursos. O ano de 2016, por outro lado, apresentou a menor quantidade de concursos. Além disso, a região Sudeste apresentou maior demanda de concursos para controller (controlador interno). A região Norte, por sua vez, realizou a menor quantidade de concursos. Houve predomínio de processos seletivos realizados por prefeituras, em contraponto aos órgãos públicos. O regime de trabalho predominante é o estatutário, em oposição ao regime celetista. Constatou-se que a carga horária com maior demanda é a de 31 a 44 horas semanais, enquanto a carga horária com menor demanda é a de 21 a 30 horas semanais. A menor remuneração identificada é de R\$ 1.032,42, para carga horária de 10 horas semanais. A maior remuneração identificada, por outro lado, foi de R\$ 9.396,00, para carga horária de 40 horas semanais.

Passando à análise do perfil do controller (controlador interno), iniciou-se a descrição do perfil do profissional a partir da formação requerida do candidato. Constatou-se predomínio de ofertas para bacharéis em Ciências Contábeis. Contudo, cabe destacar que, ao examinar os editais, percebeu-se certa diversidade nas possibilidades de formação do profissional requerido, inclusive dentro de um mesmo edital, tais como: Administração, Direito e Economia. Em menor quantidade constam também as formações em Gestão Pública, Curso Superior Completo e, até mesmo, Ensino Médio Completo, entre outros com menor frequência.

Em relação à prova classificatória de títulos acadêmicos, constatou-se o predomínio de editais que não a realizam. No entanto, ainda que em menor quantidade, identificaram-se editais que estabelecem a prova de títulos como critério classificatório, o que pode demonstrar a preocupação dos contratantes em obter profissionais que prezam pelo seu aprimoramento e, conseqüentemente, beneficiam a instituição através de seu capital intelectual.

Passando aos conhecimentos específicos requeridos, identificou-se frequência predominante daqueles ligados ao Direito, principalmente no tocante à legislação específica. Entretanto, conforme análise apresentada na Tabela 8, as leis abrangem diversas áreas, tais como: administração pública, contabilidade pública, educação, finanças públicas,

impostos, leis orgânicas municipais, serviços de saúde e tributos, entre outros. Ainda dentro do Direito, mostram-se relevantes os conhecimentos em Licitações, Contratos Administrativos, Atos Administrativos e Direito Administrativo.

O conhecimento em Administração Pública também se destacou, englobando, ainda, a área de Administração Financeira e Orçamentária.

Do mesmo modo, a Contabilidade mostra-se relevante entre as áreas de conhecimento, com três categorias entre as mais citadas. Além da Contabilidade Pública, constam também Controladoria Aplicada à Administração Pública e Controle Interno.

Concluindo a descrição do perfil do controller (controlador interno), foram descritas as atribuições do profissional ingressante. Identificou-se como atribuição predominante o Apoio ao Controle Externo. Destacaram-se, ainda, as seguintes atribuições: verificação dos limites legais, realização de auditorias, controle da execução orçamentária e avaliação do cumprimento de metas. Constatou-se, a partir dos dados mencionados, a importância do profissional para a identificação de fraudes e irregularidades, tanto no apoio ao controle externo, quanto em relação à instituição em que atua. O controller (controlador interno), através de suas atribuições, tem papel fundamental na correta gestão dos recursos públicos.

Traçando um paralelo entre o profissional controller (controlador interno) e a formação em Ciências Contábeis, identificou-se relevância do curso para o cargo em questão. Além de ser a formação requerida predominante, cabe destacar que o curso contempla diversas áreas de conhecimento de outros cursos mencionados nos editais, tais como: Administração, Direito e Economia. Considerando-se os conhecimentos específicos e as atribuições, percebeu-se adequação dos dados em relação aos conhecimentos do contador.

Como sugestão para estudos futuros, propõe-se a verificação da efetiva atuação profissional do controller (controlador interno) no setor público. Através da aplicação de questionário, voltado aos profissionais responsáveis pelo controle interno no âmbito da administração pública, seria possível identificar se o controller (controlador interno) realiza as atribuições apresentadas nos editais e, ainda, se tem autonomia para desempenhar suas funções.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Ricardo Henrique Miranda de; SOUTO, Saulo Diógenes Azevedo Santos; AZEVEDO, Thayse Kelly Galvão Neves de. Características da atuação funcional do controller: uma investigação sobre o nível de utilização de competências individuais em entidades do setor público. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade – RAGC**, v. 4, n. 11, p. 10-26, mai-jun 2016. Disponível em: <<http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/viewFile/677/497>> Acesso em 15 set. 2017.

ASSIS, Luana de; SILVA, Christian Luiz; CATAPAN, Anderson. As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: uma análise da gestão dos órgãos de controle. **Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)**, v. 14, n. 3, p. 26-43, jul-set 2016. Disponível em: <<http://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/viewFile/4055/3200>> Acesso em 05 set. 2017.

AVON, Harry. **Controle interno e externo**. Curitiba: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia, 2012.

BAIRRAL, Maria Amália da Costa; SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; ALVES, Francisco José dos Santos. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública – RAP**, v. 49, n. 3, p. 643-675, mai-jun 2015. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/2410/241038414005/>> Acesso em 11 jun. 2018.

BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

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 da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2006.

BRASIL. **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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 20 out. 2018.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de; CARVALHO, Evelyn Freire de. **Guia prático de controle interno na administração pública**. Amazonas: 2016.

CAVALCANTE, Mônica Clark Nunes; LUCA, Marcia Martins Mendes de. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **REPeC**, Brasília, v. 7, n. 1, art. 5, p. 73-90, jan./mar. 2013.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU**. Curitiba: Juruá, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2009.

CORBARI, Ely Celia, WECK, Juliana Caroline dos Santos; CABRAL, Patricia Wenceslau; PEREIRA, Tuanny Cristine Godzinski; MACEDO, Joel de Jesus. Controladoria governamental: uma investigação de suas funções no poder executivo estadual. **Caderno Gestão Pública**, v. 3, n. 2, jul-dez 2013. Disponível em: <<https://www.uninter.com/cadernosuninter/index.php/gestao-publica/article/view/180>> Acesso em 08 set. 2017.

CURI, Maria Aparecida et al. Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – CBC, 19., 2012, Bento Gonçalves, RS. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2012. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/313/313>>. Acesso em 21 out. 2018.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia - SEGeT, 2., 2005, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: Associação Educacional Dom Bosco. Disponível em: <[http://cont.aedb.br/seget/artigos05/340\\_artigoSEGET.pdf](http://cont.aedb.br/seget/artigos05/340_artigoSEGET.pdf)>. Acesso em 06 nov. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Brasil em Síntese**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/>>. Acesso em 20 out. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBCG. **Governança Corporativa**. São Paulo, 2018. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/governanca/governanca-corporativa>>. Acesso em 07 jun. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBCG. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. São Paulo: 2015.

JORGE, Fauzi Timaco; MORANTE, Antonio Salvador. **Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina Andrade. **Metodologia Científica**. São Paulo, Atlas, 2017.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 159-188, jan./abr. 2015.

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

OTT, Ernani. **Técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Leopoldo: Unisinos, 2012.

RAMOS, Albenides. **Metodologia da pesquisa científica: como uma monografia pode abrir o horizonte do conhecimento**. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; ABREU, Carolina Lima de; COUTO, Devisom Carlos de França. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, p. 20-38, mai./ago. 2017.

SILVA, Edna Lúcia da Silva; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: UFSC, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2011.

SUZART, Janilson Antonio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini; ROCHA, Joséilton Silveira da. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 1, p. 44-56, jan./abr. 2011.

VIANA, Evandro. **A governança corporativa no setor público municipal – um estudo sobre a eficácia da implementação dos princípios de governança nos resultados finais**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis).

VIEIRA, Roberto de Araújo. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública**. 2009. 120 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Rio de Janeiro, 2009.