

## **AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO: A PERCEPÇÃO DE QUEM FAZ A CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO**

### **Resumo**

Não existe atualmente um consenso sobre as funções que devem ser exercidas por uma controladoria, seja na literatura ou na prática das entidades, principalmente na área pública, onde são poucos os estudos desenvolvidos. Para colaborar com essa discussão, este trabalho tem como objetivo investigar a percepção dos servidores da Controladoria Geral da União (CGU) sobre a utilização, na prática profissional, das principais funções de controladoria apontadas na literatura. Para tanto, se utilizou como metodologia a aplicação de questionários junto aos servidores da CGU buscando-se aferir a percepção acerca da utilização das funções mais utilizadas por profissionais desse órgão. Para a realização desta pesquisa foram consultados 146 servidores oriundos de 23 estados brasileiros e do Distrito Federal (DF). Os resultados apontam que, na percepção dos seus servidores, a CGU atua mais fortemente nas funções de controle interno, controle de riscos e de gestão da informação, principalmente esta última no que se refere aos usuários externos. A função de elaboração de demonstrações contábeis foi apresentada como uma das menos relevantes enquanto a promoção da transparência é vista como a função de maior relevância. Conclui-se, diante da percepção dos servidores e da atuação da CGU, que entre as principais atividades de uma controladoria no setor público, devem ser consideradas a coordenação de um sistema de controle interno, a promoção da transparência pública, o estímulo ao controle social e o desenvolvimento de políticas e procedimentos de controle.

**Palavras-Chave: Controladoria. Setor Público. Funções.**

### **1 INTRODUÇÃO**

Nas últimas décadas tanto o setor privado como o público tem se esforçado para melhorar a sua administração, seja devido a uma alta concorrência que aumenta decorrente da globalização ou por uma maior cobrança da sociedade. Assim, temas associados com eficiência e eficácia nos gastos públicos vêm se tornando um assunto permanente na pauta dos gestores do setor público.

A controladoria tem como foco o campo gerencial das organizações, sendo alvo de diversos estudos que buscam a melhoria da gestão, devendo nesse cenário o *controller* oferecer apoio às várias áreas da empresa, provendo informações para a tomada de decisão (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2012). Assim, cresce o interesse por uma melhor atuação da controladoria, que mesmo sem ter uma definição precisa de suas funções, apresenta-se como órgão que busca a otimização dos recursos, sejam estes públicos ou privados.

Por sua vez, a busca pela melhoria dos resultados tem levado os países a empreenderem reformas administrativas, buscando uma maior agregação de valor no serviço prestado à sociedade. Práticas mais próximas das realizadas no setor privado têm sido desenvolvidas, sendo norteadas pela filosofia da *New Public Management* (NPM).

A NPM é uma filosofia de gestão que se concentra em mudanças de práticas do setor público, sendo buscadas práticas mais próximas as utilizadas pelo setor privado, com o foco nos resultados a serem alcançados (UPPING; OLIVER, 2011). Assim a NPM se apresenta

como um conjunto de ferramentas, que servem para auxiliar os gestores públicos a transformarem as suas organizações (LAPSLEY; PALLOT, 2000).

Dessa forma, diversas práticas utilizadas com sucesso no setor privado, podem e devem, mediante adaptações, serem introduzidas na gestão pública, não sendo uma exceção, o bom funcionamento de uma controladoria para assessorar o administrador público. A controladoria pode ser uma solução para diversos problemas organizacionais, inclusive a diminuição da assimetria informacional, que nas organizações públicas, o problema parece tomar proporções maiores (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2012).

Enquanto no setor privado a controladoria visa a otimização do resultado econômico, na gestão pública, a controladoria possui o objetivo de maximizar o valor gerado para a sociedade, por intermédio dos produtos e serviços ofertados (OLIVEIRA, 2010).

A literatura, no entanto, está longe de apresentar um consenso quando se trata em conceituar a controladoria (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2012). A controladoria é uma área de estudos que ainda precisa consolidar as suas definições e conceituações, o que inclui um conjunto básico de funções, sendo possível observar múltiplos entendimentos sobre o que é controladoria e como essa deve funcionar, criando uma grande amplitude sobre as funções a serem desempenhadas (LUNKES; GASPARETTO; SCHNORRENBERGER, 2010). Essa falta de definição das funções que devem ser mais observadas por uma controladoria se acentua quando se trata do setor público, haja vista a carência de pesquisas nessa área.

Diante do exposto, o objetivo geral desse estudo visa analisar quais as funções de controladoria mais relevantes e qual a sua aplicação no setor público federal. Para tanto, foi analisada a percepção dos servidores da Controladoria Geral da União, sobre a utilização dessas funções pelo órgão que atuam. Dessa forma, busca-se responder a seguinte questão de pesquisa: Qual a percepção dos servidores da Controladoria Geral da União quanto à realização das funções de controladoria?

No prosseguimento deste estudo o próximo tópico abordará o referencial teórico, sendo expostos os estudos realizados sobre as funções de controladoria. Posteriormente no terceiro tópico será explicitada a metodologia aplicada, sendo seguida da análise de dados e das considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Na visão de Slomski (2003), a controladoria é o órgão administrativo o qual gerencia todo o sistema de informações para mensurar corretamente os resultados econômicos, sendo responsável pela diminuição da assimetria informacional entre os gestores do patrimônio público e a sociedade.

A controladoria coordena o planejamento e controle, com o fornecimento de informações, a fim de atingir os objetivos da empresa, permitindo a sua adaptação às mudanças no meio ambiente (BENCOVÁ; KAL'AVSKÁ, 2009). Dessa forma, tem a função de suporte informacional e controle interno, bem como da formulação de estratégias.

### 2.1 Funções de Controladoria no setor privado e público

Lunkes, Gasparetto, Schnorrenberger (2010) ao realizarem um levantamento bibliográfico em 30 periódicos, sendo 10 brasileiros, 10 americanos e 10 alemães, apresentaram a existência de uma grande diversidade de entendimento do que venha a ser as

funções de controladoria. Nesse estudo, os autores evidenciaram que as funções mais referenciadas nas obras foram as de planejamento (86,67%), controle (83,33%), sistema de informação (43,33%), elaboração e interpretação de relatório (46,67%) e contábil (36,67%). Assim, observa-se quase uma unanimidade nas funções de planejamento e controle, que foram respectivamente citadas em 26 e 25 obras das 30 possíveis.

Borinelli (2006), em sua tese, também por intermédio de um levantamento bibliográfico, investigou 29 obras nacionais e 19 internacionais, apontando as seguintes funções a serem desenvolvidas por uma controladoria: contábil, gerencial-estratégica, de custos, tributária, de proteção e controle dos ativos, de controle interno, de controle de riscos e a de gestão de informação.

Os estudos acima mencionados indicam uma preocupação em averiguar quais as principais funções e atividades de controladoria são utilizadas na iniciativa privada, demonstrando ainda que existe muita divergência sobre o assunto. Para Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), diversas pesquisas empíricas quanto às funções de controladoria se mostram de forma pouco esclarecedora e com posicionamentos antagônicos.

No que se refere à atuação das controladorias no setor público, a situação ainda se apresenta mais indefinida, existindo poucos estudos e publicações sobre o tema. Thompson e Jones (1986) ao abordarem o tema da controladoria no setor público, demonstraram uma ênfase maior na preparação e acompanhamento do orçamento, bem como nas contratações realizadas pelo poder público, caracterizando na época, uma visão fortemente voltada para o controle financeiro.

Entretanto, nas últimas duas décadas, influenciada pelo movimento da NPM, houve a ampliação das funções a serem atribuídas à controladoria no setor público. Oliveira (2010) coloca que a gestão pública estará sempre criando ou destruindo valores para a sociedade através dos serviços e produtos gerados, devendo esta, ser avaliada pela eficiência e eficácia em que gera esse valor.

Buscando a otimização do serviço público, a controladoria no setor público deve ter poderes para influenciar as ações do Chefe do Poder Executivo (principal gestor) propondo soluções, alertando sobre desvios e assessorando quanto à melhor prática administrativa (OLIVEIRA; CHAVEZ; LIMA, 2009).

Suzart *et al.* (2011) apontam que independentemente da natureza das controladorias, públicas ou privadas, devem fazer parte das suas funções a definição de estratégias, a elaboração do orçamento e de um planejamento, além da implantação de modelos de decisão, gestão e gerenciamento da informação. Assim, é importante que se investigue se as controladorias públicas estão desempenhando um papel estratégico com a preocupação da geração de informação para a tomada de decisão (BARRETO; BARRETO; BARRETO, 2012).

## 2.2 Controladoria Pública no Brasil

A primeira instituição com a denominação de uma controladoria pública foi criada na administração do Município do Rio de Janeiro, onde em dezembro de 1993 pela Lei nº 2.068, foi instituída a Controladoria Geral do Município. Inicialmente, segundo a referida lei, foram atribuídas a esse órgão as atividades de exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da administração pública municipal, sendo

basicamente um órgão central do sistema de controle interno (REBIÉN; AMORIM, 2008).

Posterior a experiência vivida pelo Município do Rio de Janeiro, diversas outras controladorias foram criadas, sendo aproveitada a estrutura já existente nas coordenações do sistema de controle interno. Na pesquisa realizada por Weck *et al.* (2012), foi verificado que na administração pública dos 26 Estados brasileiros, já existem pelo menos 16 que apresentam uma Controladoria Geral do Estado, sendo ressaltada uma ampla diversidade de funções a serem observadas nas atribuições de cada um desses órgãos.

Assim nesse cenário, aproveitando inicialmente a estrutura do sistema de controle interno do poder executivo federal, foi criada em 2003 a Controladoria Geral da União (CGU), com a missão de zelar pela boa e regular aplicação dos recursos públicos. Criada pela Lei nº 10.683/2003, a CGU apresenta como competência maior o assessoramento direto e imediato ao Presidente da República no que diz respeito à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

Dessa forma, configura-se como um dos órgãos de maior importância a adotar a terminologia de controladoria no seu nome, haja vista estar ligada diretamente a Presidência da República, que executa o maior orçamento público do Brasil. Nesse contexto, Suzart *et al.* (2011, p. 45) asseveram que “o surgimento da Controladoria-Geral da União (CGU), em janeiro de 2003, implicou na criação ou transformação de muitas instituições nos Estados e nos Municípios”.

Entretanto, Barreto, Barreto e Barreto (2012) advertem que a implantação da controladoria no setor público foi motivada por uma legislação a qual obrigava a criação desses órgãos. Essa situação ocasiona a atuação da controladoria mais direcionada ao cumprimento da legislação do que a sua efetiva utilização gerencial no processo decisório.

Suzart *et al.* (2011) destacam que apesar de terem surgido instituições denominadas de “Controladoria Geral” não significa dizer que há um modelo ou um conceito padronizado de controladoria no setor público brasileiro. Por esse motivo, torna-se importante investigar a percepção dos servidores responsáveis pelo controle quanto ao desempenho das funções da controladoria.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 Tipologia da Pesquisa

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa é descritiva tendo em vista que o seu principal objetivo é descrever características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo as relações entre as variáveis (GIL, 1999). Nesse estudo serão descritas as funções de controladoria exercidas pelos servidores da Controladoria Geral da União, estabelecendo relações com a literatura.

Para o seu desenvolvimento foi utilizado o método indutivo, o qual para Lakatos e Marconi (2010) é um processo mental que partindo de dados particulares, infere-se uma verdade geral ou universal. Para atingir o objetivo proposto foram desenvolvidas pesquisas bibliográficas e aplicados questionários com servidores da CGU.

Nessa pesquisa foi dada uma abordagem quantitativa para a solução do problema. Um dos pontos que distingue uma abordagem quantitativa é a forma de coleta e análise de dados,

baseando-se em amostras grandes, com instrumentos de coleta estruturados e uma análise de dados para basear as conclusões (LAKATOS; MARCONI, 2011).

### 3.2 Universo e Amostra

Segundo o Portal da Transparência, a CGU conta com 2.237 servidores lotados no órgão central em Brasília ou em unidades regionais existentes em todas as capitais dos estados da federação, passando este a ser o nosso universo de pesquisa. Esses servidores em sua maioria ocupam os cargos de Analista de Finanças e Controle (AFC) ou de Técnico de Finanças e Controle (TFC).

Para compor a amostra nesta pesquisa foi realizada uma seleção não probabilística por conveniência, utilizando como estratégia para coleta de dados a distribuição do questionário no II Congresso Nacional da Carreira de Finanças e Controle, durante o período de 05/11/2012 a 07/11/2012 em Brasília. Além dessa estratégia, o instrumento de coleta de dados foi colocado a disposição na internet para ser preenchido pelos servidores no período de 29/10/2012 a 15/11/2012.

No final do período de coleta foram obtidas respostas de 40 servidores que preencheram os questionários impressos e 106 respostas de servidores que preencheram o questionário pela *internet*, totalizando 146 servidores investigados, o que corresponde a 6,53% do universo pesquisado.

### 3.3 Instrumento de coleta dos dados

Para a coleta de dados foi utilizado um questionário elaborado a partir do estudo desenvolvido por Borinelli (2006), sendo o mesmo adaptado ao setor público. Assim, para a elaboração do instrumento de coleta de dados foram consideradas dentre as atividades de controladoria para o setor privado, apenas foram as que seriam aplicáveis ao setor público. Posteriormente se procedeu a uma adequação dos termos para direcionar a pesquisa aos servidores da Controladoria Geral da União.

O levantamento bibliográfico realizado por Borinelli (2006) dispõe que associadas às funções de controladoria, existem 16 atividades que são mais mencionadas.

Comparando essas atividades com as apontadas por Suzart *et al.* (2011), buscou-se elementos para a adaptação das funções mais comuns nas controladorias de empresas privadas para o setor público, passando o questionário a vislumbrar o levantamento acerca das funções que foram listadas por Borinelli (2006) que encontraram algum respaldo na pesquisa de Suzart *et al.* (2011).

Diante do exposto, foram descartadas as atividades que não apresentaram nenhuma convergência entre as pesquisas, passando a ser pesquisadas as seguintes atividades: “estimula o exercício do controle social”, “promove a transparência das ações do setor público”, “implementa, desenvolve e mantém sistemas e registros contábeis da União”, “elabora demonstrações contábeis (Balanço Geral da União, Demonstrativos do Governo Federal)”, “realiza controle patrimonial da União (ativos fixos)”, “desenvolve e gerencia o sistema de custos da União”, “realiza auditoria interna no Governo Federal”, “desenvolve e gerencia o sistema de informações gerenciais da União”, “dar suporte com informações aos processos de gestão no Governo Federal”, “assessora diretamente na elaboração do planejamento dos Ministérios”, “elabora, coordena, consolida e assessora a elaboração do orçamento da União”

e “ desenvolve políticas e procedimentos de controle do Governo Federal”.

Assim, buscou-se verificar a percepção dos servidores da CGU quanto à atuação desse órgão, sendo verificada a atuação do órgão frente às atividades a serem analisadas. Investigou-se ainda a opinião dos servidores, no tocante a importância das atividades listadas.

### 3.4 Pré-teste e validação do instrumento de pesquisa

Segundo Lakatos e Marconi (2010), depois de redigido o questionário se faz necessário que o mesmo seja testado com alguns participantes de uma população escolhida, devendo ser verificadas falhas e sendo reformulado o instrumento de coleta após o pré-teste, caso seja necessário.

Visando verificar a aderência ao problema pesquisado, bem como a coerência do instrumento utilizado, realizou-se um pré-teste do questionário com três Analistas de Finanças de Controle lotados na CGU, sendo posteriormente conversado com os três especialistas para verificar possíveis acertos que seriam realizados. Tendo em vista a melhoria e o aprimoramento do questionário, o pré-teste pode ser aplicado mais de uma vez (LAKATOS; MARCONI, 2010).

Seguindo as sugestões manifestadas no primeiro pré-teste, foi elaborado um novo instrumento de pesquisa e realizado um novo pré-teste com outros três Analistas de Finanças e Controle, sendo então validado o instrumento de pesquisa. Ressalte-se que um dos pontos aferidos foi o tempo médio de resposta, sendo verificado que os respondentes levaram em média oito minutos para o preenchimento do questionário.

### 3.5 Técnicas de análise utilizada

Quanto a técnica utilizada para análise de dados, foi utilizada estatística descritiva para uma análise inicial, sendo verificada as atividades de melhor atuação da CGU e quais as principais atividades apontadas como mais ou menos relevantes numa controladoria pública.

Posteriormente foi verificada a simetria das respostas entre as diversas características dos respondentes, tais como sexo, tempo de serviço, graus de instrução, área de formação e região geográfica onde reside, sendo para tanto utilizado o teste qui-quadrado de Pearson.

## 4 ANÁLISE DE DADOS

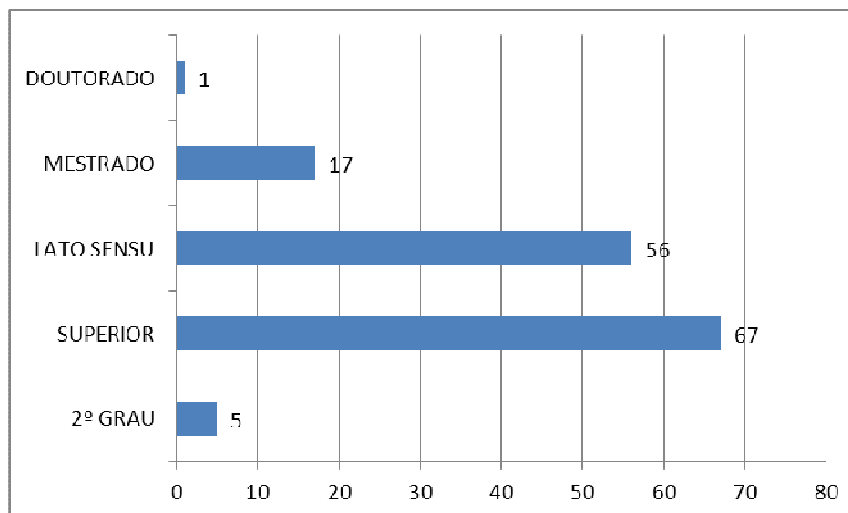
### 4.1 Qualificação dos respondentes

O questionário foi o instrumento de coleta de dados utilizado para a realização dessa pesquisa, sendo obtidas 146 respostas. Dentre os respondentes, 110 são do sexo masculino e 36 do sexo feminino. Assim, aproximadamente 75% dos participantes da pesquisa são homens e 25% são mulheres. Apresentam média de idade de 43 anos e tempo médio de atuação no serviço público de 15,89 anos.

Buscou-se uma abrangência nacional para o desenvolvimento dessa pesquisa, de modo a obter respostas, as quais refletissem a percepção dos servidores da CGU. Entretanto, os Estados do Amapá (AP), Mato Grosso do Sul (MS) e Roraima (RR) não apresentaram respondentes. Dessa forma, participaram da pesquisa, servidores lotados em 23 estados brasileiros e no Distrito Federal (DF).

Em relação ao cargo ocupado pelos respondentes, 120 servidores são Analistas de Finanças e Controle (AFC) e 26 são Técnicos de Finanças e Controle (TFC), onde para o primeiro cargo o nível de escolaridade exigido é nível superior e para o segundo apenas o nível médio. Entretanto, dentre os 26 TFC, apenas 5 possuem nível médio como grau de escolaridade conforme demonstra o Gráfico 1. Os 21 restantes possuem nível superior e em alguns casos pós-graduação.

Gráfico 1 – Grau de instrução dos respondentes



Fonte: Pesquisa de campo.

O Gráfico 1 permite visualizar que a maioria dos servidores da CGU, participantes dessa pesquisa, possui curso superior e uma expressiva parte da amostra também possui pós-graduação *lato sensu*. Dentre os respondentes, 32 possuem formação superior em Ciências Contábeis, 25 em Engenharia, 23 em Administração, 15 em Informática, 14 em Direito e 15 não expuseram sua formação.

#### 4.2 Análise das respostas obtidas

Inicialmente, para verificar a consistência interna do instrumento de pesquisa foi utilizado o Alpha de Cronbach pelo método das variâncias, sendo encontrado o número de 0,8376, sinalizando a confiabilidade dos dados produzidos pelos questionários, apresentando-se os mesmos de forma estável e consistente.

O questionamento inicial proposto buscou aferir junto aos respondentes, o nível de conhecimento que os mesmos acreditavam ter sobre as atividades desenvolvidas pela CGU. De acordo com os resultados obtidos, 17,12% responderam que apenas conhecem as atividades, 55,48% responderam que conhecem bem as atividades e 27,40% assinalaram que conhecem muito bem as atividades. Não existiram respostas indicando que o servidor não conhece ou conhece pouco as atividades,

A questão seguinte buscou apresentar as atividades apontadas por Borinelli (2006), com as devidas adaptações voltadas para o setor público, utilizando-se o trabalho de Suzart *et al.* (2011) como base. Assim, diante da definição das atividades de Controladoria a serem pesquisadas, questionou-se os participantes quanto à percepção que tinham dessas atividades na atuação da CGU. Sendo verificado o resultado conforme o Quadro 1.

## Desafios e Tendências da Normatização Contábil

Quadro 1– Resultado da percepção dos servidores quanto a atuação da CGU

Atividades	1	2	3	4	5	Não sei avaliar	Nº Resp	Média
Estimula o exercício do controle social.	2	7	29	55	47	2	140	3,99
%	1,43%	5,00%	20,71%	39,29%	33,57%	1,43%		
Promove a transparência das ações do setor público.	0	11	20	58	55	0	144	4,09
%	0,00%	7,64%	13,89%	40,28%	38,19%	0,00%		
Implementa, desenvolve e mantém sistemas e registros contábeis da União.	62	18	18	18	14	12	130	2,26
%	47,69%	13,85%	13,85%	13,85%	10,77%	9,23%		
Elabora demonstrações contábeis (Balanço Geral da União, Demonstrativos do Governo Federal).	41	13	13	22	39	14	128	3,04
%	32,03%	10,16%	10,16%	17,19%	30,47%	10,94%		
Realiza controle patrimonial da União (ativos fixos).	50	22	27	21	11	11	131	2,40
%	38,17%	16,79%	20,61%	16,03%	8,40%	8,40%		
Desenvolve e gerencia o sistema de custos da União.	79	19	15	10	4	17	127	1,75
%	62,20%	14,96%	11,81%	7,87%	3,15%	13,39%		
Realiza auditoria interna no Governo Federal.	8	9	11	32	79	2	139	4,19
%	5,76%	6,47%	7,91%	23,02%	56,83%	1,44%		
Desenvolve e gerencia o sistema de informações gerenciais da União.	33	27	28	19	19	19	126	2,71
%	26,19%	21,43%	22,22%	15,08%	15,08%	15,08%		
Dar suporte com informações aos processos de gestão no Governo Federal.	7	16	31	45	37	5	136	3,65
%	5,15%	11,76%	22,79%	33,09%	27,21%	3,68%		
Assessoria diretamente na elaboração do planejamento dos Ministérios.	45	40	22	18	6	14	131	2,24
%	34,35%	30,53%	16,79%	13,74%	4,58%	10,69%		
Elabora, coordena, consolida e assessoria a elaboração do orçamento da União.	72	23	9	17	7	18	128	1,94
%	56,25%	17,97%	7,03%	13,28%	5,47%	14,06%		
Desenvolve políticas e procedimentos de controle do Governo Federal.	6	8	17	37	71	4	139	4,14
%	4,32%	5,76%	12,23%	26,62%	51,08%	2,88%		

Fonte: Pesquisa de campo.

Verifica-se a existência de uma variação nas médias das atividades analisadas, sendo a atividade “Realiza auditoria interna no Governo Federal” a que obteve maior média nas



respostas com 4,19 pontos. A menor média (1,75 pontos) representa a atividade “Desenvolve e gerencia o sistema de custos da União”.

Diante do exposto, pôde ser evidenciado que existe uma percepção dos servidores que atuam na CGU de que o órgão executa fortemente cinco atividades: “estimula o exercício do controle social”, “promove a transparência das ações do setor público”, “realiza auditoria interna no Governo Federal”, “dá suporte com informações aos processos de gestão no Governo Federal” e “desenvolve políticas e procedimentos de controle do Governo Federal”.

Segundo Borinelli (2006), as atividades de Controladoria podem ser enquadradas conforme sua função, sendo oito as mais largamente utilizadas: função contábil, função gerencial-estratégica, função de custos, função tributária, função de proteção e controle dos ativos, função de controle interno, função de controle de riscos e função de gestão de informação.

Verifica-se que as atividades apontadas com maior atuação da CGU, estão aquelas que estão voltadas para a função de controle interno, controle de riscos e de gestão de informação, tanto para os usuários internos, gerando informações para a gestão federal, como para os usuários externos, no caso em questão a população. Nesse sentido, o controle social e a avaliação dos processos e contas da União auxiliam no controle dos riscos, sendo parte inclusive de uma política de combate a corrupção.

A boa atuação na gestão de informação apontada não engloba a função gerencial-estratégica, uma vez que a atividade “desenvolve e gerencia o sistema de informações gerenciais da União” foi avaliada apenas com uma média de 2,71 pontos, onde 26,19% responderam que não havia nenhuma atuação da CGU nesse sentido, sinalizando para uma necessidade de uma maior atenção nessa atividade.

Segundo a percepção dos servidores investigados, entre as atividades com uma limitada atuação da CGU encontram-se: “implementa, desenvolve e mantém sistemas e registros contábeis da União”, “realiza controle patrimonial da União (ativos fixos)”, “desenvolve e gerencia o sistema de custos da União”, “assessora diretamente na elaboração do planejamento dos Ministérios” e “elabora, coordena, consolida e assessora a elaboração do orçamento da União”. Essas cinco atividades se relacionam com as funções, contábil, custos, proteção e controle dos ativos.

A percepção de uma atuação mais reservada no que se refere ao gerenciamento do sistema de custeio e participação no planejamento dos Ministérios, pode sinalizar uma tendência de atuação mais voltada para o controle, podendo ser futuramente acentuada a sua participação no planejamento, existindo uma maior atuação no sentido da geração de informações para a melhoria da tomada de decisão.

Por fim, o instrumento de pesquisa, buscou verificar quais das atividades os servidores consideravam mais e menos relevantes no desenvolvimento das funções de uma controladoria pública. Nessas questões, cada respondente deveria indicar duas atividades de cada grupo de relevância. Apresentando-se o resultado, conforme o Quadro 2:

Quadro 2– Percepção da relevância das atividades em uma controladoria pública.

<b>ATIVIDADES MAIS RELEVANTES</b>	<b>%</b>	<b>QUANT.</b>	<b>VARIÁVEL</b>
Promove a transparência das ações do setor público.	51,4%	72	TRAN
Desenvolve políticas e procedimentos de controle do Governo Federal.	47,9%	67	PROC
Realiza auditoria interna no Governo Federal.	47,1%	66	AUDI
Estimula o exercício do controle social.	32,9%	46	CSOC
<b>ATIVIDADES MENOS RELEVANTES</b>	<b>%</b>	<b>QUANT.</b>	
Elabora demonstrações contábeis (Balanço Geral da União, Demonstrativos do Governo Federal).	42,3%	58	DEMO
Implementa, desenvolve e mantém sistemas e registros contábeis da União.	37,2%	51	REGC
Elabora, coordena, consolida e assessora a elaboração do orçamento da União.	29,2%	40	ORÇA
Realiza controle patrimonial da União (ativos permanentes).	28,5%	39	PATR

Fonte: Pesquisa de campo.

Analisando as respostas, verifica-se que os servidores da CGU apontaram como atividades mais relevantes, as mesmas em que percebem um maior grau de atuação do órgão, sinalizando que o corpo funcional concorda com a direção que está sendo adotada pelo órgão.

Já em relação ao que foi considerado como sendo menos relevante foram apontadas prioritariamente as atividades ligadas à função contábil, sendo exposto o entendimento de uma atuação separada entre quem desenvolve a contabilidade e quem atua na controladoria, sendo esse segundo um usuário e o controle do primeiro. O desenvolvimento da função de contabilidade dentro de uma controladoria pública é uma prática adotada por alguns Estados e Municípios, sendo controverso o tema quanto a sua melhor utilidade e adequação dentro de um organograma estatal, necessitando esta função um maior aprofundamento em estudos futuros.

Para investigar a possível existência de uma alteração de percepção quanto a características dos respondentes, foi investigada a possibilidade de existir diferenças de percepções, avaliando por intermédio da tabulação cruzada, as atividades apontadas como mais ou menos relevante, em comparação com características dos respondentes, mais especificamente, sexo, tempo de serviço público, região geográfica onde reside, área de formação e grau de instrução.

Foi utilizado o teste qui-quadrado de Pearson para verificar se existe diferença estatisticamente representativa, onde por meio do sistema Gretl foi calculado cada p-valor, sendo posteriormente utilizado para montar o Quadro 3.

Quadro 3– Análise de distinção das percepções de relevância das atividades por grupo – (P-Valor).

CARACTERÍSTICA	TRAN	PROC	AUDI	CSOC	DEMO	REGC	ORÇA	PATR
Sexo	0,9203	0,8534	0,9916	0,4285	0,9059	0,0654*	0,2177	0,5482
Tempo de Serviço	0,9162	0,2593	0,2403	0,6454	0,0645*	0,2403	0,5661	0,2736
Região	<b>0,0128**</b>	0,5183	0,6408	0,6424	0,2597	0,1936	0,5428	0,5386
Área de formação	0,6941	0,8376	0,1281	0,5725	0,2963	0,1514	0,4256	0,3027
Grau de instrução	0,5834	0,6246	0,3770	0,2714	0,7306	0,5031	0,3953	0,3143

Nota: \*\* indica significância a 5% e \* a 10% .

Fonte: Pesquisa de campo.

Para análise da área de formação os respondentes foram classificados com base na divisão apresentada pela Tabela de Áreas de Conhecimento utilizada pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), não sendo verificada nenhuma distinção estatisticamente significativa em nível de 5% entre as mesmas. O mesmo ocorreu quando da verificação do grau de instrução dos participantes.

Quanto ao sexo dos respondentes (masculino ou feminino) e o tempo de serviço público apenas foi verificada uma diferença em nível de 10%, respectivamente quanto as atividades “implementa, desenvolve e mantém sistemas e registros contábeis da União” e “elabora demonstrações contábeis (Balanço Geral da União, Demonstrativos do Governo Federal)”, não sendo considerada estatisticamente significativa esta uma diferença.

Já em relação a análise das regiões geográficas do Brasil, pôde ser verificado que existe uma diferença na percepção quanto a relevância da atividade “promove a transparência das ações do setor público”.

Visando investigar melhor essa diferença, as regiões foram classificadas em dois grupos, sendo o primeiro composto pelas regiões Centro Oeste, Sudeste e Sul, ficando o segundo composto pelas regiões Norte e Nordeste. Essa divisão se deu por maior similaridade das regiões e pela similaridade de tamanho das principais repartições da CGU, ficando a região Centro Oeste no primeiro grupo.

O resultado encontrado com o teste qui-quadrado de Pearson demonstra uma diferença estatística ao nível de significância de 1% (p- valor= 0,0010), onde verificando o percentual de respondentes, verifica-se que no primeiro grupo apenas 36,5% dos respondentes apontam essa atividade como uma das mais relevantes de uma controladoria, enquanto para o segundo grupo 63,9% apresenta uma percepção de que essa é uma das duas atividades mais relevantes de uma Controladoria. Essa análise indica que os servidores lotados nas regiões Nordeste e Norte tendem a dar uma maior ênfase à importância da transparência pública como uma atividade de uma controladoria, o que pode sinalizar uma maior necessidade de atuação das controladorias públicas nessas regiões quanto a essa atividade.

Excetuando-se a “promoção à transparência pública”, que apresenta uma variação quanto a região geográfica do país, verifica-se que as demais atividades não apresentam uma distinção significativa demonstrando uma certa homogeneidade do corpo funcional da CGU, quanto à relevância das atividades investigadas. Da mesma forma, quanto a atuação da CGU percebe-se que o corpo funcional apresenta uma percepção sem grandes variações, demonstrando certa simetria na visão que os servidores apresentam quanto a atuação do órgão.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento de uma Controladoria tende a acarretar na melhoria da gestão e do desempenho, o que tem motivado a algumas entidades da administração pública a adotá-la como forma de melhor gerenciar os seus recursos e alcançar com mais eficiência seus objetivos.

Inexiste, no entanto, funções e atividades que se apresentem como consenso para atuação das controladorias públicas, sendo importante a investigação das atividades que na prática são utilizadas pelas controladorias públicas no Brasil. Assim, buscou esse estudo verificar a percepção dos servidores da CGU quanto a atuação do órgão e a opinião dos mesmos de quais atividades seriam mais ou menos relevantes para a atuação de uma controladoria no setor público, sendo todo levantamento realizado por intermédio de questionários respondidos unicamente por servidores desse órgão.

Conforme os respondentes, a CGU atua mais fortemente na atividade de realizar auditoria interna no âmbito do Governo Federal. Entretanto, há outras atividades avaliadas como de forte atuação pela CGU, tais como o estímulo ao exercício do controle social, a promoção da transparência das ações do setor público, suporte informacional ao processo de gestão do Governo Federal e desenvolvimento de políticas e procedimentos de controle.

Segundo a percepção dos servidores, existe uma atuação mais limitada da CGU no que diz respeito a função contábil. Além disso, atividades ligadas ao controle patrimonial (ativos permanentes) e a elaboração e consolidação do orçamento da União não são vistas como prioritárias na atuação do órgão.

Quanto à investigação da relevância das atividades para uma controladoria do setor público, a atividade de elaboração das demonstrações contábeis foi apresentada como menos relevante, enquanto a promoção da transparência e a atuação no controle interno são vistas como as de maior relevância. Verificando as respostas percebe-se que as mesmas atividades avaliadas como de forte atuação da CGU foram as mesmas apontadas como mais relevantes para uma controladoria pública, o que pode demonstrar que o corpo funcional concorda com a direção que está sendo adotada pelo órgão.

Outro ponto relevante a ser destacado é a simetria nas respostas dos participantes da pesquisa, existido certo consenso no entendimento de quais venham a ser, as atividades mais relevantes em uma controladoria no setor público e como a CGU vem atuando nesse contexto.

Investigando o grupo de respondentes, verificou-se que existe apenas uma diferença estatisticamente significativa no que diz respeito à atividade relacionada a promoção da transparência pública, sendo constatado que os servidores lotados nas regiões Norte e Nordeste enfatizam em um maior percentual a importância dessa atividade, enquanto os servidores das demais regiões apontam essa relevância de forma mais comedida. Essa situação pode ser reflexo de uma maior necessidade de transparência nas regiões Norte e Nordeste, refletindo na percepção dos servidores da CGU.

Diante da percepção dos servidores da CGU quanto à atuação do órgão e a relevância das funções em uma controladoria pública, conclui-se que devem constar entre as principais atividades a serem desenvolvidas a coordenação de um sistema de controle interno, a promoção da transparência pública, o estímulo ao controle social e o desenvolvimento de políticas e procedimentos de controle, o que nos remete as funções de controle interno, controle de riscos e de gestão da informação.

Visando a realização de futuros estudos, aponta-se a necessidade da verificação da percepção de servidores de outros órgãos de controladoria, bem como de outros agentes do setor público, podendo-se solidificar cada vez mais um entendimento de quais venham a ser as principais funções e atividades que devem ser desempenhadas por uma controladoria no setor público.

## REFERÊNCIAS

BARRETO, João Marcelo Pitiá; BARRETO, Eduardo Fausto; BARRETO, Maria da Graça Pitiá. Análise preliminar da controladoria da cidade de Salvador. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, UNEB, Salvador, v. 2, n. 1, p. 21-38, 2012.

BENCOVÁ, M.; KAL'AVSKÁ, A. Importance of the Controllershship for the Company Performance - Software Company Experience. **E+M Ekonomie a Management**, Liberec, Czech Republic, Liberec, n. 2, p. 76-83, 2009.

BORINELLI, Márcio Luiz. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 352 f. **Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)** – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mai. 2012.

BRASIL. Lei nº 10.683, de 28 de maio 2003. **Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 mai. 2012.

CONSELHO Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico-CNPq. **Tabela de Área de Conhecimento**. Disponível em: <[http://www.capes.gov.br/images/stories/download/avaliacao/TabelaAreasConhecimento\\_072012.pdf](http://www.capes.gov.br/images/stories/download/avaliacao/TabelaAreasConhecimento_072012.pdf)>. Acessado em: 14 fev. 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LAPSLEY, Irvine; PALLOT, June. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. **Management Accounting Research**. n. 11, p. 213-221, 2000.

LUNKES, Rogério João; GASPARETTO, Valdirene; SCHNORRENBURGER, Darci. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-**

RP/USP, São Paulo, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Controladoria Governamental: governança e controle econômico na implementação de políticas públicas**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Nilson José Júnior; CHAVES, Oswaldo Demósthene Lopes Júnior; 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, 2009.

PORTAL da Transparência. Disponível em:  
<<http://www.portaltransparencia.gov.br/servidores/OrgaoExercicio-ListaOrgaos.asp?CodOS=20101>>. Acesso em: 30 out. 2012.

REBIÉN, A. R.; AMORIM, A. V.. Controladoria na Administração Pública Municipal: Estudo de modelo para Prefeitura de Nova Santa Rita/RS. In: **CONGRESSO DE CONTABILIDADE**, 18, Gramado, 2008. Disponível em: <[http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/136.pdf](http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/136.pdf)>. Acesso em 08 nov. 2012.

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

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

THOMPSON, Fred; JONES, L. R. Controllorship in the Public Sector. **Journal of Policy Analysis and Management**, v. 5, n. 3, p. 547-571, 1986.

UPPING, P; OLIVER, J. Accounting Change Model for the Public Sector: Adapting Lüder's Model for Developing Countries. **International Review of Business Research Papers**, v. 7, n. 1, p. 364-380, 2011.

WECK, Juliana Caroline dos Santos; CABRAL, Patricia Wenceslau; PEREIRA, Tuanny Cristine Godzinski; CORBARI, Ely Celia. **Controladoria governamental: uma investigação de suas funções no Poder Executivo Estadual**. Congresso Internacional de Administração. Setembro, 2012.