



Características da Controladoria e do *controller* na esfera da Administração Pública Municipal: o profissional e a ciência aliados em busca de qualidade na gestão

Characteristics of Controllershship and Controller in the sphere of Municipal Public Administration: allied professional and science in search of quality in management

Características del Controlador Y Controlador en el ámbito de la Administración Pública Municipal: profesional y ciencia aliados en búsqueda de calidad en la gestión

Keliane Barbosa Gomes¹

Silvio José Lopes²

Denise Gomes Barros Cintra³

RESUMO

A gestão das atividades públicas consiste na junção das práticas e dos métodos administrativos para alcance dos objetivos definidos pela Administração. Por meio do conjunto dos órgãos, o Estado pratica a gestão das atividades de sua competência, por corresponderem ao interesse público. Este artigo tem por objetivo apresentar as características da controladoria e do *controller* na administração pública, demonstrando a importância do profissional de controle na garantia da qualidade na gestão municipal. Por meio de uma breve pesquisa bibliográfica, serão utilizados conceitos e fundamentações teóricas de autores como Cavaleiro e Flores (2007), Bruni e Gomes (2010), Padoveze (2012), Cruz (2012), Fontenelle e Brito (2013), Kohama (2016), Pacelli (2017), Mozorini (2019) e outros que abordam a Controladoria, o Controle Interno e a Administração Pública Municipal. Conclui-se que a Controladoria não se restringe apenas ao financeiro, mas as informações de todas as secretarias ou órgãos da prefeitura, devendo apresentar domínio sobre os assuntos de âmbito municipal. Além disso, deve estar atenta a todos os acontecimentos externos que influenciem de forma direta ou indireta o município, nos campos econômicos, políticos e também em contextos sociais. Assim, ampliando o sentido do controle, o gestor municipal e sua equipe poderão realizar uma gestão eficiente, garantindo o alcance dos objetivos e possibilitando que ajustes sejam realizados no decorrer da gestão.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pela FAJ – GO e autora do presente estudo.

² Graduando em Ciências Contábeis pela FAJ – GO e autor do presente estudo.

³ Professora Especialista vinculada à Faculdade de Jussara – FAJ, orientadora e coautora da presente pesquisa.

PALAVRAS-CHAVE: Controladoria. *Controller*. Administração pública municipal.

ABSTRACT

The management of public activities consists of the combination of administrative practices and methods to achieve the objectives defined by the Administration. Through the set of agencies, the State practices the management of activities within its competence, as they correspond to the public interest. This article aims to present the characteristics of the controllership and the controller in public administration, demonstrating the importance of the control professional in ensuring quality in municipal management. Through a brief bibliographical research, concepts and theoretical foundations of authors such as Cavaleiro and Flores (2007), Bruni and Gomes (2010), Padoveze (2012), Cruz (2012), Fontenelle and Brito (2013), Pacelli (2017), Mozorini (2019) and others that address the Comptroller, the Internal Control and the Municipal Public Administration will be used. It is concluded that the Comptroller's Office is not restricted only to the financial area, but to the information of all the secretariats or bodies of the city government, and it must present mastery over municipal matters. In addition, it must be aware of all external events that directly or indirectly influence the municipality, in the economic, political, and also social contexts. Thus, by expanding the sense of control, the municipal manager and his team will be able to perform an efficient management, ensuring the achievement of objectives and allowing adjustments to be made during the management.

Keywords: Controllership. Controller. Municipal public administration.

1 INTRODUÇÃO

A tomada de decisão empresarial, na maioria das vezes, baseia-se em informações contábeis, e se estas informações estiverem distorcidas, podem levar a conclusões erradas e danosas. Com o objetivo de gerenciamento empresarial da melhor maneira, o controle interno vem ganhando espaço nas organizações privadas e públicas, embora seja muitas vezes confundido com auditoria interna.

O controle interno diz respeito às normas e procedimentos adotados no gerenciamento empresarial para proteger seu patrimônio, enquanto que a auditoria interna revisa e fiscaliza se estas normas e procedimentos estão sendo cumpridos e se são eficazes. Sua elaboração evita o abuso de poder, possíveis fraudes, erros e incapacidades, garantindo a exatidão e integridade dos registros, demonstrações contábeis, relatórios e informações que comprovem a realidade organizacional, estimulando não só a organização estrutural, mas também suas diretrizes e minimizando os riscos. Contudo, qual a responsabilidade da controladoria como técnica

aprimorada no auxílio à gestão, e do *controller*, enquanto profissional responsável por auxiliar na qualidade da gestão administrativa municipal?

A Constituição Federal do Brasil determina, por meio dos artigos 31 e 70, o cumprimento pleno dos sistemas de controle municipal, auxiliando o gestor e possibilitando uma visão das mais variadas que envolvem a administração, sendo um importante instrumento contra a corrupção (BRASIL, 1988). Ainda, incluímos a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que institui a obrigatoriedade da participação dos responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno nos relatórios de gestão (BRASIL, 2000).

Desta forma, neste artigo tem-se por objetivo apresentar as características da controladoria e do *controller* na administração pública, demonstrando a importância do profissional de controle na garantia da qualidade na gestão municipal. Para isso, os objetivos específicos do estudo serão: definir os conceitos de Contabilidade e Administração Pública, apresentando suas tipologias e o controle; expondo como o controle interno é um instrumento de regulamentação do controle na Administração Pública e as competências da controladoria governamental e, por fim, destacar a importância do profissional de controladoria na execução do controle, para auxílio e transparência na Administração Pública.

Estes serão exibidos por meio de uma breve pesquisa bibliográfica, de forma sistemática em materiais bibliográficos, como livros, artigos e também na legislação brasileira vigente, onde serão utilizados conceitos e fundamentações teóricas de autores como Cavalheiro e Flores (2007), Bruni e Gomes (2010), Padoveze (2012), Cruz (2012), Fontenelle e Brito (2013), Kohama (2016), Pacelli (2017), Mozorini (2019) e outros que abordam a Controladoria, o Controle Interno e a Administração Pública Municipal.

A relevância deste estudo implica da necessidade dos gestores e da sociedade entender a importância do controle interno não apenas no papel, mas que sua atuação seja frequente e eficaz para evitar os principais problemas de fraudes e corrupção muitas vezes presentes na Administração Pública. Pretende-se com este breve levantamento apresentar estes conceitos norteadores, contribuindo com orientações sobre a temática, servindo de fonte de conhecimento e pesquisa e sanando possíveis dúvidas daqueles que se interessem pelo conteúdo abordado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, serão apresentadas definições de Administração Pública e Contabilidade, apresentando a temática do controle, de modo a contribuir para a compreensão da controladoria, controle interno e o papel do *controller* na esfera da administração pública, pautando-se na qualidade da gestão.

2.1 Definição de Administração Pública e suas tipologias

A Administração Pública é um importante segmento da ciência da Administração, pois por meio dela o aparelhamento do Estado é representado, ou seja, os órgãos ou setores do governo possuem postos e organização estratégica, de modo que estejam a serviço dos interesses públicos. Além disso, funciona como um instrumento do governo para planejar, organizar, dirigir e controlar as ações administrativas, retribuindo assim as necessidades coletivas básicas da sociedade. Por meio dela, todo o aparato administrativo da nação, estados e municípios são moldados, visando o interesse coletivo e entregando a população uma gama de serviços públicos que melhorem sua qualidade de vida, como educação, saúde, habitação, dentre outros (CHIAVENATO, 2008).

Desta forma, administrar é gerir os serviços públicos, com o objetivo de obter um resultado útil ao coletivo. Conforme Kohama (2016) significa não só prestar o serviço e executá-lo, mas também dirigir, governar e exercer a vontade pública. Para o autor, há uma reciprocidade entre a Administração Pública e o Serviço Público, pois: “a Administração Pública executa o Serviço Público, porque considera indispensável à sociedade a sua existência e, conseqüentemente, o seu funcionamento” (KOHAMA, 2016, p. 26).

Seguindo o estudo com Chiavenato (2008), Estado e sociedade formam na democracia um todo indivisível. A competência e limites de atuação do Estado estão definidos na Constituição, que decorre seu poder de legislar e de tributar a população, e ainda a legitimidade do exercício da cidadania, por meio do processo eleitoral. Por sua vez, a sociedade manifesta suas demandas e anseios por meio dos canais formais e informais de contato com as autoridades constituídas pelo voto, através do diálogo democrático entre Estado e sociedade, definindo assim as prioridades rumo à construção de um país mais próspero e justo.

A organização do Estado brasileiro possui limites espaciais, conhecidos como território. O território brasileiro é onde o Estado exerce de modo exclusivo e efetivo os seus poderes sobre

os indivíduos. Conforme a Constituição Federal do Brasil (BRASIL, 1988), em seu art. 1, apresenta-se a definição do Estado Democrático de Direito pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, sendo esses estabelecidos por territórios como unidades político-administrativas que integram a União, reconhecidas por meio da Constituição Federal.

O Estado, enquanto organização do poder político da comunidade nacional, divide-se em três funções essenciais: função normativa ou legislativa; função administrativa ou executiva; e função judicial. Estas funções se originam dos Três Poderes do Estado, determinados pela Constituição: Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, existentes nos três níveis políticos-administrativos (BRASIL, 1988).

Sendo assim, o Estado é a organização política do poder sendo, portanto, definida como a Nação politicamente organizada. Por meio do conjunto dos órgãos, conhecidos por sua forma convencional de Administração, que o Estado pratica a gestão das atividades de sua competência, por corresponderem ao interesse público. Por ser perpétuo, os compromissos assumidos ou tratados que sejam assinados em seu nome perduram, mesmo que a forma de governo seja alterada, tendo como função fundamental promover o bem-comum (KOHAMA, 2016).

A gestão das atividades públicas consiste na junção das práticas e dos métodos administrativos para alcance dos objetivos definidos pela Administração. Contudo, a gestão pública passou por várias evoluções, baseadas nos contextos políticos, econômicos e sociais presentes na história do Brasil. Segundo Chiavenato (2008), as estruturas administrativas da Administração Pública no Brasil são classificadas em três modelos básicos de gestão: a administração pública patrimonialista, a administração pública burocrática e a administração pública gerencial.

De acordo com o autor, na administração pública patrimonialista, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano e seus auxiliares servidores possuem *status* de nobreza real. Os cargos são considerados prebendas e de dominação tradicional, ou seja, as relações pessoais definem quem será o responsável pelas atividades ou cargos administrativos, tendo como grande consequência a corrupção e o nepotismo. Com a dominação do capitalismo e da democracia, o mercado e a sociedade civil passaram a se distinguir do Estado, tornando este modelo inaceitável (CHIAVENATO, 2008).

Este foi o primeiro modelo de administração pública no país e durou do período colonial até a República Velha, tendo como característica o clientelismo ou troca de favores. Explica

Campelo (2010) que este modelo da administração pública é baseado nos modelos dos Estados Absolutistas, em que o patrimônio do Monarca Absoluto se misturava com o patrimônio público, não havendo distinção entre o público e o privado, gerando desconfiança dos administradores públicos e tornando necessária a implementação de controles rígidos dos processos públicos.

Na segunda metade do século XIX, como forma de combate à corrupção e ao nepotismo patrimonialista, surgiu a administração pública burocrática, que possuía como elementos orientadores a profissionalização, a ideia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo, a síntese e o poder racional-legal. Com os controles administrativos sempre *a priori*, demandava controles rígidos dos processos da administração pública, de forma coerente com a realidade social e com divisão clara do que é individual e o que é público e de interesse coletivo. No entanto, este controle fez com que o Estado perdesse a noção de sua missão básica: servir a sociedade. A qualidade deste modelo é a efetividade no controle dos abusos, contudo seu defeito é a ineficiência, a autorreferência e a incapacidade de voltar-se para o serviço aos cidadãos, vistos como clientes. Porém, explica Chiavenato (2008) que este defeito não foi determinante, pois os serviços do Estado na época eram limitados apenas a manter a ordem e administrar a justiça, garantindo contratos e a propriedade.

Por fim, na segunda metade do século XX, emerge a administração pública gerencial, como resposta à expansão das funções econômicas e sociais do Estado e também do desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia mundial. Esclarece o autor que a eficiência da administração pública se torna essencial, que até então era ineficiente no modelo anterior, sendo a reforma do Estado orientada pelos valores de eficiência e qualidade na prestação dos serviços públicos e desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações.

O modelo gerencial foi um avanço e, ao mesmo tempo, um rompimento com o modelo burocrático. Porém, este novo modelo não abandonou todos os princípios do anterior: sua diferença está na forma de controle, que deixou de se basear em processos para concentrar em resultados e está diretamente voltada para o interesse público:

O modelo gerencial tornou-se realidade no mundo desenvolvido quando, através da definição clara de objetivos para cada unidade da administração, da descentralização, da mudança de estruturas organizacionais e da adoção de valores e de comportamentos modernos no interior do Estado, se revelou mais capaz de promover o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços sociais oferecidos pelo setor público (CHIAVENATO, 2008, p. 108).

Seguindo esta visão, Campelo (2010) assevera que os princípios norteadores do gerencialismo baseiam-se nos seguintes fatores: interesse público, responsabilidade (*accountability*), descentralização, participação social (capital social), transparência, honestidade, liderança e eficiência. A participação da sociedade é o foco principal deste modelo de gestão, que é voltada para os cidadãos e não para os próprios procedimentos, como no modelo burocrático.

Com esta breve apresentação da Administração Pública e seus modelos no decorrer da história, partimos para uma abordagem sistêmica que norteará as discussões sobre a aplicação do controle na Administração Pública. Para isso, abordaremos a contribuição que a Contabilidade pode dar aos gestores no processo de tomada de decisões e controle na Administração Pública.

2.2 Contabilidade e controle na administração pública

A história da Contabilidade encontra suas bases nas mais remotas idades, sendo classificada em quatro “grandes” períodos: a) Antigo: dos primórdios da história até o ano de 1202; b) Medieval ou sistematização: vai de 1202 em razão da formação do processo das partidas dobradas; c) Moderno ou da literatura: de 1494, com a obra de Luca Pacioli, a 1840 com a obra de Francesco Villa; d) Científico: de 1840 até os nossos dias (SÁ, 1997).

A princípio, não se sabe quem inventou a Contabilidade, porém é conhecido que os sistemas de partidas dobradas começaram a surgir, nos séculos XIII e XIV, de forma gradativa, em diversos centros de comércio da Itália. O sistema de partidas dobradas é baseado em uma equação onde todo débito corresponde a um crédito, e vice-versa. Para Sá (1997), o hábito das equações e matemática associadas à Contabilidade pode ter gerado o hábito da igualdade de débito e crédito. Não se conhece o autor desta técnica, contudo esta foi o mais expressivo avanço na escrituração contábil.

O frei franciscano Luca Pacioli foi o primeiro codificador da Contabilidade, por meio da escrita do livro *Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalitá*. Era um tratado de matemática, mas que continha uma seção que descreve e apresenta o sistema de escrituração por partidas dobradas, um raciocínio em que baseavam os lançamentos contábeis. A obra apareceu em Veneza em 1494, porém seus comentários sobre a Contabilidade são relevantes e atuais, mesmo após tantos anos. Hendriksen e Breda (1999, p. 45) apontam que as

contas foram desenvolvidas para indicar aumentos de um lado e reduções de outro: “O saldo era obtido por uma técnica de ‘subtração por oposição’, ou, como dizia Pacioli, verificando-se ‘se o crédito foi superado por seu débito’. Em outras palavras, toda a maquinaria de débitos e créditos é uma solução engenhosa para um problema inexistente!”

Para Iudícibus (2010), após o surgimento inicial do método contábil na Itália no século XIII ou XIV, sua divulgação no século XV através da obra de Luca Pacioli e a disseminação da “escola italiana” por toda a Europa, surgiu no século XIX um período denominado como científico ou romântico. Os italianos e alemães conseguiram mostrar a Contabilidade como um elemento fundamental da equação aziendalista, demonstrando que é muito mais que um mero registro, mas um instrumento de gestão e, na verdade, um dos principais.

No período científico as doutrinas se agigantaram, buscando não apenas delimitar um objeto de estudo para a Contabilidade, mas especialmente buscar conhecer as reflexões, teorias, experimentações racionais que estruturaram o grande corpo de doutrina que a Contabilidade possui atualmente (SÁ, 1997).

Com o advento da Revolução Industrial, no século XIX e o início do século XX, houve uma grande expansão da indústria, principalmente nos Estados Unidos e na Inglaterra. Com isso, várias mudanças ocorreram para adequar os sistemas contábeis às necessidades das grandes sociedades anônimas industriais. Hendriksen e Breda (1999) listam como mudanças significativas deste período: a) invenção de formas iniciais de empresas, separada de seus proprietários; b) criação dos direitos de participação nas empresas; c) noção da distinção entre capital e lucro; d) compreensão do conceito de empresa em funcionamento; e) criação e atuação das bolsas de valores; f) aumento das indústrias e comércio.

À medida que os empreendimentos comerciais foram dando lugar às companhias permanentes, e mais capital era exigido para os empreendimentos industriais, as contas de capital e demonstrações de lucros tornaram-se importantes. Com isso, a Contabilidade deixou de apenas divulgar dados financeiros para também produzir relatórios periódicos aos proprietários. Os britânicos condicionaram o registro das sociedades por ações a uma auditoria anual obrigatória, conduzindo ao surgimento da profissão de contador nesse país. Assim, contadores ingleses e escoceses partiam aos Estados Unidos para examinar as companhias que britânicos possuíam investimentos, impulsionando a necessidade do surgimento da profissão também neste país (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

Importante destacar que esta forma de controle dos britânicos, por meio da auditoria, torna-se elemento fundamental no sistema de informações, medição de desempenho e prestação de contas. Portanto, podemos afirmar que, por meio das contas, a Contabilidade evidencia os registros, controles e as análises de fatos administrativos, ocorridos na Administração e a escrituração contábil das operações financeiras e patrimoniais pelo método das partidas dobradas (KOHAMA, 2016).

Enquanto ciência, a Contabilidade estuda o patrimônio a disposição das aziendas, definida como “entidade que se caracteriza pela autonomia administrativa, financeira e contábil, que se movimenta aparentemente como entidade personalizada, sem, entretanto, constituir autarquia e não estar separada da entidade administrativa a que pertence” (KOHAMA, 2016, p. 41).

Ribeiro (2013) aponta que *azienda* que é uma palavra italiana que corresponde a “fazenda”, e etimologicamente significa “coisas a fazer” em geral, negócios, ocupações, afazeres que constituem um patrimônio. Porém, a palavra na literatura contábil já está em desuso, e vem sendo substituída por “entidade econômico-administrativa”.

Assim, segundo o estudo de Kohama (2016), a Contabilidade é uma técnica capaz de produzir relatórios, com oportunidade e fidedignidade, que sirvam para a administração, nos processos de tomada de decisão e de controle dos seus atos. Já para Ribeiro (2013), a Contabilidade tem como objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas e tem como objetivo o estudo e controle do patrimônio e de suas variações, permitindo o fornecimento de informações úteis para a tomada de decisões. Dentre estas informações, destaca-se as de natureza econômica, que abrangem os fluxos de receitas e despesas, que acarretam lucros ou prejuízos e são responsáveis pelas alterações no patrimônio líquido; e as de natureza financeira, que abrangem os fluxos de caixa e o capital de giro.

A Contabilidade Pública, enquanto subdivisão da Ciência Contábil é definida nos estudos de Kohama (2016) como um dos ramos mais complexos, organizado em subsistemas de informações que proporcionam diferentes produtos em razão de suas especificidades. Por meio da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T16.1 (2008), que dispõe sobre a Contabilidade aplicada ao Setor Público, ela é definida como “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”. A norma especifica que seu objetivo é:

Fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Desta forma, o campo de aplicação da Contabilidade Pública são o patrimônio público das pessoas jurídicas de direito público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, tendo por objetivo:

Captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas segundo normas específicas que constituem o Sistema Contábil Público (KOHAMA, 2016, p. 37).

Ou seja, a Contabilidade é o instrumento que proporciona a Administração as informações e controles necessários para conduzir da melhor forma os negócios públicos. É um instrumento de registro, controle, análise e interpretação dos atos e fatos da Administração Pública, por meio da escrituração das operações financeiras e patrimoniais.

Para a tomada de decisão, a maioria das organizações baseiam-se em informações contábeis. Se estas informações tiverem alterações, podem levar a conclusões erradas e, conseqüentemente, danos às organizações. Embora muitas vezes confundido com auditoria, o controle destas informações tem ganhando espaço nos espaços públicos e privados, como uma medida de proteção patrimonial. A Contabilidade e a Controladoria possuem um grande elo, contudo a controladoria se inter-relaciona com várias outras ciências. A seguir, será exposta a importância da controladoria para, então, expor a importância destes meios de controle na regulamentação da Administração Pública.

2.3 A regulamentação do Controle na Administração Pública

No início do século XX na Revolução Industrial, muitas empresas subsidiárias e filiais se incorporaram, originando grandes conglomerados, compostos por vários departamentos e divisões. Logo, os acionistas e gestores requisitaram um controle central desta estrutura que, de forma rápida, se espalhou nos Estados Unidos e em outros países, seguindo a tendência da descentralização. Assim, a Controladoria, enquanto área do conhecimento, alcançou grande destaque no mundo dos negócios, diante da necessidade deste controle por parte das organizações (BRUNI; GOMES, 2010).

Controlar pode ser entendido como a ação de orientar a trajetória para o cumprimento de tarefas determinadas. Conforme o dicionário Michaelis (2015), controlar significa “1- exercer o controle de; submeter a controle” e a palavra controle é conceituada como “1 Ato de dirigir qualquer atividade, fiscalizando-a e orientando-a do modo mais conveniente. 2 Aparelho que regula o mecanismo de certas máquinas; comando”.

Enquanto ramo do conhecimento, a Controladoria ainda não possui definição precisa na literatura, mesmo com toda evolução no campo empresarial e atribuições ao *controller*. Bruno e Borinelli (2009) afirmam que a Controladoria, por ser uma área de atuação nova no Brasil e ainda não consolidada, apresenta divergências entre a literatura e a prática empresarial na sua função, atividade, responsabilidade e formas de organização.

Borinelli (2006, p. 105) a conceitua como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. Já Crepaldi (2016) assevera que ela é responsável pela veracidade das informações, garantindo ainda que os dados observados sejam imprescindíveis para continuidade da organização, podendo atuar como órgão administrativo, possibilitando a qualidade das informações e auxílio aos administradores e executivo, como também no apoio à Contabilidade na elaboração e continuidade do sistema de informações.

Contudo, o objeto de estudo da Controladoria são as organizações e seu modelo organizacional como um todo. Conforme Borinelli (2006), a Controladoria tem o propósito de gerenciamento (processo de gestão), exercício de controle, definição de metas, atendimento da necessidade de gestores, gestão econômica e modelagem de sistema de informação. Para o autor, suas atividades e funções estão relacionadas aos seguintes processos: a) planejamento: estabelecimento de objetivos, metas e planos (estratégicos e operacionais); b) orçamento: alteração dos planos nos orçamentos operacional e financeiro; c) execução: implementação dos planos (realização das ações); d) controle: observação e mensuração do desempenho, comparação do desempenho real com o esperado e análise das variações e de suas causas; e) medida corretiva: sugestão, implementação e acompanhamento de medidas corretivas; f) avaliação de desempenhos: atribuição de conceito aos desempenhos medidos.

Por fim, entende-se que a Controladoria tem como objetivo principal a eficácia, para auxiliar o controle interno nas tomadas de decisão. Conforme a definição do Comitê de

Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) de 1949, o controle interno:

[...] compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração (ATTIE, 2012, p. 182).

Já o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) define o controle interno como:

[...] um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; conformidade com leis e regulamentos cabíveis (COMMITTEE..., 2007, p. 119).

Percebe-se que o controle interno abrange as normas, procedimentos, instrumentos e ações adotados sistematicamente pelas organizações, atingindo os resultados de acordo com os objetivos previamente estabelecidos, de forma a proteger o patrimônio e garantir a transparência das operações realizadas, assegurando também a eficiência operacional, melhoria dos processos e seus resultados.

O Controle Interno, de acordo com Crepaldi (2016), possui duas características: o controle administrativo que visa à eficiência operacional e política estabelecida pela organização, através de procedimentos e registros ligados aos processos de decisão e à autorização de transações pela administração; e o controle contábil, que remete aos procedimentos e métodos relacionados a proteção do ativo e a veracidade dos registros contábeis.

Na esteira de Padoveze (2012), os objetivos da implementação do controle interno consistem na proteção do patrimônio empresarial, aumento da exatidão, fidedignidade e tempestividade dos relatórios contábeis e gerenciais e outras informações de natureza operacional, auxílio à administração na condução eficiente e ordenada dos negócios, promoção e avaliação da eficiência operacional das atividades empresariais, comunicação de diretrizes administrativas e estímulo no cumprimento destas diretrizes.

Ainda conforme o autor, o controle interno é importante porque gera relatórios e informações para o controle eficiente das operações e transações, permitindo a reflexão e análise da complexidade do sistema empresarial, além de gerar procedimentos, critérios e ações que garantam a responsabilidade administrativa pela salvaguarda dos ativos da empresa e

prevenção contra mau uso dos recursos e também contra falhas humanas intencionais ou não (PADOVEZE, 2012).

Desta forma, percebe-se a importância da adoção de um sistema de controle interno adequado em uma organização, com a finalidade de proteção patrimonial. Ao adotá-lo, estará evitando erros, fraudes, omissões e evitará também os indesejáveis custos. Segundo Mosimann e Fisch (1999), os controles internos podem ser de natureza preventiva, detectiva ou corretiva. O controle preventivo tem por finalidade evitar erros, desperdícios ou irregularidades. O controle detectivo constata erros, desperdícios ou irregularidades, no momento em que eles ocorrem, permitindo a adoção de medidas apropriadas de correção. Por fim, o controle corretivo detecta erros, desperdícios ou irregularidades depois que já tenham acontecido, permitindo a adoção posterior de ações corretivas.

Referente a Administração Pública, a Constituição Federal regulamenta o controle dos gastos públicos por meio do controle externo e interno. A atividade da controladoria governamental está prevista na Constituição Federal, em seu artigo 70, que prediz:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988, texto digital).

Ainda, a Contabilidade aplicada à Administração Pública possui como base a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, elaborada pelo Congresso Nacional e que institui as normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O controle externo verifica a probidade da Administração, a guarda, administração e emprego legal do erário, tendo em vista o cumprimento da Lei Orçamentária. É exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, conforme previsto os arts. 31 e 71 da Constituição Federal. Já o controle interno realiza a autoavaliação da administração, com suas limitações, que abrange as preocupações de ordem gerencial (eficiência e contributividade), programática (eficácia e eficiência) e administrativo-legal (conformidade). É exercido pelos poderes Executivo e Legislativo, previsto nos arts. 31, 70, 71 e 74 da Constituição Federal. Qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes, ou pelo Legislativo sobre seu pessoal e atos administrativos, é considerado interno (CAVALHEIRO; FLORES, 2007).

Em síntese, o controle interno é fundamental para o procedimento de auditoria realizada pelos Tribunais de Contas. Deve ser exercido em todos os níveis da Administração Pública, abrangendo: a) a preservação do patrimônio público; b) o controle da execução das ações que integram os programas; c) a observância das leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas (CREPALDI, 2016).

No âmbito municipal, objeto deste estudo, o controle interno está previsto no art. 31 da Constituição Federal, que dispõe:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente, sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais (BRASIL, 1988, texto digital).

Peixe (1996) assevera que um dos princípios fundamentais da democracia é a responsabilidade que o governo tem diante os cidadãos na área orçamentária, financeira e administrativa. Por isso, os governantes devem informar, de forma clara, estes dados aos cidadãos, bem como as políticas que pretendem seguir e as consequências antecipadas destas, a avaliação das consequências reais destas políticas e a explicação das causas, divergências e ações corretivas caso a realidade se mostre diferente deste plano. Desta forma, a Controladoria, com seu sistema de Controle Interno de fiscalização financeira, Contabilidade e Auditoria, buscará evidenciar o arcabouço para atingir os objetivos fundamentais da Administração, mostrando as informações gerenciais para o tomador de decisões sobre a gestão dos recursos públicos.

3 O PROFISSIONAL DE CONTROLADORIA NA EXECUÇÃO DO CONTROLE E AUXÍLIO NA TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O profissional responsável por executar os princípios e fundamentos da controladoria é chamado de *controller* e suas atribuições delimitam sua importância na execução do controle e auxílio na transparência na Administração Pública. Conforme Martins (2005), o *controller*

utiliza dos conhecimentos da controladoria para orientar o empresário ou a Administração a seguir o melhor caminho possível durante o planejamento, execução e controle do planejamento estratégico. Ainda,

O título de *controller* se aplica a diversos cargos na área da contabilidade, cujo nível e cujas responsabilidades variam de uma empresa para outra [...] o termo *controller* (às vezes escrito com *p*, *comptroller*, derivado do francês, *compte*, que quer dizer conta) significa o principal executivo da área de contabilidade administrativa. Já vimos que o *controller* moderno não faz controle algum em termos de autoridade de linha, exceto em seu próprio departamento. Contudo, o conceito moderno de controladoria sustenta que, num sentido especial, o *controller* realmente controla: fazendo relatórios e interpretando dados pertinentes, o *controller* exerce uma força ou influência ou projeta uma atitude que impele a administração rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos (HORNGREN, 1985 apud PADOVEZE, 2012, p. 33).

As primeiras funções de *controller* foram assumidas por profissionais da área financeira ou da contabilidade, devido suas habilidades em trabalhar com informações econômicas e financeiras, aliada ao conhecimento técnico empresarial. No entanto, com o passar dos anos, este perfil do profissional foi modificando de acordo com os interesses de gestores, credores e acionistas das organizações, variando e operacionalizando os interesses nas informações técnicas (KUNZ; BITARELLO, 2008).

A atuação do *controller* não é de forma punitiva ou coercitiva, mas sim no sentido de informar, educar, persuadir e influenciar, nunca impor, de forma que todos ajam de forma coordenada com os propósitos da organização, obtendo eficiência e eficácia em suas áreas, tornando-a lucrativa e ativa:

O papel do *controller* é o de monitoramento do plano de ação da empresa, fazendo a avaliação coordenada da atuação de todos os gestores, sempre com foco no desempenho e resultados, global e setorial. É importante ressaltar que ele não é o responsável pelo alcance dos resultados planejados. Os gestores é que o são pela geração dos resultados de cada uma de suas áreas. À controladoria cabe o monitoramento desses resultados em relação aos números planejados. A sua função é de apoio, mas não de responsabilidade final pela obtenção dos resultados setoriais (PADOVEZE, 2012, p. 36).

O papel do *controller* pode ser resumido, conforme Padoveze (2012), como monitoramento dos sistemas de informações gerenciais, apoio aos demais gestores, influência, persuasão e não toma decisões operacionais, exceto da sua área. Suas funções abrangem: planejamento e controle, relatórios internos, avaliação e consultoria, relatórios externos, proteção dos ativos e avaliação econômica.

Por fim, entende-se que o *controller* não é o responsável pela elaboração das informações, mas sim de selecionar, sintetizar e analisá-las, de forma que seja responsável pelo

projeto e elaboração do sistema com membro da equipe, ou seja, não assumindo decisões gerenciais. E ainda, Borinelli (2006) expõe que o *controller* é o responsável pela área da Controladoria, quando ela existe, seja na área empresarial ou na Administração Pública, e sua pertinência para a organização é notória:

O *controller* não é o comandante do navio – esta é uma função principal do executivo – mas ele pode ser comparado ao navegador, o homem que cuida dos mapas de navegação. Sua função é manter informado o comandante quanto à distância percorrida pelo navio, à sua localização, à velocidade desenvolvida, à resistência que encontra, às variações de curso, localização dos recifes perigosos e que rumos deverão ser tomados a fim de que o navio atinja o porto de destino com segurança (WILSSON *et al.*, 1995 apud BORINELLI, 2006, p. 144).

Sem a presença do controle interno na administração pública ou no caso deste controle haver um déficit, existirá uma grande possibilidade de ocorrer desvios de recursos públicos, refletindo uma gestão ineficiente e um enfraquecimento dos resultados de valor público destinados à sociedade. Por isso, como já visto, a Constituição Federal exige a implantação de controles internos, por ser considerado um instrumento relevante para uma gestão eficiente e também de racionalização administrativa. Na esfera municipal, o controle interno:

[...] gera conforto gerencial e o respeito aos princípios da Administração Pública, mantendo o rigor à legalidade, mantendo o interesse público sempre a frente dos atos dos gestores da máquina pública. A adesão ao controle interno como uma ferramenta gerencialista possibilita reflexões *ex ante* a ação governamental, gerando um equilíbrio permanente entre risco x ação x consequências (ARAÚJO *et al.*, 2016, p. 80).

Assim, o *controller* deve estar amparado de forma legal para o exercício do seu cargo, possuindo um perfil ilibado, habilitação e prerrogativas que possibilitem o desempenho de suas funções de forma satisfatória, baseadas em instruções normativas e na legislação municipal. Deve ainda ter a capacidade de transmitir segurança à sociedade, ao chefe do poder executivo e demais poderes e órgãos fiscalizadores externos (ARAÚJO *et al.*, 2016).

Sua competência profissional refere-se aos seguintes pontos: a) orientar quanto à legalidade da despesa; b) atestar a regularidade das contas dos administradores públicos e de outros responsáveis por valores e bens públicos; c) avaliar o cumprimento de metas previstas no plano plurianual; d) avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos; e) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência e eficácia, da gestão, orçamentária, financeira e patrimonial; e) fiscalizar a aplicação de recursos públicos por entidades privadas; f) apoiar o controle externo em auditorias; g) verificar a legalidade dos atos de receita, despesa, direitos e obrigações. h) verificar a fidelidade funcional dos gestores e

servidores públicos; i) fiscalizar o cumprimento dos limites das operações de crédito e inscrições de restos a pagar; j) fiscalizar o cumprimento de medidas de redução de despesas de capital, quando o valor atinge o limite estabelecido em lei; k) fiscalizar o cumprimento dos limites das dívidas consolidada e mobiliária; l) fiscalizar a aplicação de recursos obtidos com a alienação de ativos; m) fiscalizar o cumprimento do limite de gastos do poder legislativo. n) assinar e, conseqüentemente, analisar o Relatório de Gestão Fiscal, previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal; o) fiscalizar procedimentos licitatórios e as despesas decorrentes de contratos regidos pela Lei Federal nº. 8.666/93 - Lei de Licitações (KUNZ; BITARELLO, 2008).

Contudo, conforme Kunz e Bitarello (2008), estes pontos listados, por si só, não são suficientes para a avaliação da gestão pública. A administração deverá promover audiências públicas para discutir com a sociedade os resultados da gestão pública, além de divulgar em diferentes mecanismos, de forma ampla, a transparência da gestão.

Importante enfatizar que, como já exposto, a Controladoria não se restringe apenas ao financeiro, mas as informações de todas as secretarias ou órgãos da prefeitura, devendo apresentar domínio sobre os assuntos de âmbito municipal. Além disso, deve estar atenta a todos os acontecimentos externos que influenciem de forma direta ou indireta o município, nos campos econômicos, políticos e também em contextos sociais. Assim, ampliando o sentido do controle, o gestor municipal e sua equipe poderão realizar uma gestão eficiente, garantindo o alcance dos objetivos e possibilitando que ajustes sejam realizados no decorrer da gestão.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ressaltamos que a Controladoria se faz presente e necessária dentro das organizações, uma vez que sua atribuição primordial é averiguar a execução das metas e funções definidas por meio da lei de sua criação, fiscalizando os atos de órgãos da administração direta ou indireta. Dentro da Administração Pública Municipal, deve possuir autonomia funcional e ser responsável por expedir os atos normativos e regulamentadores dos procedimentos de controle e fiscalização, consolidando ainda as informações de gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional.

Também é necessário entender que o Controle interno municipal possui um encargo maior do que só fiscalizar, pois ele também serve de ferramenta de apoio ao prefeito, orientando e cobrando para, caso seja necessário, levar ao conhecimento do Ministério Público e do

Tribunal de Contas caso algum ato ilícito seja averiguado no curso da administração. Ou seja, é um instrumento de prevenção de situações que possam condizer com um mal desempenho, identificando os responsáveis e orientando-os para realizar as correções necessárias.

O *controller* ajudará a fiscalizar e certificar se os atos da gestão estão ocorrendo dentro das legalidades previstas em Lei, garantindo também que todo e qualquer cidadão tenha acesso à informação pública, assegurando a ordem e a transparência na gestão de recursos públicos, por meio da imparcialidade, impessoalidade e tecnicidade no trabalho.

Importante ressaltar que a Controladoria requer que a Administração Pública esteja sempre a serviço da sociedade, contribuindo com a transparência no repasse das informações de recursos públicos, garantindo que estes estejam sendo aplicados com racionalidade, eficácia, eficiência, efetividade e economicidade. Para isso, deve investir na formação e aperfeiçoamento dos servidores públicos para um efetivo exercício das suas atividades laborais, para que entendam sua importância no processo, focando na participação social dentro da administração pública municipal.

Por fim, conclui-se este estudo asseverando a importância do profissional de controle interno na Administração Pública Municipal atinente à ética no setor público. Cabe a todos que estão envolvidos neste processo desempenhar o seu papel de forma efetiva: servidores públicos realizar seus trabalhos de forma eficiente; gestores municipais estudar a implantação e execução da controladoria; e cidadãos compreender a importância da transparência e a credibilidade das informações apresentadas pela gestão pública.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Richard Medeiros de; SANTOS, Rodolfo Claudio de; ARAUJO, Maria Arlete Duarte de; DIAS, Thiago Ferreira. Controle interno no Rio Grande do Norte: um estudo na visão dos *controllers* municipais. **Nucleus**, v.14, n.1, abr. 2017. Disponível em: http://arletedjalma.s3.amazonaws.com/uploads/attachment/file/484/Controle_Interno.pdf. Acesso em: 03 out. 2021.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BORINELLI, Marcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. 2006. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/pt-br.php>. Acesso em: 10 set. 2021.

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

BRASIL. **Lei de Responsabilidade Fiscal (2000)**. Lei complementar nº 101, de 04 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. Acesso em 27 ago. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2019.

BRITO, Claudenir; FONTENELLE, Rodrigo. **Auditoria privada e governamental: teoria de forma objetiva e questões comentadas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sonia Maria da Silva (orgs.). **Controladoria Empresarial: conceitos, ferramentas e desafios**. Salvador/BA: EDUFBA, 2010.

CAMPELO, Graham Stephan Bentzen. Administração pública no Brasil: ciclos entre patrimonialismo, burocracia e gerencialismo, uma simbiose de modelos. **Ciência & Trópico**, [S.l.], v. 34, n. 2, p. 297-324, 2010. Disponível em: <https://fundaj.emnuvens.com.br/CIC/article/view/871>. Acesso em: 09 set. 2021.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4.ed. Porto Alegre-RS: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública**. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle interno: estrutura integrada**. In: COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada, 2007. Disponível em: <https://www.coso.org/documents/coso-erm-executive-summary-portuguese.pdf>. Acesso em: 24 set. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128/08**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Brasília: CFC, 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria e controladoria**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; Brasília: CAPES/UAB, 2012.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2016.

KUNZ, Evandro; BITARELLO, Jucelaine. Controladoria: um novo conceito aplicado à gestão pública municipal. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 5, n. 1, 2008. Disponível em: <https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revistagestaoedesenvolvimento/article/view/906>
Acesso em: 03 out. 2021.

MARTINS, Orleans Silva. **O planejamento em micro e pequenas empresas comerciais: planejamento através da controladoria**. 2005. (Monografia) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Contabilidade, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, PB, 2005.

MICHAELIS. **Dicionário brasileiro da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2015.

MOROZINI, João Francisco. **Auditoria e controladoria no setor público**. Guarapuava/PA: Universidade Estadual do Centro-Oeste do Paraná – Unicentro, 2019.

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

PADOVEZE, Clóvis. **Controladoria estratégica e operacional**. 3.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PEIXE, Blênio César Severo. Controladoria governamental: um enfoque municipal “estudo de caso”. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 7, n. 1, p. 33-50, jun. 2016. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/68>. Acesso em: 10 set. 2021.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.