

**PERCEPÇÃO E PERFIL DOS PROFISSIONAIS QUE ATUAM NAS UNIDADES DE  
CONTROLE INTERNO DOS MUNICÍPIOS DO RIO DE JANEIRO**

Jan Lucas Santos de Souza<sup>1</sup>  
Gabriel Augusto de Sousa<sup>2</sup>

**RESUMO**

A controladoria é de grande importância para o setor público e existe uma ampla demanda por mais transparência no setor de controle interno na esfera pública. Para colaborar com esta discussão, este estudo tem como objetivo investigar o perfil e a percepção dos servidores das unidades de controle interno dos municípios do Rio de Janeiro, sobre a utilização, na prática profissional, das principais funções de controladoria apontadas na literatura. Questionários foram enviados via internet aos servidores de controle interno dos municípios do Rio de Janeiro a fim de evidenciar a percepção acerca da utilização das funções mais executadas por profissionais destes órgãos, bem como identificação do perfil dos mesmos. Os resultados obtidos apontaram que o perfil do servidor de controle interno municipal no Estado do Rio de Janeiro é do sexo masculino, com idade entre 31 a 50 anos, graduado em ciências contábeis, com atuação de 1 a 5 anos no controle interno. Já em relação a percepção quanto as funções executadas pelas entidades, os resultados mostraram que as controladorias realizam fortemente as funções envolvidas com controle interno, controle de riscos, gestão de informações e apenas uma de caráter contábil. A atividade de promoção da transparência das ações do setor público foi apontada como a mais relevante, enquanto a atividade de elaboração das demonstrações contábeis foi apresentada como uma das menos relevantes.

**Palavras-chave:** Controladoria. Perfil Profissional. Município. Servidor Público.

**ABSTRACT**

*Controllershship is of great importance for the public sector and there is a wide demand for more transparency in the internal control sector in the public sphere. To collaborate with this discussion, this study aims to investigate the profile and perception of the employees of the internal control units in the municipalities of Rio de Janeiro, on the use, in professional practice, of the main controllership functions pointed out in the literature. Questionnaires were sent via internet to the internal control servers in the municipalities of Rio de Janeiro in order to highlight the perception about the use of the functions most performed by professionals from these bodies, as well as the identification of their profile. The results obtained showed that the profile of the municipal internal control server in the State of Rio de Janeiro is male, aged between 31 and 50 years, graduated in accounting sciences, with a performance of 1 to 5 years in internal control. Regarding the perception of the functions performed by the entities, the results showed that the controllers strongly perform functions involved with internal control, risk control, information management and only one of accounting nature. The activity of promoting the transparency of public sector actions was identified as the most relevant, while the activity of preparing the financial statements was presented as one of the least relevant.*

**Keywords:** *Controllershship. Professional Profile. County. Public Server.*

**1 INTRODUÇÃO**

A partir da implantação da lei nº 4320/64, foram criadas as entidades de Controle Interno, também chamadas de Controladorias, com o objetivo de se obter mais eficiência e transparência nos trabalhos da administração pública. Entretanto, a atuação da controladoria nos órgãos públicos ainda é recente, visto que a própria Controladoria Geral da União – CGU foi criada em 2003. (ASSIS *et al.*, 2016).

Assim como ocorre nas demais esferas, nos municípios, a controladoria se torna importante para o controle dos gastos públicos e sua evidenciação aos habitantes, já que pode subsidiar o gestor público com dados que auxiliem na tomada de decisão para contribuir com a melhoria dos recursos (BONETTI *et al*, 2017).

Em cada municipalidade existe uma Controladoria Geral do Município (CGM), que possui a necessidade de garantir a qualidade dos serviços públicos, equilíbrio fiscal, desenvolvimento econômico e melhoria da qualidade de vida da população fluminense, os gestores públicos dos governos estadual e municipais exigem uma gestão responsável, efetiva e eficaz dos recursos públicos (TCE, 2017).

Uma atuação vulnerável do controle interno pode comprometer a avaliação dos resultados dos programas de governo, a elaboração e execução de políticas efetivas, a qualidade do gasto público e impede que os sistemas de controle exerçam as funções que lhes foram atribuídas (TCE, 2017).

Stédile *et al* (2016) afirmam que a relevância de se estudar sobre o controle interno público tem a ver com o fato de existir uma carência de estudos contemporâneos e de publicações em periódicos sobre o assunto. Durigon e Diehl (2013) relatam que apenas 5 artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no período de 2001 a 2011 tinham o tema “Controladoria no setor público”. Já Peleias *et al* (2010) defendem que ainda não há uma elite de pesquisadores sobre o tema e que o conhecimento está disperso entre vários autores com baixa produtividade.

Assim, a importância do presente estudo se dá pela necessidade de identificar as características requeridas para o cargo de *controller* ou para os profissionais da área, de acordo com a literatura, além de evidenciar quais funções devem ser realizadas e comparar se a prática empresarial está de acordo com o recomendado pela literatura (MACHADO; DAME; ZUCATTO, 2009).

Um estudo semelhante já realizado é o de Bonetti, Wernke e Zanin (2017), que consistiu numa pesquisa procurando identificar as principais funções da Controladoria em algumas prefeituras municipais do estado do Paraná, em que foi identificado que os municípios executam funções apontadas na literatura, porém atuam mais nas práticas de Gerencial-estratégica, Proteção de ativos, Avaliação de orçamento, Controle de riscos e em menor grau de relevância em Custos, Tributária, Contábil e Planejamento/controle.

Com relação ao perfil do gestor de controle interno no setor público, Azevedo, Leitão e Manzi (2016) também realizaram uma pesquisa semelhante. O estudo de caráter bibliográfico e exploratório envolveu o uso de questionário estruturado aplicado aos gestores governamentais de controle interno do Estado de Pernambuco. Ao fim, chegou-se à conclusão de que 50% destes gestores possuem curso superior em ciências contábeis ou administração, sendo 37% deles contadores, e em contrapartida, 75% deles realizam atividades que exigem conhecimento contábil.

Callado (2013) realizou uma pesquisa em que abrangia a percepção dos servidores da Controladoria Geral da União (CGU) sobre a utilização, na prática profissional, das principais funções de controladoria apontadas na literatura, como também informações sobre o perfil dos respondentes, que incluíram sexo, idade, tempo médio de atuação na área e grau de instrução.

Este trabalho se diferencia dos outros realizados por abordar as controladorias dos municípios localizados no estado do Rio de Janeiro e por pretender responder a seguinte pergunta: **Qual o perfil e a percepção do profissional que atua nas Controladorias dos municípios do Estado do Rio de Janeiro?** Sendo assim, o objetivo da pesquisa é identificar qual o perfil e a percepção dos servidores das Controladorias dos Municípios do Rio de Janeiro sobre a utilização, na prática profissional, das principais funções de controladoria

apontadas na literatura. Adicionalmente, pretende-se identificar e analisar quais são as práticas de controladoria majoritariamente adotadas e qual a sua aplicação no setor público dos municípios do referido estado.

A pesquisa se justifica pela importância da controladoria no setor público, já que a mesma possui várias funções, como também a crescente demanda por mais transparência no setor de controle interno na esfera pública. De acordo com o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (2017), a Controladoria pode servir de subsídio para os planos governamentais como gestão e tomada de decisão a partir de geração de informações, que tem por finalidade uma melhora da qualidade de gastos públicos.

Como limitação de pesquisa pode-se declarar o fato de ter sido realizada somente com os municípios do estado do Rio de Janeiro, como também a quantidade de respondentes que se voluntariaram para participar da análise.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 *O que é a Controladoria?***

De acordo com Padoveze (2004), a Controladoria consiste em um órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa e possui o objetivo de levá-la a maior eficácia. Ainda segundo o autor, a base científica é a Ciência Contábil, onde repousam os fundamentos da gestão econômica. Também diz que o foco da Controladoria é a criação de valor para a empresa e para os acionistas, valor que será obtido pelos gestores das diversas atividades desenvolvidas dentro da empresa.

Para Catelli (2007), a Controladoria deve ser dividida em dois vértices para ser entendida: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, enquanto o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Com relação à Controladoria Governamental, Souza et al (2010) definem que “A controladoria governamental pode ser definida como um órgão incumbido de comandar o sistema de controle interno, auditoria interna, contabilidade e aperfeiçoar os demais sistemas de controles, objetivando a busca de resultados”. Já Galdino et al (2012) declaram que no campo governamental, as Controladorias consistem em órgãos que por intermédio de auditorias governamentais, são responsáveis pela realização do controle interno da administração pública.

Por outro lado, alguns teóricos ressaltam que esta área ainda se encontra pouco determinada quando se trata de definições, funções e práticas. Segundo Carvalho (1995, p.14), a literatura pesquisada e a experiência prática verificada nas empresas demonstra, à evidência, que, em meio a algumas concordâncias, remanescem muitas indefinições e contradições acerca do que vem a ser a Controladoria”

A Controladoria ainda está em estágio inicial para definir uma identidade própria, tanto no âmbito acadêmico como no empírico, um exemplo disso encontra-se na área teórica, onde há dificuldade em estabelecer conceitos fundamentais, como definir as funções e práticas dessa disciplina (ASSIS; SILVA; CATAPAN, 2016).

### **2.2 *Funções da Controladoria***

De acordo com Cunha, Amorim e Silva (2018), a Controladoria pode ser definida como uma unidade organizacional ou um ramo do conhecimento humano que é composto por diversas funções como a contábil, gerencial, custos, tributária, controle interno, riscos e

gestão da informação, dentre outras, com a intenção de garantir o desempenho dos objetivos organizacionais e a continuidade das operações.

Seguindo uma linha de raciocínio similar, Borinelli (2006) diz que as funções da Controladoria se materializam nos seguintes ambientes organizacionais: Contábil, Gerencial-Estratégico, de Custos, Tributário, de Proteção e Controle dos Ativos, de Controle Interno, de Controle de Riscos e de Gestão da Informação.

Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), fizeram um levantamento bibliográfico de cerca de 30 periódicos (10 brasileiros, 10 alemães e 10 americanos), que apresentou em seu resultado uma existência vasta de entendimentos de quais seriam as funções da Controladoria. Os resultados mostraram que as áreas mais citadas pelos autores foram: Elaboração e interpretação de relatórios (85%), planejamento (77%) e controle contábil (62%). Além disso, declaram que:

A definição das funções básicas é um dos aspectos fundamentais no estudo sobre o tema de controladoria. Entretanto, têm-se encontrado dificuldades nesse aspecto em decorrência de conceitos e concepções insatisfatórias, confusas e muitas vezes contraditórias na literatura. Isso se estende à prática das organizações. A controladoria é uma área de estudos que ainda precisa consolidar as suas definições e conceituações, o que inclui um conjunto básico de funções (LUNKES, GASPARETTO e SCHNORRENBERGER, 2010, p.1).

Oliveira et al (2009) afirmam que a Controladoria serve como um órgão de observação e controle da cúpula administrativa, que se preocupa com uma constante avaliação da eficácia e eficiência dos vários departamentos no exercício de suas atividades.

Embora ainda existam poucos estudos sobre as funções da Controladoria tanto no setor público quanto no privado, há uma preocupação em verificar as principais atividades exercidas por ela, mostrando que há muita divergência de opiniões (CALLADO, 2013).

Suzart et al (2011) afirmam que a Controladoria possui um papel essencial no dia a dia de uma entidade, e que independentemente de ser privada ou pública, deverá fazer parte da definição das estratégias e dos objetivos, na elaboração do orçamento, das normas, do planejamento, da implantação e/ou implementação dos modelos de decisão e da gestão e informação.

### **2.3 O Perfil do Controller**

Ao falar sobre o perfil do controlador, Willson, Roehl-Anderson e Bragg (Apud CALIJURI, SANTOS e SANTOS, 2005) destacam que a competição está cada vez mais acirrada. Clientes e investidores exigem uma melhor performance dos serviços e até mesmo os diretores estão se tornando mais independentes e têm questionamentos mais profundos. Em vista disso, uma nova estrutura organizacional surge juntamente com novos tipos de administradores e controllers, que devem ser mais efetivos, motivacionais, capazes de resolver problemas financeiros, entre outros.

Já em relação à formação do profissional de controladoria, Calijuri, Santos e Santos (2005) levantaram a seguinte pergunta em seu estudo: Os *controllers* possuem formação contábil? Então, apresentaram uma explicação de Kanitz (1976) sobre a ligação entre a formação contábil com a Controladoria. O autor explica que os primeiros *controllers* foram contratados pelo departamento de contabilidade ou financeiro pelas seguintes razões:

- a. Visão ampla dos contadores gerais e administradores financeiros, tornando-os capazes de ver as dificuldades e propor soluções.
- b. O fato de a Controladoria ser uma função diretamente subordinada à presidência de uma empresa, portanto nada mais lógico do que escolher para o cargo de *controller* uma pessoa que já está ligada à presidência, como é o caso dos contadores e administradores.

c. De forma predominante, as informações que chegam ao controlador são de natureza quantitativa, e estes profissionais já se encontram familiarizados com números.

#### 2.4 Controladoria Pública no Brasil

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu artigo 74, a obrigatoriedade de os Poderes do Estado manterem, de forma integrada, um sistema de controle interno cujas finalidades incluem:

Quadro 1 – Finalidades do controle interno segundo a Constituição Federal de 1988

Item	Finalidade
I	Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.
II	Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.
III	Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União.
IV	Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Fonte: Adaptado da CF/1988

A Controladoria ou posição de controller é introduzida no Brasil já na década de 60 com a nova demanda para aprimorar a gestão das organizações. No setor público, foram encontradas dificuldades devido ao aumento da complexidade das instituições e de seus processos, era então necessária uma área com atuação diferenciada (ASSIS; SILVA; CATAPAN, 2016). Logo, a controladoria se mostra essencial no setor público em virtude de novas exigências impostas aos gestores, da demanda por parte da população pela oferta de serviços de qualidade e da cobrança por transparência e ética nas ações do governo (MACÊDO; LAVARDA, 2013).

Soares e Scarpin (2013) salientam que o controle interno existe no âmbito privado e público, dizendo que na iniciativa privada as operações do controle interno se dão dentro da estrutura da própria empresa, enquanto o externo é realizado por empresas de auditoria independente, além das fiscalizações intrínsecas às autoridades públicas. Também dizem que, na administração pública, o controle interno também é conhecido como autocontrole ou controle administrativo, em outras palavras, é aquele que se realiza de maneira interna através de órgãos da própria estrutura, realizando e fiscalizando fatos e objetivos sujeitos ao seu controle.

O Controller na esfera pública deve saber que por várias gerações, os gestores buscam a otimização de seus resultados, ainda que nem sempre voltados às necessidades da sociedade, além de buscar controlar, administrar e registrar as receitas e as despesas do ente público, ainda que as despesas tenham sido em sua maioria, para manter os gastos (SLOMSKI, 2005).

De acordo com Souza *et al* (2010, p.7),

O “Controller” ou Controlador Governamental é o responsável por comandar a Controladoria Governamental para o exercício de suas funções, tais como: avaliar a gestão pública; apurar os custos dos programas, das entidades públicas e apurar o resultado econômico das entidades públicas.

Dessa forma, a Controladoria pública vem se tornando uma ferramenta importante para a gestão pública e deve se concernir com o planejamento, com as decisões de

investimentos e melhoria da transparência dos resultados para que a sociedade veja como será sua aplicação (CORBARI; WECK; CABRAL, PEREIRA; MACEDO, 2013).

Já com relação à natureza dos sistemas de controle na administração pública, Cavalheiro e Flores (2007) comentam que a adoção de controles internos e sua organização tem relação com a gestão de instituições governamentais, pois garantem a viabilização de seus objetivos institucionais. Tais autores relatam que os processos de qualquer organização são realizados por pessoas que estão sujeitas a falhas (intencionais ou não), por isso, a preservação de honestidade, eficiência e prevenção de fraudes inexistem. Por outro lado, há a possibilidade de prevenir e detectar problemas de ordem material ou formal que resultem em atividades antieconômicas e dolosas.

Ainda que tenham sido criadas entidades denominadas de “Controladoria Geral”, não significa dizer que há um modelo ou conceito padrão de controle interno no setor público brasileiro (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011). Nesse sentido, é importante analisar e evidenciar a percepção dos servidores responsáveis pelo controle interno em relação a suas funções (CALLADO, 2013), assim como o perfil destes servidores, que também é o foco desta pesquisa.

## **2.5 O Controle Interno no Estado do Rio de Janeiro**

De acordo com o Manual para Implantação de Sistemas de Controle Interno no Âmbito das Administrações Públicas Municipais e Estadual do Rio de Janeiro desenvolvido pelo Tribunal de Contas do Rio de Janeiro – TCE (2017), os sistemas de controle interno constituem-se de macrofunções, que tem como objetivo delimitar as áreas de atuação que devem estar integradas ao sistema de controle interno. As seguintes áreas com suas respectivas finalidades são consideradas macrofunções do controle interno:

- **Auditoria Governamental:** Avaliar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionados, examinar a legalidade, legitimidade e os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas ou jurídicas.
- **Controladoria:** Orientar e acompanhar a gestão governamental, para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua da qualidade do gasto público.
- **Corregedoria:** Apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da Administração Pública, e promover a responsabilização dos envolvidos por meio da instauração de processos e adoção de procedimentos, visando, inclusive, ao ressarcimento nos casos em que houver dano ao erário.
- **Ouvidoria:** Fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação de recursos públicos, visando à melhoria da sua qualidade, eficiência, resolubilidade, tempestividade e equidade.
- **Combate à corrupção:** Construir mecanismos de combate à malversação de recursos públicos e de garantia da impessoalidade e do interesse público na aplicação de recursos públicos.

- **Transparência:** Fomentar o controle social, definindo mecanismos que contribuam para a acessibilidade, clareza e integridade das informações e dados disponibilizados à sociedade.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 *Tipologia da pesquisa*

A presente pesquisa é do tipo bibliográfica e documental. Para Gil (2008), a pesquisa documental assemelha-se muito a pesquisa bibliográfica. O autor ressalta que a diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes, enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza principalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa. Os documentos utilizados para a pesquisa são a legislação dos municípios que tratam das atribuições da Controladoria Geral do Município, além da legislação da constituição estadual que também aborda conceitos importantes a respeito dos responsáveis pelo sistema de controle interno. Também é Descritiva, com objetivo principal identificar o perfil dos servidores e as principais funções realizadas nas controladorias por meio de questionários a serem enviados por e-mail aos responsáveis pelo trabalho nos controles internos dos municípios. “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” (GIL, 2008).

A abordagem dos dados é de caráter qualitativo e quantitativo, pois a irá envolver questões relacionadas ao perfil, formação e as práticas de controladoria dos responsáveis pelas entidades de controle interno, além de abranger o envio de perguntas a um determinado grupo de pessoas para uma posterior análise quantitativa. Rauen (2015) menciona que pesquisa quantitativa é mais conhecida como de “levantamento de dados, de sondagem ou *survey* e consiste na solicitação de informações a um grupo estatisticamente significativo de pessoas para posterior análise quantitativa, recorrendo-se a técnicas de pesquisa de campo”. Já Pereira (*apud* BORINELLI, 2006), ao caracterizar a pesquisa qualitativa, diz que ela se ocupa da investigação de eventos qualitativos, mas com referenciais teóricos menos restritivos e com maior oportunidade de manifestação para a subjetividade do pesquisador.

#### 3.2 *Universo da pesquisa*

O Estado do Rio de Janeiro é constituído por 92 municípios, que serviram como o universo da pesquisa. Estes municípios contam com servidores municipais que atuam em unidades de controle interno, algumas vezes denominadas de Controladoria Geral do Município (CGM).

O instrumento de coleta de dados foi colocado à disposição na *internet* para ser preenchido pelos servidores municipais no período de 13/09/2019 a 18/10/2019. Os endereços das unidades para envio, em sua maioria, foram obtidos através dos portais das prefeituras dos municípios, e uma pequena parcela por chamada telefônica às unidades de controle interno.

No final do período de coleta de dados foram obtidas respostas de cerca de 19 dos 92 municípios, o que corresponde a 20,7% do universo pesquisado, todos preenchidos por meio de questionário via *internet*.

#### 3.3 *Instrumento de coleta de dados*

Para a coleta de dados utilizou-se um questionário elaborado a partir do estudo de Callado (2013), que foi adaptado ao setor público. Assim sendo, as denominações das atividades foram alteradas para que fossem aplicadas às unidades de controle interno dos municípios. Portanto, as seguintes questões adaptadas foram consideradas no questionário:

Quadro 2 – Questões adaptadas para o instrumento de pesquisa

Estimula o exercício do controle social
Promove a transparência das ações do setor público
Implementa, desenvolve e mantém sistemas e registros contábeis do Município
Elabora demonstrações contábeis (Balanço Geral do Município, Demonstrativos do Governo Municipal)
Realiza controle patrimonial do Município (ativos fixos)
Desenvolve e gerencia o sistema de custos do Município
Realiza auditoria interna no Governo Municipal
Desenvolve e gerencia o sistema de informações gerenciais do Município
Dá suporte com informações aos processos de gestão no Governo Municipal
Assessora diretamente na elaboração do planejamento das Secretarias
Elabora, coordena, consolida e assessora a elaboração do orçamento do Município
Desenvolve políticas e procedimentos de controle do Governo Municipal

Fonte: Adaptado de Callado (2013).

Também foram abordados no questionário perguntas a respeito do perfil dos servidores de controle interno como idade, sexo, tempo de atuação, grau de instrução e área de formação.

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

Com o objetivo de se verificar e garantir o entendimento das questões, foi realizado um pré-teste do questionário entre o período de 03/09/2019 a 10/09/2019 com servidores municipais de outros estados, obtendo-se respostas dos municípios de Osasco (SP) e Tiradentes (MG). Nenhuma recomendação de alterações foi feita pelos servidores respondentes do questionário, sendo então validado o instrumento de pesquisa.

## **4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

### **4.1 Perfil e qualificação dos respondentes**

A pesquisa contou com a participação de 19 respondentes, os quais atuam nos seguintes municípios do estado do Rio de Janeiro: Barra Mansa, Cambuci, Campos dos Goytacazes, Cardoso Moreira, Carmo, Conceição de Macabu, Italva, Itaocara, Itatiaia, Japeri, Maricá, Paraíba do Sul, Quatis, Resende, Rio das Flores, Rio das Ostras, São Fidélis, São José de Ubá e Tanguá. A taxa de resposta desta pesquisa chegou a 20,7% do universo pesquisado. Já o estudo de Callado (2013), que realizou uma pesquisa também relacionada à controladoria, obteve retorno de 6,53% de respondentes.

Os dados mostraram que a maioria dos respondentes tem idade entre 31 e 40 anos (26,3%), seguido por 41 e 50 anos (26,3%), mais de 50 anos (21,1%), 26 e 30 anos (15,8%) e até 25 anos (10,5%), enquanto a pesquisa de Callado (2013) teve a média de idade de cerca de 43 anos de idade, o que indica uma determinada paridade nos resultados.

Os resultados também mostraram que 57,9% dos respondentes eram do sexo masculino e 42,1% do feminino. Já no estudo de Callado (2013), o quantitativo de homens

foi ainda maior, chegando a 75% dos entrevistados, enquanto o de mulheres chegou a apenas 25% dos respondentes.

Com relação ao tempo de atuação dos servidores de controle interno, 42,1% atuam de 1 a 5 anos, 31,6% de 6 a 10 anos, 15,8% menos de 1 ano e 10,5% há mais de 10 anos. O trabalho de Callado (2013) indicou que o tempo médio de atuação dos servidores da CGU eram de 15,89 anos, o que mostra uma grande discrepância com este estudo quando se leva em conta a longevidade de execução dos servidores no controle interno.

Quanto à área de formação dos servidores, 8 possuem graduação em ciências contábeis, 4 em administração, 4 em direito, 1 em ciências econômicas, 1 em engenharia de produção e 1 em pedagogia. Um ponto que pode ser levantado nestes dados são que as áreas de formação dos respondentes são as mesmas encontradas por Callado (2013) em seu estudo, apenas com adição de informática e exceção de pedagogia, o que sinaliza para um estudo mais aprofundado sobre as atribuições e exigências dos cargos dos funcionários.

E a respeito do grau de instrução, 57,9% declararam ter ensino superior, 36,8% possuem pós-graduação lato sensu e 5,3% pós-graduação mestrado. As alternativas “Ensino Fundamental”, “Ensino Médio” e “Pós-graduação Doutorado” não obtiveram respostas. Os resultados desta seção, por indicarem que todos os respondentes possuem ensino superior, e também considerando o fato de que nem todo gestor público tem graduação, torna este item muito relevante, já que demonstra que os profissionais que executam as atividades nestes órgãos os realizam com um elevado grau de eficiência.

#### 4.2 Análise das respostas obtidas

Considerando as atividades apontadas por Borinelli (2006) e ajustadas por Callado (2013), depois de realizadas as adaptações para o âmbito municipal, foi questionado aos participantes da pesquisa quanto a percepção que possuíam das atividades das unidades de controle interno, onde 1 indica que o respectivo controle interno executa pouco a atividade em questão, e 5 executa fortemente, como pode ser observado no Quadro 3.

Quadro 3 – Resultado da percepção dos servidores quanto a atuação em uma unidade de controle interno

Atividades	Nota Atribuída						Total	Média
	1	2	3	4	5			
Estimula o exercício do controle social.	2	2	4	7	4	19	3,47	
%	10,50	10,50	21,10	36,80	21,10			
Promove a transparência das ações do setor público.	0	1	4	7	7	19	4,05	
%	0,00	5,30	21,10	36,80	36,80			
Implementa, desenvolve e mantém sistemas e registros contábeis do Município.	2	2	4	6	5	19	3,53	
%	10,50	10,50	21,10	31,60	26,30			
Elabora demonstrações contábeis (Balanço Geral do Município, Demonstrativos do Governo Municipal).	3	3	3	6	4	19	3,26	
%	15,80	15,80	15,80	31,60	21,10			
Realiza controle patrimonial do Município (ativos fixos).	2	3	6	4	4	19	3,26	

%	10,50	15,80	31,60	21,10	21,10		
Desenvolve e gerencia o sistema de custos do Município.	5	4	2	1	7	19	3,05
%	26,30	21,10	10,50	5,30	36,80		
Realiza auditoria interna no Governo Municipal.	0	2	5	4	8	19	3,95
%	0,00	10,50	26,30	21,10	42,10		
Desenvolve e gerencia o sistema de informações gerenciais do Município.	3	4	7	2	3	19	2,89
%	15,80	21,10	36,80	10,50	15,80		
Dá suporte com informações aos processos de gestão no Governo Municipal.	2	2	4	5	6	19	3,58
%	10,50	10,50	21,10	26,30	31,60		
Assessora diretamente na elaboração do planejamento das Secretarias Municipais e demais entidades vinculadas ao Município.	3	3	4	4	5	19	3,26
%	15,80	15,80	21,10	21,10	26,30		
Elabora, coordena, consolida e assessora a elaboração do orçamento do Município.	3	3	5	4	4	19	3,16
%	15,80	15,80	26,30	21,10	21,10		
Desenvolve políticas e procedimentos de controle do Governo Municipal.	2	2	4	6	5	19	3,53
%	10,50	10,50	21,10	31,60	26,30		

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Foi realizada uma média entre as respostas de cada atividade para saber quais eram as mais praticadas e as menos praticadas nas unidades de controle interno. A atividade que obteve a maior média foi “Promover a transparência das ações do setor público”, com 4,05 pontos, enquanto a menor foi “Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais do Município.”, com 2,89 pontos.

Pode-se observar que as unidades de controle interno dos municípios participantes executam mais as seguintes atividades: “Promover a transparência das ações do setor público”, “Realizar auditoria interno no Governo Municipal”, “Dar suporte com informações aos processos de gestão no Governo Municipal”, “Implementa, desenvolve e mantém sistemas e registros contábeis do Município”, “Desenvolve políticas e procedimentos de controle do Governo Municipal” e “Estimula o exercício do controle social”.

Em contrapartida, os servidores declararam que as atividades com menos atuação são: “Elaborar demonstrações contábeis (Balanço Geral do Município, Demonstrativos do Governo Municipal)”, “Realizar controle patrimonial do Município (ativos fixos)”, “Assessorar diretamente na elaboração do planejamento das Secretarias Municipais e demais entidades vinculadas ao Município”, “Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar a elaboração do orçamento do Município.”, “Desenvolver e gerenciar o sistema de custos do Município” e “Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais do Município”.

Um ponto importante a ser destacado é que as funções com as maiores médias são aquelas envolvidas com controle interno, controle de riscos, gestão de informações e apenas

uma de caráter contábil, enquanto aquelas com as menores médias estão voltadas para a área de contabilidade e gerencial-estratégica.

Fazendo uma comparação com outros trabalhos, Callado (2013) em seu estudo sobre a percepção dos servidores sobre as funções da CGU, chegou a resultados similares, pois na pesquisa do autor também foram indicadas funções relacionadas a controle interno, de riscos e gestão de informações como as praticadas pelos servidores. Já entre as menos praticadas, também podem ser encontradas funções de caráter contábil e gerencial-estratégica. Rodrigues, Pinho e Eloi (2019) realizaram uma análise das práticas adotadas pelas controladorias dos municípios da região metropolitana de Fortaleza (CE), no qual indicou que as atividades mais executadas são de controle interno, auditoria, elaboração de normas e procedimentos e prevenção e combate à corrupção.

Isto pode significar que existe uma tendência da atuação das controladorias serem mais voltadas para o controle, participação no planejamento e fornecimento de informações para tomada de decisão das organizações e menos voltadas para funções relacionadas a custos, contabilidade e proteção e controle de ativos. Por conseguinte, estes resultados demonstram estar de acordo com a literatura e com a percepção sobre quais atividades são executadas nas controladorias.

A última parte do questionário teve o objetivo de verificar a opinião dos respondentes sobre qual atividade do controle interno eles consideram mais ou menos relevante. Nesse sentido, eles deveriam escolher duas de cada grupo de relevância. O resultado pode ser observado no Quadro 3.

Quadro 4 – Percepção da relevância das atividades em uma controladoria pública

<b>Atividades mais relevantes</b>	<b>%</b>	<b>Nº Resp</b>
Promover a transparência das ações do setor público	94,70	18
Realizar auditoria interna	84,20	16
Desenvolver políticas e procedimentos de controle	63,20	12
Estimular o exercício do controle social	57,90	11
Dar suporte ao processo de gestão, com informações	57,90	11
<b>Atividades menos relevantes</b>	<b>%</b>	<b>Nº Resp</b>
Elaborar demonstrações contábeis (Balanço Geral do Município, Demonstrativos do Governo Municipal)	47,40	9
Implementar, desenvolver e manter sistemas e registros contábeis	36,80	7
Realizar controle patrimonial (ativos fixos)	31,60	6
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos	31,60	6
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais	31,60	6

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Fazendo uma análise das respostas, pode se observar que as atividades elencadas como as mais relevantes são as mesmas apontadas como as mais realizadas pelas controladorias. Já as atividades menos relevantes desta seção mostram que há uma predominância de funções contábeis, o que leva a entender que existe uma atuação distinta de quem realiza a contabilidade e de quem atua no controle interno.

O estudo de Callado (2013) indicou resultados muito semelhantes no que diz respeito às atividades mais relevantes, mostrando como uma das mais importantes a promoção da transparência das ações, realização de auditoria interna, desenvolvimento de políticas e

procedimentos de controle e estímulo ao exercício social. Mostrou dados similares também em relação às atividades menos relevantes, ao indicar prioritariamente atividades ligadas à função contábil, isto evidencia que as controladorias, em seus níveis de União, Estado e Município, procuram seguir uma linha de adequação no que se refere às funções mais executadas e o seu grau de relevância.

No entanto, a atividade “Implementar, desenvolver e manter sistemas e registros contábeis” foi apontada como uma das menos relevantes, ainda que tenha sido indicada como uma das atividades com maior grau de atuação das entidades de controle interno, o que pode indicar uma certa divergência de opiniões dos servidores com relação a direção atribuída pelos seus órgãos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando se discute sobre Controladoria, comenta-se sobre possíveis ideias de como realizar planejamento de controle, gestão da informação, controle de riscos, entre outros. Então, a adoção de um controle interno se torna importante para os órgãos da administração pública gerenciarem seus recursos de uma forma mais eficiente. Ao ter conhecimento dos principais estudos sobre controladoria pública realizados no Brasil, é possível perceber que boa parte dos resultados mostrados indicam que não há um consenso sobre quais seriam as principais atividades exercidas pelas unidades de controle interno. Este trabalho procurou contribuir com o estudo sobre a percepção em relação a função das controladorias públicas e também o perfil dos servidores, realizando coleta de dados de determinados órgãos ainda não explorados por pesquisadores da área.

O objetivo da pesquisa foi atingido, visto que foi possível coletar informações para se descobrir o perfil e a percepção dos servidores das controladorias dos municípios que se candidataram para participar do estudo.

Procurou-se realizar comparações com outros estudos semelhantes para se ter ciência de como a controladoria nos municípios do Rio de Janeiro se aproxima ou se distancia dos resultados de outros órgãos de controle interno no país. As análises evidenciaram que existem muitas similaridades nas respostas, portanto, pode-se observar que os controles internos buscam adotar um padrão para as funções executadas pelas entidades.

Realizando-se uma média com as respostas sobre o perfil dos servidores de controle interno, a representação seria de um servidor do sexo masculino, com idade entre 31 a 50 anos, graduado em ciências contábeis, que atua no período de 1 a 5 anos no controle interno.

De acordo com os respondentes da pesquisa, as controladorias de seus respectivos municípios buscam, com mais frequência, proporcionar a transparência das ações dos setores públicos, além também de realizar auditoria interna dentro dos Governos Municipais, auxiliar com as informações nos processos de gestão, executar e desenvolver registros contábeis, políticas e procedimentos de controle e estimular o controle social.

Já analisando as atividades com menos atuação, percebe-se que os controles internos possuem atividades ligadas a funções contábeis de forma mais limitada, assim como as atividades de controle patrimonial (ativos fixos), elaboração de orçamentos dos municípios e de caráter gerencial-estratégico.

Quanto à avaliação do grau de relevância das funções, o ato de promover a transparência das ações do setor público foi apontada como a mais relevante, enquanto o de elaboração de demonstrações contábeis como a menos relevante. As atividades ditas como as mais praticadas pelos controles internos foram as mesmas declaradas mais relevantes, já entre as menos relevantes, foi indicada uma atividade que está entre as mais executadas, o que pode significar uma certa diferença de percepções com relação a direção imposta pelos órgãos.

Com relação ao perfil e à percepção sobre as funções mais praticadas e mais relevantes das controladorias dos municípios do Rio de Janeiro, pode-se concluir que as atividades que devem ser incluídas nas unidades de controle interno são a promoção e a transparência das ações da esfera pública, a realização de auditorias internas nos governos municipais, gestão da informação, estímulo à prática de controle social e desenvolvimento de sistemas, registros contábeis e políticas de procedimento de controle do governo municipal.

Ademais, recomenda-se para pesquisas futuras, que seja verificada sobre a possível divergência de percepções a respeito de uma das atividades do controle interno identificada neste trabalho. Outra sugestão é a realização de estudos de caso nas controladorias dos municípios, para que sejam coletados e analisados dados mais específicos de cada unidade de controle interno.

## REFERÊNCIAS

ASSIS, L.; SILVA, C. L.; CATAPAN, A. **As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle.** Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe) – Vol. 14 n.3. 30 set. 2016.

AZEVEDO, T. K. G. N.; LEITÃO, C. R. S.; MANZI, S. M. S. **Controladoria Pública no Brasil: um Estudo do Perfil dos Gestores de Controle Interno do Estado de Pernambuco.** I SIMPCONT, Recife, 19 e 20 de agosto de 2016.

BONETTI, A. P. M.; WERNKE, R.; ZANIN, A. **Funções exercidas pela controladoria das prefeituras municipais do sudoeste do Paraná.** II SIMPCONT, Recife, 25 e 26 de ago. 2017.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria sistematização à luz da teoria e da práxis.** Universidade de São Paulo, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Organizado por Cláudio Brandão de Oliveira. Rio de Janeiro: Roma Victor, 2002. 320 p. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>

CALIJURI, M. S. S.; SANTOS, N. M. B. F.; SANTOS, R. F. **Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro.** IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 de novembro de 2005.

CALLADO, A. L. C. **As Funções da Controladoria no Setor Público: A Percepção de quem faz a Controladoria Geral da União.** 13º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 25 e 26 de julho de 2013.

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

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. São Paulo: Atlas, 2007.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **A organização do sistema de controle interno municipal.** 4. Ed. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CORBARI, E. C.; WECK, J. C. S.; CABRAL, P. W.; PEREIRA, T. C. G.; MACEDO, J. J. **Controladoria Governamental: Uma investigação de suas funções do poder executivo estadual.** Caderno Gestão Pública | ano.2 n.2 p.120-136 | jul/dez 2013.

CUNHA, T. M.; AMORIM, T. N. G. F.; SILVA, M. R. **O Ensino da Disciplina de Controladoria nos Cursos de Pós-Graduação Lato Sensu em Pernambuco.** IX Congresso Brasileiro de Administração e Contabilidade - AdCont 2018, 24 a 26 de outubro de 2018 - Rio de Janeiro, RJ.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. **Controladoria no setor público: Uma análise dos artigos publicados no congresso USP de Controladoria e Contabilidade.** Período de 2001 a 2011. Revista Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 24, n. 2, p. 91-109, abr./jun. 2013.

GALDINO, J. A.; SOARES, L. A. C. F.; LIMA, M. S.; GUIMARÃES, M. G. V. **Controladoria Governamental e a Execução da auditoria sob a ótica da *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*: o caso de uma Prefeitura do Norte do Brasil.** MPMGOA, João Pessoa, v.1, n.1, p. 148-166, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KANITZ, S. C. **Controladoria: Teoria e Estudo de Casos.** São Paulo: Pioneira, 1976.

LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBERGER, D. **Um estudo sobre as funções da controladoria.** RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP, v. 4, n. 10, p. 106-126, set-dez 2010.

MACÊDO, F. F. R. R.; LAVARDA, C. E. F. **Características da Produção Científica sobre Orçamento Público, Orçamento Participativo e Controladoria Pública na Primeira Década do Século XXI.** Administração Pública e Gestão Social, 5(1), jan-mar 2013, 34-42.

MACHADO, D. G.; DAME, L. B.; ZUCATTO, L. C. **O Perfil do profissional de controladoria.** Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 21., 2009, Bento Gonçalves. Anais eletrônicos... Bento Gonçalves, 2010. p. 51-63, 2009. Acesso em 07 jun. 2019.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PELEIAS, I. R.; WAHLMANN, G. C.; PARISI, C.; ANTUNES, M. T. P. **Dez anos de pesquisa científica em controladoria no Brasil (1997 a 2006).** Revista de Administração e Inovação. USP. São Paulo, v. 7, n. 1, p. 193-217, 2010.

PEREIRA, J. C. R. **Análise de dados quantitativos: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais.** 2. ed. São Paulo: Edusp, 1999.

RAUEN, F. J. **Roteiros de iniciação científica: os primeiros passos da pesquisa científica desde a concepção até a produção e a apresentação.** Palhoça: UNISUL, 2015.

RIO DE JANEIRO. **Manual Para Implantação de Sistemas de Controle Interno no Âmbito Das Administrações Públicas Municipais e Estaduais do Estado do Rio de Janeiro.** Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <www.tce.rj.gov.br>. Acesso em: 12 set. 2018.

RODRIGUES, R. C.; PINHO, J. G. S.; ELOI, W. M. **Controladoria na Gestão Pública: uma análise das práticas adotadas nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza**. XIX USP International Conference in Accounting, São Paulo, SP, 24 a 26 de julho de 2019.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. **Controle Interno na Administração Pública: Avaliando sua Eficiência na Gestão Municipal**. UNOPAR Cient., Ciênc. Juríd. Empres., Londrina, v. 14, n. 1, p. 5-15, Mar. 2013.

SOUZA, F. J. V.; SILVA, M. C.; ARAÚJO, A. O.; SILVA, J. D. G. **Controladoria Privada e Governamental: uma análise comparativa**. REVISTA DO ADMINISTRADOR PÚBLICO - JULHO 2010 – Nº 63.

STÉDILE, B. C. N.; CARNEIRO, A. F.; NETO, J. M. S.; SOUZA, J. A. **Controladoria Municipal: Pesquisa-ação sobre suas funções com base legal e na literatura**. Revista UNEMAT de Contabilidade, v. 5, n. 9 jan/jul. 2016.

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V., ROCHA, J. S. **As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática**. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 14, n. 1, p. 44-56, 2011.

WILLSON, J. D., ROEHL-ANDERSON, J. M., BRAGG, S. M. *Controllership: The Work of the Managerial Accountant*. 5. ed. USA: John Wiley & Sons, Inc., 1995.