

## FUNÇÕES EXERCIDAS PELA CONTROLADORIA DAS PREFEITURAS MUNICIPAIS DO SUDOESTE DO PARANÁ

**Angela Paula Muchinski Bonetti**

UNOCHAPECÓ

E-mail: [angelabonetti@unochapeco.edu.br](mailto:angelabonetti@unochapeco.edu.br)

**Rodney Wernke**

UNOCHAPECÓ

E-mail: [rodneywernke1@hotmail.com](mailto:rodneywernke1@hotmail.com)

**Antônio Zanin**

UNOCHAPECÓ

E-mail: [zanin@unochapeco.edu.br](mailto:zanin@unochapeco.edu.br)

**Linha Temática:** Controladoria no Setor Público

### RESUMO:

Objetivo deste artigo consiste em identificar as funções da controladoria exercidas pelos *Controllers* municipais para compará-las com as funções da Controladoria mais mencionadas na literatura. Para tanto, foi utilizada pesquisa por meio de aplicação de questionário com os *Controllers* de sete municípios do sudoeste do Paraná. Os resultados obtidos apontam que os municípios executam as funções da controladoria definidas na literatura, mas que atuam mais fortemente nas funções “Gerencial-estratégica”, “Proteção de ativos”, “Avaliar orçamento”, “Controle de riscos” e, em menor grau de relevância, nas funções “Custos”, “Contábil”, “Planejamento/controlado” e “Tributária”. Por outro lado, quanto às atividades mais desenvolvidas a prioridade tem sido maior nas atividades de “monitoramento e/ou gerenciamento” das funções pesquisadas. Também restou evidenciado que há um envolvimento expressivo nos procedimentos relacionados com “atividades mais sofisticadas” e na “execução” das tarefas atreladas à determinadas funções. Porém, foi apurado que a controladoria atua um pouco no “cumprimento de prazos” e minimamente na “supervisão da receita por fonte e despesa por função” e na “supervisão da receita e despesa por categoria”. Ainda, considera-se como contribuição deste estudo o conhecimento do cenário atual da atuação da controladoria nesse conjunto de municípios paranaenses.

**Palavras-chave:** Controladoria Pública Municipal. Funções. Controle Interno.

### 1. INTRODUÇÃO

O conjunto dos procedimentos conhecidos como Controle Interno desempenha um papel importante nas organizações públicas e privadas, visto que contribui para otimizar o processo de gestão e facilita a definição de estratégias e o planejamento das entidades. No caso das instituições públicas brasileiras a fundamentação da obrigatoriedade para implantar o sistema de controle interno foi definida no artigo 70 da Constituição Federal de 1988 para o âmbito das entidades integrantes da Administração Pública Direta ou Indireta. Por outro lado, o Art. 74 da Carta Magna menciona que “os poderes legislativo, executivo e judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de avaliar, comprovar, exercer e apoiar as origens e aplicações dos recursos públicos”. Além disso, no estado do Paraná há, ainda, a necessidade de se observar a obrigatoriedade trazida pela Lei

Complementar do TCE/PR nº 113/2005, que preconiza em seu Art. 4 que “todos os jurisdicionados deverão, obrigatoriamente, instituir sistemas de controle interno (...)”.

Contudo, a implantação do sistema de controladoria em uma entidade pública ou empresa privada é complexa, visto que ainda persistem divergências na literatura acerca de seus conceitos, funções e finalidades. Acerca disso, Schmidt, Santos e Martins (2014, p.3) relatam que “a determinação exata das funções da controladoria é uma tarefa quase impossível considerando as várias atividades desempenhadas por esse departamento”. Nessa direção, Lunke, Schnorrenberger e Gasparetto (2010) afirmam que, apesar da controladoria ter evoluído no contexto empresarial nas últimas décadas, na literatura contábil ainda não há uma delimitação específica sobre suas funções.

Se no âmbito das empresas privadas não existe um consenso sobre o tema, apesar da grande quantidade de pesquisas a respeito, no contexto das entidades públicas o cenário deve ser assemelhado. Em razão dessa possibilidade emerge a questão de pesquisa que se pretende responder neste estudo: quais as funções executadas pelas controladorias das prefeituras dos principais municípios do Sudoeste do Paraná? Nesse sentido, foi estabelecido que o objetivo da pesquisa consiste em identificar as funções de controladoria exercidas pelos *Controllers* municipais abrangidos para compará-las com aquelas mais mencionadas na literatura.

A referida pesquisa se justifica, basicamente, por dois aspectos. O primeiro está relacionado à importância do controle dos gastos públicos e sua evidenciação aos munícipes. Nesse rumo, a controladoria municipal pode subsidiar o gestor público com informações que auxiliem na tomada de decisões de modo a contribuir com a otimização dos recursos, bem como facilitar a evidenciação dos números e indicadores relacionados à administração da prefeitura para informar corretamente os cidadãos. O segundo fator relevante está baseado na possibilidade de compreender as características mais marcantes da controladoria das prefeituras abrangidas, especialmente no que tange às funções executadas. Destarte, será possível confrontar as funções de controladoria mais citadas na literatura com aquelas efetivamente exercidas pelos *Controllers* municipais.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

A obrigatoriedade da implantação do controle interno nos municípios tem embasamento legal na Constituição Federal de 1988, que estabelece no Art. 31 que a fiscalização dos municípios será exercida pelo respectivo Poder Legislativo Municipal com apoio do tribunal de contas do estado e pelo controle interno de cada município. Além disso, no ano de 2000 foi publicada a Lei de Responsabilidade Fiscal (promulgada como Lei Complementar 101), em que o Art. 59 menciona que “o Poder Legislativo, diretamente ou com auxílio dos tribunais de conta, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento da LC 101/2000”. Na mesma direção, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.135/2008 que assevera que “o controle interno, sob enfoque contábil, compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público”.

Acerca disso, a Lei 4.320/64 define, em seu Art. 74, quais as funções do controle interno. Com isso, o controle interno tem um papel relevante nos órgãos públicos, sendo de sua responsabilidade avaliar, comprovar, exercer controle e apoiar aos demais que dele necessite de informações. Nesse sentido, em seu parágrafo primeiro, a referida legislação também define que “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”.

Destarte, ao falar da controladoria em órgãos públicos tem-se uma percepção de aplicação de ações e normas de controles e nem sempre os gestores têm domínio do conceito e aplicabilidade da controladoria. Assim, pode existir uma confusão no entendimento do que é

a controladoria, pois esta vem sendo confundida com a auditoria. Contudo, a controladoria oportuniza ao gestor a melhor alternativa para o gasto e para a excelência de cada área do órgão no desenho de suas atividades, visando maior qualidade do gasto, transparência e probidade administrativa (SILVA, 2013).

Slomski (2016) menciona que a controladoria poderia ser sinônimo de um concerto musical, visto que pode ser aquele órgão, departamento ou secretaria que fará com que haja uma sinfonia. Nessa direção, defende que para haver a concentração necessária é preciso que o ente público se conheça internamente, saiba quem são seus servidores, quais são suas capacidades, virtudes e fraquezas. Para tanto, o gestor público deve conhecer a instituição que dirige no tocante às suas necessidades, previsões, orçamentos e planejamentos.

Suzart, Marcelino e Rocha (2011) citam que no setor público a controladoria é direcionada principalmente para o acompanhamento da execução orçamentária, tendo como papel principal o desenvolvimento de mecanismos para otimizar a aplicação dos recursos públicos. Por sua vez, Silva (2013), assevera que numa entidade pública a fiscalização dos gastos pode ser feita e acompanhada pelos próprios cidadãos, de modo que a controladoria deve facilitar a desburocratização e fornecer as informações contábeis em linguagem acessível a todos. O mesmo autor argumenta que a controladoria, através de suas ações, proporcionará à população as ferramentas e informações cabíveis para que estes possam controlar a gestão dos recursos públicos, sendo seu papel também apoiar e orientar os gestores de recursos públicos quanto ao melhor caminho a percorrer.

A controladoria inicialmente foi aplicada nas empresas privadas. Por isso, suas práticas e procedimentos foram gradativamente adaptadas e direcionadas aos órgãos públicos. No entanto, Cavalheiro e Flores (2007) argumentam que não há a possibilidade de haver aplicação igual entre a gestão pública e a praticada pela ação privada. Isto porque a administração pública espontaneamente terá seus procedimentos mais tardios, pois terá que licitar, observar prazos e ritos processuais, fundamentar as decisões e dar divulgação aos atos com datas predeterminadas pela legislação.

Silva (2013) cita que o objetivo da controladoria pública é prevenir e proporcionar ao gestor a antecipação de eventuais desvios dos padrões anteriormente estabelecidos. Nesse rumo, argumenta que os tipos de controles a utilizar podem ser classificados como “internos” e “externos”. O controle interno é aquele efetuado pelo próprio órgão, no âmbito de sua administração, com objetivo de controlar e verificar a regularidade e a legalidade de seus atos. Por outro lado, o controle externo é aquele exercido por órgão estranho à administração e que não integra a estrutura do órgão controlado, sendo exercido geralmente pelos Tribunais de Contas. O mesmo autor explica, ainda, que o controle interno tem como função a normatização dos processos e rotinas administrativas.

## **2.1. Funções da controladoria**

Schmidt, Santos e Martins (2014) afirmam que determinar as funções da controladoria é uma tarefa complicada (ou ainda impossível), devido ao fato de que podem ser exercidas várias funções de acordo com o tipo ou porte de empresa, entidade ou órgão. Essa opinião é compartilhada por Peleias (2002), que ressalta que as funções da controladoria variam de acordo com as especificidades do modelo de gestão adotado por uma organização e que, por isso, observa-se a existência de diferentes classificações sobre essas funções, mesmo que tenham características semelhantes. Contudo, alguns estudos abordaram o tema, conforme evidenciado na sequência.

Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1997) destacam que as funções típicas da controladoria são: função de planejamento, função de controle, função informativa, função contábil e função complementar (que corresponde às demais atividades desempenhadas pela controladoria). De forma assemelhada, Piai (2000) advoga que podem ser arroladas como

funções típicas da controladoria as seguintes: função informacional, função de avaliação do desempenho e do resultado, função de planejamento e função de apoio às operações. Por sua vez, Borinelli (2006) elencou oito funções para controladoria: função contábil, função gerencial-estratégica, função de custos, função tributária, função de proteção e controle dos ativos, função de controle interno, função de controle de riscos e função de gestão de informação.

Entretanto, Suzart, Marcelino e Rocha (2011) defendem que no âmbito da gestão pública as atividades da controladoria pública podem ser agrupadas por funções, conforme elencado a seguir: função contábil, função gerencial-estratégica, função tributária, função de proteção e controle dos ativos, função de controle interno e função de controle de risco. Convém destacar, ainda, que a execução das funções da controladoria no âmbito público também cabe ao *Controller*. Sobre isso, Slomski (2016) observa que o *Controller*, no ente público, deve ter em mente que a administração pública é milenar e desde os primórdios os gestores públicos vêm buscando o ótimo em seus resultados. Ressalta, ainda, que esse profissional deve saber que a entidade pública sofre externalidades positivas e negativas, bem como arca com o risco moral pelas informações apresentadas aos contribuintes.

Em relação a pesquisas anteriores sobre a utilização da controladoria em prefeituras, este ainda é um tema pouco explorado na literatura contábil brasileira. Contudo, foram encontrados alguns estudos anteriores sobre a controladoria aplicada a esse tipo de entidade pública, onde é pertinente salientar as pesquisas de Rebién e Amorim (2008), Cavalcante, Peter e Machado (2011), Eckert *et al.* (2012), Rodrigues e Betim (2014) e Silva, Carneiro e Ramos (2015).

### 3. METODOLOGIA

Quanto ao desenho metodológico, esta pode ser caracterizada como uma pesquisa quantitativa de descrição. Rauen (2015, p. 157) menciona que esse tipo de estudo é mais conhecido 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”.

Por outro lado, Carvalho e Schiozer (2015, p. 215) ressaltam que as pesquisas do tipo *survey* estão sujeitas a limitações, que podem advir da existência de potenciais vieses de “não respondentes”, de “aquiescência”, de “*straight-line*” e de “respostas socialmente desejáveis”. Nesse rumo, Gil (2009) destaca como uma das possíveis limitações desse tipo de estudo a ênfase em aspectos perceptivos, visto que levantamentos recolhem dados que se referem às percepções das pessoas acerca de si mesmas. Isto pode gerar distorções, porque há muita divergência entre o que as pessoas fazem (ou sentem) e o que elas dizem a respeito.

No que tange à forma de abordagem quantitativa, Richardson *et al.* (1999) aduzem que essa modalidade envolve as pesquisas que empregam a quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples (como percentual, média, desvio padrão etc.) até aquelas mais complexas (como coeficientes de correlação, análises de regressão etc.).

Quanto ao procedimento de coleta de dados, este aconteceu por intermédio da aplicação de questionário específico, que foi encaminhado por e-mail no mês de janeiro de 2017 aos *Controllers* das prefeituras abrangidas, após contato telefônico com esses profissionais solicitando-lhes a participação no estudo. Entretanto, antes de sua aplicação esse questionário foi testado por *Controllers* dos municípios paranaenses de Cruzeiro do Iguaçu, São Jorge do Oeste e Barracão (que posteriormente não participaram do estudo final) para ajustar as questões incluídas. Nessa direção, os poucos ajustes sugeridos se referiam à redação, sem necessitar alterações de conteúdo.

No que concerne à sua configuração, o instrumento utilizado estava dividido em duas partes. Na primeira metade do questionário foram apresentadas questões com o intuito de conhecer a configuração atual da controladoria, como data de criação do setor, lei que regulamentou sua existência, número de funcionários, formação e tempo de experiência do *Controller* etc. Na segunda parte do instrumento de pesquisa foi inquirido acerca da execução das funções da controladoria no âmbito das prefeituras enfocadas. Para tanto, foram apresentadas perguntas cujos conteúdos abrangeram as funções deslindadas no Quadro 1, que informa também as bases teóricas que fundamentaram tais questões.

Quadro 1 – Funções pesquisadas e respectiva fundamentação teórica

Funções	Base teórica
Função Contábil	Wilson, Roehl-Anderson e Bragg (1997)
Função gerencial-estratégica	Borinelli (2006)
Função de proteção e controle de ativos	Borinelli (2006)
Função de custos	Borinelli (2006)
Função tributária	Borinelli (2006)
Função de planejamento e controle	Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010)
Função de controle de risco	Suzart, Marcelino e Rocha (2011)
Função de avaliar o cumprimento de orçamentos	Lei 4.320/64

Fonte: elaborado pelos autores.

Quanto à população e amostra, o estudo abrangeu os municípios sediados nas microrregiões de Pato Branco (composta por 10 cidades) e de Francisco Beltrão (com 19 municípios), ambas localizadas no sudoeste do estado do Paraná. Porém, foram priorizadas as cidades com maior número de habitantes, sendo que na microrregião de Francisco Beltrão foram selecionados os municípios de Francisco Beltrão, Dois Vizinhos, Santo Antônio do Sudoeste e Nova Prata do Iguaçu. Esse grupo envolve aproximadamente 61,62% da população da microrregião em tela e cerca de 1,41% da população do estado do Paraná, estimada em 11.242.720 habitantes, segundo o IPARDES (2016). No caso da microrregião de Pato Branco o estudo priorizou as cidades de Pato Branco, Mariópolis e Chopinzinho, que juntas englobam 63,20% da população desta microrregião (IPARDES, 2016) e 0,95% da população estadual.

## 4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nas próximas seções são apresentados e analisados os principais resultados apurados na pesquisa ora relatada.

### 4.1. Perfil da área de controladoria dos municípios abrangidos

Na primeira parte do questionário foi inquirido acerca dos aspectos que caracterizam o setor de controladoria das prefeituras em tela, conforme destacado a seguir.

Quanto ao quadro de pessoal, constatou-se que o município de Dois Vizinhos é o único que conta com dois funcionários trabalham na área de controladoria, enquanto que nos demais somente uma pessoa atua. Sobre a subordinação hierárquica se apurou que a maioria dos respondentes (85,71%) afirmou que a controladoria está vinculada diretamente ao executivo municipal e somente em uma prefeitura está subordinada ao departamento de Contabilidade. Em termos de vínculo empregatício, todos os que trabalham na controladoria são concursados, mas foram remanejados dos cargos originais para a função de *Controller*. Acerca da experiência no cargo destacou-se o caso do município de Dois Vizinhos, onde o profissional mencionou que atua como *Controller* há 16 anos. Nos demais, as respostas

coligidas revelam a permanência no cargo por nove anos (Mariópolis), sete anos (Chopininho), três anos (Nova Prata do Iguçu), dois anos (Santo Antônio do Sudoeste e Pato Branco) e um ano e três meses (Francisco Beltrão).

Quanto à escolaridade, três dos participantes afirmaram ter curso superior e concluíram pós-graduação; um está cursando graduação em Ciências Contábeis; outro faz curso de especialização e dois fizeram somente a graduação. Sobre os cursos de graduação desses profissionais se constatou que quatro fizeram Ciências Contábeis, um Tecnologia em Alimentos, um Gestão Pública e um concluiu o curso de Direito. No que tange à cursos de Especialização feitos pelos respondentes, três cursaram especialização em Contabilidade (ou nome assemelhado), um cursou Gestão Pública e outros três não fizeram esse tipo de curso.

## 4.2. Funções de controladoria executadas nas prefeituras pesquisadas

A segunda parte do questionário versava sobre o exercício das funções de controladoria no âmbito das prefeituras das cidades abrangidas, como exposto a seguir.

### 4.2.1. Funções contábil e gerencial/estratégica

Inicialmente foi indagado acerca das funções “Contábil” e “Gerencial/Estratégica”, cujas respostas coligidas estão evidenciadas no Quadro 2.

Quadro 2 - Funções "Contábil" e "Gerencial/Estratégica"

	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
1. Atividades de escrituração da contabilidade							
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas				X			
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento		X	X			X	X
Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo					X		
Não há envolvimento da controladoria nessa atividade	X						
2. Elaboração dos balanços e outras peças contábeis exigidas pela legislação	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas		X		X			
Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo	X					X	
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento			X				X
Ocorre na execução	X						
Não há envolvimento da controladoria nessas atividades					X		
3. Elaboração dos relatórios gerenciais exigidos pela alta administração	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas	X			X			
Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo						X	
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento			X		X		X
Ocorre na execução	X	X					
4. Análise das informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, Financeira e não financeira relacionadas/fornecidas aos gestores da prefeitura?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas				X			
Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo						X	
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento	X	X	X		X		X
5. A controladoria assegura a implementação e gestão dos sistemas de informação sobre informações contábeis, econômicas, financeiras, não financeiras e patrimoniais?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento		X	X	X	X	X	X
Não há envolvimento da controladoria nesta atividade	X						

Fonte: dados da pesquisa.

Como visto, no Quadro 2 (e nos próximos) os municípios são citados de forma abreviada para facilitar a inserção das ilustrações no texto. No que tange à função “Contábil”

foram apresentadas as questões “1” e “2” do Quadro 2, cujas respostas possibilitam interpretar que o envolvimento da controladoria na escrituração contábil ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento destas em quatro das sete prefeituras pesquisadas. Contudo, em uma delas a participação acontece somente quando envolve o cumprimento de prazos; em outra ocorre naquelas ocasiões em que são demandadas atividades mais elaboradas/sofisticadas e em uma das prefeituras não há o envolvimento da controladoria na atividade de escrituração contábil. Quanto à atuação da controladoria na elaboração dos demonstrativos contábeis legalmente exigidos, em duas prefeituras isso ocorre apenas quando da existência de atividades de maior sofisticação e em outras duas a atuação restringe-se apenas ao monitoramento/gerenciamento. Ainda, em uma delas a controladoria não se envolve nessa função; em duas atua somente quando há a necessidade de cumprir prazos específicos e atua somente na execução no caso de uma prefeitura.

Sob o prisma da função “Gerencial/Estratégica” foram propostas as perguntas “3” a “5” do Quadro 2. No caso das atividades relativas à elaboração de relatórios gerenciais exigidos pela administração do município (questão “3”), apurou-se que em três das prefeituras abrangidas no estudo o envolvimento do *Controller* dá-se exclusivamente na tarefa de monitoramento ou gerenciamento. No âmbito das outras prefeituras verificou-se que em duas a controladoria atua na execução desses relatórios, em uma somente quando envolve o cumprimento de prazos e em outras duas cidades só quando envolver atividades mais trabalhosas. Entretanto, em Francisco Beltrão o envolvimento da controladoria ocorre especialmente nas atividades mais complexas, mas há participação do *Controller* também na execução. Ainda, no caso da questão “4” o intuito era conhecer o nível de participação da controladoria na análise das informações relacionadas ou disponibilizadas aos gestores das prefeituras em estudo. A maioria das respostas (cinco das sete pesquisadas) mostrou que os *Controllers* dessas entidades apenas monitoravam ou gerenciavam esse tipo de atividade, enquanto que um participante respondeu que essa intervenção ocorria quando envolvia atividades mais sofisticadas e outro que participava somente quando haviam prazos a cumprir. A quinta questão discorria sobre o envolvimento do *Controller* na implementação e gestão dos sistemas de informações. Seis respondentes afirmaram que estariam restritos exclusivamente ao monitoramento/gerenciamento dessas atividades e apenas em uma foi informado que não há envolvimento da controladoria nessa atividade.

#### **4.2.2. Funções de controle e proteção de ativos, custos e tributária**

Na sequência da pesquisa se pretendeu averiguar a participação da controladoria nas funções de “Controle e Proteção de Ativos”, “Custos” e “Tributária” por meio das questões “6” a “12”. A partir das respostas coletadas foi elaborado o Quadro 3, que apresenta uma síntese a respeito. No que concerne à função de Controle e Proteção de Ativos foram apresentadas três questões aos participantes. A primeira pergunta (6) versava sobre o envolvimento da controladoria no processo de contratação e controle dos seguros e foi apurado que em quatro das sete prefeituras isso acontece apenas no âmbito do monitoramento/gerenciamento. Por outro lado, para um dos pesquisados a participação acontece só quando da ocorrência de atividades mais complexas, enquanto que em outras duas não há qualquer envolvimento da controladoria com o assunto.

A segunda questão (7) pretendeu saber se a controladoria assegurava a auditoria das licitações do início ao término destas. No caso em lume, em seis das entidades abrangidas, esse envolvimento se dava de forma exclusiva no monitoramento/gerenciamento dessas atividades, enquanto que em outra essa intervenção ocorria só em algumas ocasiões quando ocorriam situações mais complexas. A terceira pergunta (8) referia-se ao nível de envolvimento do *Controller* com o registro e controle dos bens patrimoniais, constatando-se que em cinco prefeituras ocorre somente o acompanhamento dessas atividades. Nas demais,

em uma delas a participação se efetiva quando há prazos a cumprir e, em outra, quando da presença de atividades mais elaboradas/sofisticadas.

**Quadro 3 - Funções de "Controle e Proteção de Ativos", "Custos" e "Tributária"**

6. A controladoria monitora o processo de contratação e controle de seguros?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas							X
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento		X	X		X	X	
Não há envolvimento da controladoria nessas atividades	X			X			
7. A controladoria assegura a auditoria das licitações, da origem ao término do processo?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas							X
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento	X	X	X	X	X	X	
8. A controladoria monitora e assegura o registro e controle dos bens patrimoniais?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas							X
Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo				X			
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento	X	X	X		X	X	
9. A controladoria registra, mensura, controla, analisa e avalia os custos da prefeitura?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas	X						X
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento			X		X	X	
Ocorre na execução		X					
Não há envolvimento da controladoria nessas atividades				X			
10. A controladoria efetua análises gerenciais sobre os gastos/custos da prefeitura?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas	X						
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento				X	X	X	
Ocorre na execução	X	X	X				X
11. A controladoria realiza a coordenação de ações visando a otimização e e maximização da receita pública?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas							X
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento		X		X	X	X	
Ocorre na execução			X				
Não há envolvimento da controladoria nessa atividade	X						
12. A controladoria supervisiona a arrecadação e as despesas da prefeitura	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Sim, supervisiona a receita por fontes e da despesa por funções do Gov. Municipal					X	X	
Sim, supervisiona as Receitas e Despesas segundo as categorias	X			X			
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento		X					X
Ocorre na execução			X				

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto à função de Custos, foram apresentadas duas questões (números “9” e “10” do Quadro 3). A pergunta inicial (9) inquiria acerca da possibilidade de a controladoria participar nas atividades ligadas ao registro, controle, análise e avaliação dos custos da prefeitura. As respostas coletadas permitem deduzir que três dos respondentes informaram exercer apenas as atividades de monitoramento/gerenciamento dos custos das prefeituras. Contudo, um *Controller* afirmou que não se envolve com esse assunto, outros dois mencionaram que as suas participações se limitam às atividades mais complexas e um registrou que se envolve na execução dessas atividades.

A questão seguinte (10) indagava se a controladoria efetuava análises gerenciais sobre os custos da prefeitura. A partir das respostas se chegou à conclusão de que em quatro dessas entidades havia o envolvimento na execução dessas atividades, enquanto que nas outras três a participação acontecia exclusivamente no monitoramento/gerenciamento dessas análises. Entretanto, no município de Francisco Beltrão a controladoria, além de efetuar análise da execução, também participa de atividades mais elaboradas/sofisticadas.

Por último, as questões “11” e “12” tratavam sobre a atuação da controladoria no contexto da função Tributária. Inicialmente foi perguntado (questão 11), se este setor se envolvia com a coordenação de ações visando maximizar e otimizar a receita pública. Apurou-se, então, que quatro dos sete *Controllers* envolviam-se só com o monitoramento/gerenciamento dessas ações, enquanto que um afirmou que atua na execução

destas, e outro, que participa somente no caso de existirem atividades mais sofisticadas. Ainda, um *Controller* afirmou que não há envolvimento da controladoria nesta atividade.

Além disso, foi pesquisado acerca da participação da controladoria na supervisão das formas de arrecadação da prefeitura, bem como na alocação das despesas do município (questão 12). Foi constatado que em duas prefeituras ocorre a supervisão da receita por fontes e da despesa por funções; em outras duas acontece apenas no âmbito do monitoramento/gerenciamento; em duas a controladoria supervisiona as receitas e as despesas por categorias e em uma a atuação ocorre exclusivamente na execução dessas atividades.

### 4.2.3. Funções de planejamento e controle, controle de risco e avaliação do orçamento

Em relação às funções de “Planejamento e Controle”, “Controle de Risco” e “Avaliação do Orçamento” (abordadas nas questões “13” a “18”) foi identificada a realidade sintetizada no Quadro 4.

Quadro 4 - Funções de "Planejamento e Controle", "Controle de Risco" e "Avaliar o Orçamento"

13. A Controladoria coordena esforços no sentido de que os gestores e demais unidades Administrativas trabalhem buscando maximizar o resultado global da prefeitura?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas							X
Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo				X			
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento	X				X	X	
Ocorre na execução.		X	X				
14. A Controladoria realiza a coordenação, assessoramento e consolidação do Planejamento e orçamento governamental?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas				X			X
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento		X			X	X	
Ocorre na execução			X				
Não há envolvimento a controladoria nessa atividade	X						
15. A controladoria acompanha a realização de auditoria contábil?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Sim, em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas	X	X			X		X
Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo						X	
Ocorre na execução			X	X			
16. A Controladoria analisa e emite recomendações quanto ao aspecto da eficiência na execução da despesa orçamentária	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas							X
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento	X				X	X	
Ocorre na execução		X	X	X			
17. A Controladoria monitora o grau de aderência entre o orçamento planejado e o realizado, colaborando na adoção de medidas corretivas?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas							X
Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo						X	
Ocorre na execução	X	X	X	X			
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento	X				X		
18. A Controladoria analisa e emite recomendações quanto ao aspecto da legalidade da Execução da despesa orçamentária?	FB	DV	SAS	NPI	PB	CHOP.	MAR.
Ocorre em algumas atividades mais elaboradas/sofisticadas	X			X			X
Ocorre em algumas atividades de cumprimento de prazo						X	
Ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento	X				X		
Ocorre na execução		X	X				

Fonte: dados da pesquisa.

No que concerne à função de Planejamento e Controle foram apresentadas duas perguntas aos participantes. A primeira delas (questão 13) versava sobre o envolvimento da controladoria na coordenação de esforços junto aos gestores e outras unidades administrativas buscando maximizar os resultados globais da prefeitura. Acerca disso constatou-se que em três das sete prefeituras a intervenção da controladoria ocorre apenas no monitoramento e/ou gerenciamento. Em dois municípios isso acontece na execução do planejamento, em outra prefeitura apenas quando envolve o cumprimento de prazos e em uma só em algumas

atividades mais específicas. Na questão seguinte (14) indagou-se sobre a possibilidade de a controladoria realizar a coordenação, assessoramento e consolidação do planejamento e orçamento governamental. As respostas deram conta de que em três prefeituras isso ocorre apenas no monitoramento/gerenciamento, enquanto em outras duas acontece exclusivamente em atividades mais elaboradas ou sofisticadas. Além disso, em uma prefeitura há a participação na execução e em outra não há qualquer envolvimento da controladoria nessa atividade. Quanto à função de “Controle de riscos” foram apresentadas duas questões sobre o assunto (15 e 16). A primeira questão (15) investigou o envolvimento e acompanhamento da controladoria no processo de auditoria contábil, no qual consta que em quatro prefeituras costuma ocorrer em atividades mais específicas. No caso das demais foi informado que em uma prefeitura existe a intervenção da controladoria só quando há a necessidade de cumprimento de prazos e em outros dois municípios os *Controllers* participam da execução do processo de auditoria. A pergunta seguinte (16) visou identificar se a controladoria analisa e emite recomendações quanto ao aspecto da eficiência na execução da despesa orçamentária. Três municípios informaram que isso ocorre na fase de execução, enquanto que outros três alegaram que há interferência do *Controller* apenas no monitoramento/gerenciamento dessas atividades. Ainda, em outra cidade essa intervenção ocorria só em algumas ocasiões envolvendo situações mais complexas.

As duas últimas perguntas apresentadas (17 e 18) versavam sobre a avaliação do orçamento. Na primeira questão (17) foi inquirido sobre o envolvimento da controladoria no monitoramento do grau de aderência entre orçamento “planejado” e o “realizado” em termos de colaborar com medidas corretivas. As respostas trouxeram a informação de que em quatro municípios a controladoria atua na execução (FB, DV, SAS e NPI), em uma quando envolve o cumprimento de prazos (CHOP.), em outra somente em algumas atividades mais complexas (MAR.) e em duas a atuação se dá no monitoramento/gerenciamento a respeito (FB e PB).

A última pergunta (18) indagava se a controladoria analisa e emite recomendações acerca da legalidade da execução da despesa orçamentária. As respostas coligidas mostraram que em duas prefeituras o envolvimento da controladoria se dava na execução (DV e SAS), enquanto em dois municípios o envolvimento da controladoria ocorria apenas no monitoramento dessas atividades (FB e PB). Entretanto, em outra prefeitura (CHOP.) tal interferência acontece quando envolve o cumprimento de prazos e em três quando da existência de atividades mais sofisticadas (FB, NPI e MAR.).

### 4.3. Análise dos resultados

A configuração do questionário aplicado facultou analisar os resultados por ângulos como (i) o nível de envolvimento dos *Controllers* nas atividades vinculadas às funções e (ii) as funções priorizadas por esses profissionais das prefeituras pesquisadas.

Em relação à primeira perspectiva citada, com o fito de facilitar a análise em conjunto da realidade apurada foi elaborada a Tabela 1, onde é apresentada uma síntese das respostas obtidas por função, a partir das 18 questões apresentadas, em termos do modo de atuação da controladoria nos sete municípios pesquisados. Como visto na Tabela 1, há uma maior participação dos *Controllers* nas atividades relacionadas com “monitoramento/gerenciamento”, visto que foram feitas 60 menções a respeito no rol de respostas obtidas. Neste caso, as interferências mais frequentes acontecem nas atividades ligadas às funções de “Proteção de Ativos” (25 % das respostas a respeito) e “Gerencial/estratégico” (com 23,33%). Estas foram seguidas pelas funções “Contábil”, “Custos”, “Tributária” e “Planejamento e Controle” (cada uma com 10% do total das citações apuradas). Por outro lado, nas funções “Avaliar Orçamento” e “Controle de Riscos” o monitoramento e/ou gerenciamento ocorreu com menos frequência (4 e 3 respostas, respectivamente).

Tabela 1 – Síntese das respostas sobre o envolvimento da controladoria nas atividades das funções

Itens	Atividades mais sofisticadas		Cumprimento de prazo		Monitoramento e/ou gerenciamento		Execução		Não há envolvimento		Supervisão da receita por fonte e despesa por função		Supervisão da receita e despesa por categoria	
	No. resp.	%	No. resp.	%	No. resp.	%	No. resp.	%	No. resp.	%	Nº. resp.	%	Nº. resp.	%
F. tributária	1	3,8%	-	-	6	10%	2	8,3%	1	12,5%	2	100%	2	100
F. contábil	3	11,5%	3	30%	6	10%	1	4,2%	2	25%	-	-	-	-
F. gerencial/estrat.	3	11,5%	2	20 %	14	23,3%	2	8,3%	1	12,5%	-	-	-	-
F. proteção de ativos	3	11,5%	1	10%	15	25%	-	-	2	25%	-	-	-	-
F. controle de riscos	6	23,1%	1	10%	3	5%	5	20,8%	-	-	-	-	-	-
F. custos	3	11,5%	-	-	6	10%	5	20,8%	1	12,5%	-	-	-	-
F. avaliar orçamento	4	15,4%	2	20%	4	6,7%	6	25%	-	-	-	-	-	-
F. planej. e controle	3	11,5%	1	10%	6	10%	3	12,%	1	12,5%	-	-	-	-
Totais	<b>26</b>	<b>100%</b>	<b>10</b>	<b>100%</b>	<b>60</b>	<b>100%</b>	<b>24</b>	<b>100%</b>	<b>8</b>	<b>100%</b>	<b>2</b>	<b>100%</b>	<b>2</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborada pelos autores.

O segundo maior envolvimento da controladoria ocorreu quando da existência de “atividades mais sofisticadas”, ou seja, aquelas que requerem a contribuição específica do profissional deste setor. Acerca disso foram identificadas 26 citações, destacando-se as intervenções do *Controller* na função “Controle de Riscos”, já que seis respostas (23,08% do total) informaram isso. Ainda, em quatro prefeituras há atuação na função “Avaliar Orçamento” (15,38% das respostas) e nas outras cinco funções ocorreram três menções para cada uma (o que equivale a 11,54%), enquanto que no caso da função “Tributária” apenas 3,85% das respostas fizeram referências à participação nesse tipo de tarefa mais complexa.

A terceira maior atuação dos *Controllers* foi apurada na “execução” de determinadas atividades, pois 24 respostas foram colhidas nesse rumo. Ou seja, seis destas menções (25% do total) sobre a intervenção do profissional como executor das mesmas ocorreram na função “Avaliar Orçamento”, cinco citações relacionavam-se com “Controle de Riscos” e “Custos” (ambas com 20,83%) e três em relação à função “Planejamento e Controle” (12,5%). Adicionalmente foi apurado que houve duas respostas dando conta que o profissional atua na execução de tarefas ligadas à função “Gerencial/estratégico” e “Tributária” e uma resposta para a função “Contábil”.

Quanto ao envolvimento com atividades ligadas ao “cumprimento de prazos” foram amealhadas dez respostas a respeito, nas quais se destacaram as funções “Contábil” (com 30% do total das menções desta categoria), “Gerencial/estratégico” e “Avaliar Orçamento” (ambas com 20% das citações) e “Proteção dos ativos”, “Controle de risco” e “Planejamento e controle” com uma citação para cada uma destas. Apenas duas respostas apontaram a participação do *Controller* na “supervisão das receitas por fontes e nas despesas por funções” e outras duas citações foram apuradas em relação à “supervisão das receitas e despesas por categorias”. Destarte, concluiu-se que os *Controllers* das sete prefeituras abrangidas no estudo priorizam o “acompanhamento” das atividades ligadas às funções de controladoria elencadas, mas também se envolvem (em grau menor) quando há atividades mais sofisticadas/complexas e na execução de determinadas tarefas. Por outro lado, participam esporadicamente quando estiver em risco o cumprimento de prazos. Com isso, é possível considerar que esses resultados se aproximam da pesquisa de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), especialmente no que tange ao aspecto de que a controladoria pública se envolve com as funções descritas na literatura, mas esse envolvimento é menor no contexto do serviço público.

No que tange à análise sob a segunda perspectiva (das funções priorizadas pelas controladorias municipais) é interessante destacar alguns aspectos. Nesse caso, o questionário foi concebido prevendo a possibilidade de mais de uma resposta, visto que os profissionais poderiam se envolver de várias maneiras com as funções elencadas.

A respeito da função “Tributária”, esta corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade fiscal (BORINELLI, 2006) e tem por objetivo supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011). Conforme exposto na Tabela 1, nesta função foi constatado maior grau de participação na atividade de “monitoramento e/ou gerenciamento” (com seis citações). Além disso, foi indicado envolvimento com as atividades “execução”, “supervisão da receita por fonte e despesa por função” e “supervisão da receita e despesa por categoria” por dois respondentes para cada uma destas, enquanto que um participante relatou que participa somente de “atividades mais sofisticadas” e outro que “não há envolvimento” com essa área tributária.

No caso da função “Contábil”, esta compreende as atividades desempenhadas pela contabilidade financeira, fiscal e de custos, visando, em especial, o fornecimento de informações fundamentais ao processo decisório (WILSON; ROHEL-ANDERSON; BRAGG, 1997). As respostas obtidas revelaram que os *Controllers* das prefeituras pesquisadas executam a função contábil principalmente por intermédio do “monitoramento e/ou gerenciamento” (seis afirmações a respeito), das atividades que contribuam para o “cumprimento de prazos” e a conclusão de “atividades mais sofisticadas” (ambas com três respostas) e da “execução” (em apenas um caso). Contudo, em dois municípios foi observado que não haveria envolvimento da controladoria com esta função. Destarte, pelo conjunto de respostas acerca da função “Contábil” concluiu-se que os *Controllers* pesquisados atuam mais como usuários (e não geradores) da informação contábil, o que corrobora o estudo de Martins *et al.* (2012) que aduz que “a controladoria não exerce controle sobre a área contábil, ela apenas age como um usuário da contabilidade e define algumas diretrizes contábeis”. Entretanto, tal resultado contraria outra pesquisa (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011) que destacou que todas as instituições públicas pesquisadas executavam atividades atreladas à função “Contábil”.

No tocante à função “Gerencial-estratégica”, Borinelli (2006) aduz que está relacionada com as atividades que visam o apoio à tomada de decisões e ao alcance dos objetivos organizacionais. Diante disso, observa-se na Tabela 1 que os *Controllers* dos municípios ora estudados executam esta função estratégica-gerencial com maior ênfase na atividade de “monitoramento e/ou gerenciamento” (com 14 citações), seguida das “atividades mais sofisticadas” (com três respostas), do “cumprimento de prazo” e da “execução” (ambas com duas menções). Por outro lado, apenas um *Controller* afirmou que não se envolve com esta função. Esse baixo envolvimento com esta função contraria as pesquisas de Assis, Silva e Catapan (2016) e Suzart, Marcelino e Rocha (2011), onde esta última apurou que 92,8% das controladorias públicas abrangidas no estudo executam a função “Gerencial-estratégica”.

Quanto à função “Proteção e controle de ativos”, Borinelli (2006) assevera que esta compreende as atividades de salvaguarda dos ativos da organização. No âmbito das prefeituras pesquisadas foi apurada maior relevância da atividade de “monitoramento e/ou gerenciamento”, com quinze citações positivas nas perguntas a respeito. Também foi relatado o envolvimento em “atividades mais sofisticadas” (três respostas), no “cumprimento de prazo” (um participante) e dois respondentes alegaram não ocorrer qualquer envolvimento nesse campo. A atuação da controladoria evidenciada na Tabela 1 se mostrou menos efetiva que aquela retratada no estudo assemelhado de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), visto que a proteção e controle de ativos era realizada por 13 das 14 instituições públicas abrangidas naquela pesquisa.

Acerca da função de “Controle de Risco”, que se presta a avaliar a execução dos contratos de gestão; prevenir e combater a corrupção (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011), comprovou-se na Tabela 1 que a participação dos profissionais da controladoria dos sete municípios enfocados é maior nas “atividades mais sofisticadas” e na “execução”, com respectivamente seis e cinco respostas nesse sentido. Ainda, três informaram que há envolvimento com a atividade de monitorar/gerenciar e um com o cumprimento de prazos. Esse resultado se assemelhou com a realidade descrita por Assis, Silva e Catapan (2016), que evidenciaram que tal função era plenamente executada pelas entidades que pesquisaram.

Em relação à função de “Custos”, Borinelli (2006) menciona que relaciona-se com as atividades desenvolvidas pela contabilidade de custos. No caso das prefeituras em tela, os resultados apresentados denotam que os *Controllers* atuam especialmente no “monitoramento e/ou gerenciamento” (seis respostas), na “execução” (cinco afirmações) e nas atividades mais complexas (3 menções). Somente um participante informou não haver envolvimento com esse assunto. Esse nível de atuação da controladoria nesses municípios diverge dos resultados encontrados por Suzart, Marcelino e Rocha (2011) e por Assis, Silva e Catapan (2016), onde foi averiguado que tal função não era executada nos contextos das administrações públicas que pesquisaram. Em termos da função “Avaliar Orçamento”, esta tem embasamento em legislação pública própria, pois a Lei no. 4.320/64 define, em seu Art. 74, que as funções do controle interno envolvem “avaliar o cumprimento das metas previstas no plano Plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União”. Nesse rumo, pelos dados da Tabela 1 é possível concluir que a participação dos profissionais inquiridos ocorre com maior ênfase nas tarefas relacionadas com “execução” (seis respostas), “monitoramento e/ou gerenciamento” e “atividades mais complexas” (ambas com quatro citações) e no “cumprimento de prazos” (com duas menções a respeito). Ao cotejar esse resultado com outros estudos com a mesma linha de interesse foram identificadas semelhanças com os de Suzart, Marcelino e Rocha (2011) e Assis, Silva e Catapan (2016), de vez que em ambos essa atividade estava bastante presente no cotidiano da controladoria dos órgãos públicos pesquisados.

Quanto à função “Planejamento e controle”, esta se refere à determinação de um plano de ação que forneça uma base para que os objetivos traçados sejam atingidos (planejamento) e à mensuração do desempenho atual em relação a padrões esperados (controle), conforme o entendimento de Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010). No âmbito das sete prefeituras em tela foi apurado que o envolvimento maior da controladoria ocorria com “monitoramento e/ou gerenciamento” desta função, visto que seis respostas foram nessa direção. Ainda, três respondentes afirmaram que há atuação nas “atividades mais sofisticadas” e outros três se envolvem na “execução”, enquanto que um inquirido relatou atuar apenas quando existe a necessidade de cumprir prazos. Por outro lado, em uma das prefeituras não há qualquer envolvimento do *Controller* com a função ligada ao planejamento e controle da prefeitura. Esses resultados estão em linha com as duas pesquisas citadas anteriormente, mostrando participação mediana dos profissionais da controladoria nesse tipo de função.

## 5. CONCLUSÕES

O artigo objetivava identificar as funções de controladoria exercidas pelos *Controllers* de sete municípios do sudoeste do Paraná para compará-las com as funções da controladoria mais mencionadas na literatura. Nesse sentido, os dados coletados a partir do questionário de 18 perguntas aplicadas aos participantes e as análises efetuadas permitiram concluir que tal objetivo foi alcançado, conforme relatado nas seções precedentes que descrevem as funções mais executadas, bem como as tarefas mais presentes no desenvolvimento das atividades associadas às mesmas.

Quanto aos “achados” mais relevantes é pertinente destacar alguns pontos. No caso das funções executadas o envolvimento dos profissionais da controladoria se mostrou presente nas oito funções elencadas. Nessa direção, a ordem decrescente do número de respostas que informaram alguma forma de atuação do *Controller* nas funções foi a seguinte: “Gerencial-estratégica” (21 citações), “Proteção de ativos” (19 menções), “Avaliar orçamento” (16), “Controle de riscos” (15), “Custos” (14), “Contábil” e “Planejamento/controle” (ambas com 13 respostas) e “Tributária” (12). Por outro lado, duas respostas alegaram que não haveria envolvimento da controladoria com as funções “Contábil” e “Proteção de ativos” e uma resposta indicou essa mesma situação em termos das funções “Tributária”, “Gerencial-estratégica”, “Custos” e “Planejamento/controle”.

No que tange às atividades mais desenvolvidas, apurou-se que a atuação dos *Controllers* tem sido mais forte nas atividades de “monitoramento e/ou gerenciamento” das funções pesquisadas. Também restou evidenciado que há um envolvimento expressivo nos procedimentos relacionados com “atividades mais sofisticadas” e na “execução” das tarefas atreladas à determinadas funções. Porém, foi apurado que a controladoria atua um pouco no “cumprimento de prazos” e minimamente na “supervisão da receita por fonte e despesa por função” e na “supervisão da receita e despesa por categoria”.

Além do conhecimento das funções e atividades (conforme relatado nos parágrafos precedentes), considera-se como contribuição deste estudo o conhecimento do cenário atual da atuação da controladoria nesse restrito conjunto de municípios do sudoeste do Paraná. Em que pese essa peculiaridade, os autores defendem que a evidenciação das características mais marcantes acerca da controladoria dessas prefeituras pode ensejar comparações com o fito de auxiliar ou orientar as entidades que representam os municípios paranaenses na determinação de procedimentos que aprimorem ou fortaleçam a atuação das controladorias municipais.

Quanto às limitações do estudo, além do reduzido número de prefeituras pesquisadas (o que circunscreve as conclusões oriundas a esse grupo de cidades), houve certa dificuldade para obter alguns dados nos portais de transparência de determinados municípios, especialmente no que se refere à atualização das informações inseridas nesses *sites*.

Por último, no que concerne às recomendações para trabalhos futuros sugere-se a expansão para a totalidade dos municípios de determinada região paranaense ou de outro estado brasileiro, com a intenção de confrontar os resultados e elevar o nível de confiabilidade do cenário retratado.

## 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), v. 14, n. 3, p. 26-43, 2016.
- BORINELLI, M. L. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 352 f. *Tese de Doutorado*. USP. São Paulo, 2006.
- BRASIL, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso 10 set.2016.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/constituicaocompilado.htm>>. Acesso em: 05 dez. 2016.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal. Brasília. DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 07 jan. 2017.
- CARVALHO, C. J.; SCHIOZER, R. F. Determinants of supply and demand for trade credit by micro, small and medium-sized enterprises. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo v. 26, n. 68, p. 208-222, 2015.

- CAVALCANTE, D. S.; PETER, M.G.A; MACHADO, M. V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, São Paulo v. 4, n. 1, p. 24-43, 2011.
- CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. *A organização do sistema de controle interno municipal*. CRC/RS, n. 4, 2007. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_cont\\_int\\_mun.PDF](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF)>. Acesso em: 05 jan. 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. Dispõe sobre controle interno. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001135](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135)>. Acesso em: 5 dez. 2016.
- ECKERT, A. et al. Análise do perfil da controladoria na gestão pública: o caso dos municípios gaúchos pertencentes ao Vale do Caí. In: IX CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO-CONVIBRA, *Anais...* São Paulo. 2012.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações - FEA-RP/USP*, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.
- MARTINS, P. L. et al. Práticas de controladoria nas organizações públicas municipais. In: IX SEGeT. Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2012, Resende/RJ. *Anais...* IX SEGeT, 2012.
- PARANÁ (estado). Lei Complementar Estadual nº 113 de 15 de dezembro de 2005. D.O.E. - Edição nº 7123, de 15/Dez/2005. Disponível em: <<http://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2005/12/pdf/00084392.pdf>>. Acesso em 04 de jan. 2017.
- PARANÁ, (estado). IPARDES. Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social. Disponível em: <<http://www.ipardes.gov.br>>. Acesso em 28 de dez. 2016.
- PELEIAS, I.R. *Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PIAI, M. A. B. Metodologia para implementação de sistema de controladoria. 2000. 108 f. *Dissertação* (mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil. 2000.
- 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.
- RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- RODRIGUES, S. A.; BETIM, L. A.M. Controladoria em uma entidade pública: um estudo de caso na cidade de Ponta Grossa. *Revista Organização Sistêmica*, v. 5, n. 3, p. 110-127, 2014.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; MARTINS, M. A. *Manual de controladoria*. São Paulo: Atlas, 2014.
- SILVA, E.F. *Controladoria na administração pública: manual prático para implantação*. São Paulo: Atlas, 2013.
- SILVA, N. R.; CARNEIRO, A. F.; RAMOS, E. G. Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 3, n. 2, p. 73-87, ago. 2015.
- SLOMSKI, V. Controladoria e governança na gestão pública. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- SUZART, J. A.S.; MARCELINO, C. V.; DA ROCHA, J. S. As instituições brasileiras de controladoria pública: teoria versus prática. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 14, n. 1, 2011.
- WILLSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. *Controllershship: the work of the managerial accountant*. 5. ed. New York: John Willey & Sons Inc., 1997.