

CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA: A PERCEPÇÃO DE GESTORES PÚBLICOS EM MUNICÍPIOS DA REGIÃO DA AMERIOS

*CONTROLLERSHIP IN PUBLIC MANAGEMENT: THE PERCEPTION OF PUBLIC MANAGERS IN
MUNICIPALITIES IN THE AMERIOS REGION*

DOI: [HTTP://DX.DOI.ORG/10.13059/RACEF.V11I3.593](http://dx.doi.org/10.13059/RACEF.V11I3.593)

Viviane Krein

vivianekrein@unochapeco.edu.br
PPGCCA/Unochapecó

Rodney Wernke

rodneywernke1@hotmail.com
Sem vínculo Institucional

Antonio Zanin

zanin@unochapeco.edu.br
PPGCCA/Unochapecó

Data de envio do artigo: 04 de Outubro de 2018.

Data de aceite: 20 de Julho de 2020.

Resumo: Objetivou identificar a importância atribuída pelos gestores municipais das prefeituras da região da Amerios às funções executadas pela controladoria. Foi empregada metodologia quantitativa, descritiva e de levantamento de dados com aplicação de questionário a 17 gestores municipais. O teste Mann-Whitney pelo agrupamento com base na população rejeitou a hipótese de igualdade entre as médias dos dois grupos de municípios nas atividades de elaboração do Plano Plurianual/orçamento e análise de viabilidade de projetos de investimento. Quando agrupados pela receita arrecadada, rejeitou-se a hipótese de igualdade entre as médias dos grupos nas atividades de (i) provimento das informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira fornecidas aos gestores, (ii) na análise de viabilidade de projetos de investimento e (iii) na geração de modelos de informação. Concluiu-se que os fatores contingenciais (população e receita municipal) não interferem significativamente no nível da importância atribuída às funções da controladoria, pois na maioria das questões priorizadas a média entre os dois grupos de municípios foi assemelhada.

Palavras-chave: Funções da controladoria. Gestores municipais. Survey.

Abstract: It aimed to identify the importance attributed by the municipal managers of the prefectures of the Amerios region to the functions performed by the controllership. Quantitative, descriptive and data collection methodology was applied with the application of a questionnaire to 17 municipal managers. The Mann-Whitney test by the population-based grouping rejected the

hypothesis of equality between the averages of the two groups of municipalities in the activities of preparing the Pluriannual Plan / budget and feasibility analysis of investment projects. When grouped by the revenue collected, the hypothesis of equality between the averages of the groups was rejected in the activities of (i) providing information of an accounting, equity, economic, financial and non-financial nature provided to managers, (ii) in the feasibility analysis investment projects and (iii) the generation of information models. It was concluded that the contingency factors (population and municipal revenue) do not significantly interfere in the level of importance attributed to the functions of controllership, since in most of the prioritized issues the average between the two groups of municipalities was similar.

Keywords: Controlling functions. Municipal managers. Survey.

1 INTRODUÇÃO

A globalização e as constantes mudanças em um ambiente empresarial exigente trazem condições cada vez mais acirradas para as organizações e impulsionam a efetiva materialização do controle, planejamento e gerenciamento das informações para a tomada de decisões. Diante disso, os gestores necessitam de instrumentos que permitam maior flexibilidade, velocidade, inovação e integração para atender suas demandas, o que pode ser facilitado pelo papel da controladoria quando esta atua na gestão para otimizar as estratégias e o desempenho da entidade (FERNANDES, 2009; BEUREN; MILLER, 2009).

Nessa direção, a controladoria pode contribuir para a gestão organizacional por meio de instrumentos gerenciais que articulam o planejamento com o processo decisório (MANVAILER; DIEHL; LEITE, 2017; DURIGON; DIEHL, 2013) e isso pode ocorrer também no setor público, mesmo que este tenha algumas características mais complexas que as da iniciativa privada (MESSIAS; WALTER, 2016).

Então, para buscar uma gestão pública

ideal, eficiente e transparente, é necessário controlar de modo incisivo as ações dos gestores, porque com o gerenciamento das informações por intermédio da Controladoria é possível corrigir impropriedades de forma oportuna. Destarte, é pertinente considerar que os instrumentos da controladoria se apresentam como um aliado imprescindível à gestão estatal (SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017; MACÊDO; LAVARDA, 2013).

Contudo, a controladoria na área pública é relativamente nova e o grande desafio para os profissionais desta área é potencializar a utilização dos recursos disponíveis (geralmente escassos) frente às despesas públicas crescentes e o gerenciamento transparente das contas. Por isso, a controladoria não é apenas uma resposta às demandas por transparência na prestação de contas, mas também pode atender as imposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (ASSIS; SILVA; CATAPAN, 2016; MELO *et al.*, 2016).

Nesse sentido, é interessante mencionar que a controladoria nas prefeituras passou a ser obrigatória a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que impôs um processo rigoroso quanto ao planejamento e execução orçamentária, disciplinando a gestão dos recursos públicos e exigindo maior responsabilidade e transparência dos administradores públicos. A referida lei teve o objetivo principal de intensificar o controle e o comprometimento dos gestores municipais perante as contas públicas no sentido da eficiência da alocação de recursos que proporcione melhorias na qualidade de vida da sociedade (LEITE FILHO; FIALHO, 2015).

A vigência dessa imposição legal, bem como a maior consciência de parte da população em exigir a aplicação adequada dos recursos públicos, conduziu à maior urgência na implementação e fortalecimento das controladorias nas prefeituras municipais. Entretanto, diversos fatores contingenciais (como número de habitantes, disponibilidade de recursos, dimensão territorial etc.) podem dificultar que as funções inerentes à Controladoria sejam mais aproveitadas (ASSIS; SILVA; CATAPAN, 2016). Em decorrência disso, o estágio de desenvolvimento desta unidade

organizacional pode ser bastante diferenciado de uma prefeitura para outra, o que pode acarretar níveis distintos de utilização ou de importância atribuída à controladoria pelos gestores públicos municipais.

Essa possibilidade fez emergir a seguinte questão de pesquisa: qual o nível da importância atribuída pelos gestores municipais da região da Associação dos Municípios do Entre Rios (Amerios) às funções desempenhadas pela controladoria destas prefeituras? Para buscar resposta para tal pergunta foi estabelecido o objetivo de identificar o nível da importância atribuída pelos gestores municipais da região da Amerios às funções executadas pela controladoria destas prefeituras.

Estudos com esse enfoque se justificam por alguns motivos. O primeiro diz respeito à importância da controladoria nos entes públicos, onde é responsável pelo controle e monitoramento dos gastos e pela aplicabilidade dos recursos para amparar o gestor na tomada de decisão na busca por uma administração pública mais correta, transparente e resolutiva. Para tanto, a controladoria utiliza uma visão mais global com o fito de integrar todas as áreas e, assim, promover um melhor resultado organizacional (DURIGON; DIEHL, 2013; ASSIS; SILVA; CATAPAN, 2016). O segundo aspecto relaciona-se com a carência do tema na literatura pois, conforme Durigon e Diehl (2013), a motivação entre os pesquisadores no desenvolvimento de estudos relacionados à controladoria no setor público é pequena, como indicam as poucas pesquisas acerca desta temática, no Brasil e no exterior.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O A controladoria surgiu para suprir as necessidades de planejamento e controle das empresas que atuam em um ambiente marcado pela globalização e de evolução contínua (CAVALCANTE *et al.*, 2012). Nesse sentido, Durigon e Diehl (2013) aduzem que o desenvolvimento da controladoria está diretamente ligado ao crescimento das organizações, à complexidade do processo de

gestão das empresas e à necessidade de fornecer informações por meio de seus relatórios e instrumentos gerenciais que subsidiam os gestores na tomada de decisão.

Entretanto, Borinelli (2006) assevera que não há um consenso sobre os aspectos conceituais da controladoria, que muitas vezes são divergentes e não apresentam um entendimento uniforme. Em decorrência do fato de que a controladoria teve origem nos aspectos práticos, talvez esta tenha se propagado sem ter uma definição clara sobre a sua área de atuação. Como consequência, boa parte do conhecimento conceitual a respeito está enraizado nas ideias que conduziam à aplicação no cotidiano administrativo. Portanto, é possível considerar que a teoria sobre controladoria não está consolidada e se encontra ainda em fase de desenvolvimento (LUNKES; SCHNORREBERGER; ROSA, 2013).

Por outro prisma, diversos estudos ressaltam que a controladoria possui características distintas e divide-se em duas vertentes, sendo que a primeira aborda esta como uma unidade administrativa possuidora de missão, funções e princípios norteadores no modelo de gestão organizacional. A segunda linha de entendimento a descreve como área do conhecimento com fundamentos conceitos, princípios e métodos baseados em outras ciências (LUNKES; SCHNORREBERGER; ROSA, 2013).

Assim, enquanto área do conhecimento, Mosimann e Fisch (1999) caracterizam a Controladoria como um conjunto de princípios, procedimentos e mecanismos oriundos de outras ciências (principalmente da Contabilidade) com o objetivo de orientar para atingir a eficácia. Todavia, a corrente que considera a controladoria um órgão administrativo defende que esta tem a missão de fornecer informações para uma melhor avaliação e controle do desempenho da organização como um todo, além de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão (SILVA *et al.*, 2020; SILVA; CARNEIRO; RAMOS, 2015).

A controladoria age como uma unidade de observação e comando da cúpula administrativa

porque fornece dados e informações a fim de acompanhar e planejar com o intuito de demonstrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento atuais e futuros que colocam em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa (TUNG, 1980). Nesse rumo, Nocetti e Lavarda (2019) e Lima *et al.* (2011) afirmam que a controladoria pode contribuir para o planejamento estratégico, disponibilizar relatórios e pareceres que auxiliem o processo de gestão, além de orientar e avaliar o desempenho da instituição objetivando a superação dos obstáculos que surgem no cotidiano empresarial. Dani e Beuren (2018) e Beuren, Gomes e Luz (2012) corroboram essa visão quando mencionam que a controladoria tem a finalidade de atender necessidades informativas, pois é responsável pela geração e fornecimento de dados aos gestores nas diversas etapas do processo decisório.

Ainda, na visão de Pereira e Nagano (2002) a controladoria é responsável pela apresentação de um plano de ação que potencialize os resultados individuais e globais da empresa; enquanto Fernandes (2009) advoga que a controladoria é considerada um elemento fundamental porque utiliza uma visão prospectiva para tentar antever o futuro e assegurar a sobrevivência da entidade perante as demandas impostas pelo mercado.

Nesse contexto, Lima *et al.* (2011) enfatizam que as tarefas da controladoria precisam acompanhar o dinamismo do ambiente empresarial e deve executar cinco funções básicas: planejamento (com ações voltadas aos aspectos estratégicos); avaliação e controle (que envolve a execução dos planos e o cumprimento das metas); gestão da informação (que compreende as atribuições relacionadas à geração de informações que auxiliem no processo gerencial); gestão contábil (com o desenvolvimento e implementação dos princípios e práticas contábeis) e, por fim, de riscos (o que abrange as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar e mitigar os riscos associados à organização).

Para tal finalidade cabe à controladoria desempenhar determinadas funções,

assumindo-se que estas têm o objetivo de orientar o campo de atuação de uma área do conhecimento (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013; WEBER, 2011). Portanto, as funções de controladoria podem ser definidas como um conjunto de atividades com propósitos comuns (CARRARO; SANTANNA, 2017).

A respeito disso, Beuren, Gomes e Luz (2012) registram que a controladoria pode desempenhar diversas funções, que vão desde os lançamentos contábeis até a gestão das informações alinhadas aos objetivos da entidade.

Por sua vez, Borinelli (2006) procurou sistematizar o conhecimento teórico sobre controladoria e elencou as oito principais funções e respectivas atividades, conforme deslindado no Quadro 1.

Quadro 1 - Funções e Atividades da Controladoria

FUNÇÕES	ATIVIDADES
Contábil	Compreende as atividades relativas ao desenvolvimento da Contabilidade Societária (ou financeira) como: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado (<i>stakeholders</i>) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.
Gerencial-estratégica	Compreende as atividades vinculadas a prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas. Além disso, está no escopo dessa função a atividade de coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais
Custos	Compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.
Tributária	Compreende as atividades relativas à contabilidade tributária (ou fiscal) para atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o planejamento tributário da organização.
Proteção e controle de ativos	Compreende as atividades referentes a prover a proteção aos ativos como, por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve, ainda, as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.
Controle interno	Compreende as atividades vinculadas ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.
Controle de riscos	Compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.
Gestão da informação	Compreende as atividades voltadas para conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.

Fonte: adaptado de Borinelli (2006).

Porém, Lima *et al.* (2011) ressaltam que, conforme as operações empresariais tornam-se mais complexas, os gestores necessitam de novos subsídios para a tomada de decisão. Em decorrência disso, outras funções podem ser atribuídas à controladoria, fazendo com que esta torne-se mais abrangente e dificultando delimitar, com clareza, a sua atuação e abrangência no universo empresarial.

A partir do exposto, é notória a relevância da controladoria e que suas funções estão presentes em todas as áreas de atuação de uma organização, independentemente de ser uma organização privada ou pública (OLIVEIRA JUNIOR; CHAVES JUNIOR; LIMA, 2009).

2.1 Controladoria governamental

A administração pública tem como função precípua a gestão dos recursos financeiros com a finalidade de atender as necessidades da população em termos de serviços públicos de qualidade (MESSIAS; WALTER, 2016).

Assim, em virtude das exigências legais impostas e da crescente demanda da população por serviços públicos de qualidade e ações transparentes, surgiu a necessidade de implantar a controladoria na administração pública. Nesse rumo, mais do que uma unidade administrativa de controle e acompanhamento, a controladoria nas entidades governamentais está prevista na Constituição Federal Brasileira (MACÊDO; LAVARDA, 2013).

Costa et al., (2019) asseveram que, na esfera pública, a controladoria é um instrumento sistêmico que ordena, oxigena e efetiva um modal administrativo de qualquer organização, sendo impreterível a aplicabilidade de parâmetros de gestão de qualidade para a administração pública e, em concomitância, um melhor serviço e atendimento às demandas sociais por integridade, contribuindo para melhorar a gestão dos recursos públicos.

Convém lembrar que as exigências de controle na administração pública não são imposições recentes, pois a Lei 4.320/1964, em seu artigo 75, já abordava a execução de controle. No entanto, a Constituição Federal de 1988 reforçou a exigência da controladoria interna em seus artigos 70 e 74. Em 2000 a Lei Complementar 101, ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), também fez referência à atuação do controle interno, o que favoreceu a sua implantação nas instituições públicas (ARAÚJO et al., 2018; DURIGON; DIEHL, 2013).

Silva Carneiro e Ramos (2015) também destacam que a Constituição Federal faz menção às funções de controle interno no artigo 74, mencionando a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a análise dos resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como a aplicação de recursos públicos.

Para Leite Filho e Fialho (2015), a LRF

impôs rigor ao processo de planejamento, transparência, monitoramento e responsabilização na gestão eficiente dos recursos públicos e controle dos gastos. Além disso, com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, por meio da Resolução CFC nº. 1.135/08, o papel do controle interno ficou ainda mais evidente (SILVA; CARNEIRO; RAMOS, 2015).

Além das regulamentações federais, o Estado de Santa Catarina sancionou a Lei Complementar 246/2003 obrigando os municípios catarinenses a implantarem a controladoria a partir do início de 2004. Após uma fase de adequações, o Tribunal de Contas do Estado passou a fiscalizar o funcionamento e apontar restrições nas prestações de contas dos gestores municipais que não implementaram tal departamento de forma eficiente, inclusive solicitando reprovação das mesmas (STARCK; CASAGRANDE, 2009).

Essa obrigatoriedade legal é pertinente porque a gestão do patrimônio público ocorre por meio de ações de controle de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial. Devido a essa multifuncionalidade, permite avaliar a exatidão e a regularidade a fim mensurar a economicidade, a eficiência e a legalidade da gestão governamental. Com isso, a controladoria pode apresentar soluções para melhorar a prática administrativa, inclusive na precaução de desvios, pois seu foco consiste no resultado global da entidade para almejar o equilíbrio do interesse coletivo (PISA; OLIVEIRA; LEMES JÚNIOR, 2016; OLIVEIRA JUNIOR; LIMA JUNIOR; CHAVES, 2009).

Por esse ângulo, a controladoria contribui de forma efetiva para que o gestor público consiga cumprir os programas, as metas e as ações propostas em um cenário transparente, eficiente e legal, já que um dos problemas no setor público é a falta de continuidade, associada à corrupção, que devem ser sempre combatidas visando assegurar a correta aplicação dos recursos e a preservação do patrimônio público (SILVA; CARNEIRO; RAMOS, 2015).

Além disso, Melo et al. (2016) salientam que entre os benefícios da controladoria nos

órgãos públicos se destaca a colaboração na gestão dos recursos para diminuir a assimetria informacional entre os gestores e a sociedade. Nesse rumo, nas organizações públicas, principalmente nos municípios, a controladoria é o departamento administrativo que utiliza os dados e as informações econômico-físico-financeiras com o objetivo de amparar o gestor público na correta avaliação dos resultados da entidade governamental (OLIVEIRA JUNIOR; LIMA JUNIOR; CHAVES, 2009).

Cavalcante e Luca (2013) comentam que a presença de controle é considerada como dimensão de governança no setor público, visto que é considerada como suporte para o alto nível de gestão com a finalidade de permitir a realização de objetivos por meio da eficiência e da eficácia operacional, confiabilidade de relatórios internos e externos e cumprimento da aplicação de leis e regulamentos. Citam, ainda, que a Federação Internacional de Contadores (IFAC) recomenda ao setor público adotar

práticas que envolvam as seguintes áreas: gerenciamento de riscos, auditoria interna e externa, controles internos, orçamento e gestão financeira (além da utilização de normas contábeis adequadas).

2.2 Estudos anteriores assemelhados

Com a intenção de conhecer a literatura existente sobre o tema ora discutido foram efetuadas pesquisas online a respeito. Nessa direção, a base de dados utilizada foi a Scientific Periodicals Electronic Library (Spell), onde os termos de busca empregados foram as expressões “controladoria no setor público”, “funções da controladoria pública” e “percepção dos gestores públicos”, optando-se pela pesquisa centrada nos “resumos”. Desse modo, os objetivos dos estudos anteriores assemelhados resultantes da pesquisa estão descritos resumidamente no Quadro 2.

Quadro - 2 Estudos anteriores assemelhados

Autor/Ano	Objetivo
Oliveira Junior, Chaves Junior e Lima (2009)	Avaliar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do Município pesquisado se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura e avaliar o grau de implementação dessas funções.
Suzart, Marcelino e Rocha (2011)	Investigar se as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções definidas pela literatura.
Souza, Ortiz e Almeida (2013)	Verificar a percepção dos gestores municipais da Região Sudoeste do Estado de Mato Grosso sobre utilidade de relatórios da controladoria em geral e a adoção de um sistema de custos em particular.
Silva, Carneiro e Ramos (2015)	Verificar se as funções desempenhadas pelas controladorias municipais do estado de Rondônia estão de acordo com as funções definidas na literatura.
Assis, Silva e Catapan, (2016)	Analisar se há aplicabilidade das funções da Controladoria, em órgãos controladores da Administração Pública (federal e estadual).
Melo <i>et al.</i> (2016)	Analisar os aspectos organizacionais e procedimentais da Controladoria em Órgão do Ministério Público permanente do Estado de Pernambuco, a fim de conferir se as práticas vivenciadas pela Unidade de Controle estão em consonância com as disposições teóricas pertinentes.

Fonte: elaborado pelos autores (2018).

Ainda, pesquisa no Portal de Periódicos Capes (em junho de 2020) indicou somente uma publicação internacional a respeito de controladoria no setor público (BOGT; HELDEN; DER KOLK, 2016), mas esta discorria sobre os tipos de controllers existentes nesse ambiente.

Como visto, a maioria dos estudos anteriores publicados priorizou avaliar se as funções de controladoria executadas nas entidades públicas se assemelham àquelas que constam da literatura. Porém, acerca do foco deste estudo (importância atribuída pelos gestores às funções executadas pela controladoria em prefeituras) constatou-se que as pesquisas ainda são escassas, o que se constitui uma lacuna de pesquisa que pode ser mais explorada.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa possui as características de estudo descritivo, com abordagem quantitativa. No caso do aspecto descritivo, Raupp e Beuren (2006) asseveram que uma pesquisa com esta peculiaridade está num nível intermediário entre a exploratória e a explicativa, pois não é tão preliminar quanto a primeira e nem tão aprofundada quanto a segunda. Por seu turno, Cervo e Bervian (2002) ressaltam que num estudo descritivo o pesquisador observa, registra, analisa e correlaciona os fatos, fenômenos ou variáveis sem manipulá-los.

Quanto à abordagem, configura-se como quantitativa porque, de acordo com Richardson (1999), pesquisas deste tipo caracterizam-se pela quantificação, tanto na coleta dos dados, quanto no tratamento das informações por meio de técnicas estatísticas, com o objetivo de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções nas análises e possibilitar uma margem de segurança quanto às inferências a respeito. Acerca disso, Sampieri, Collado e Lucio (2013) ressaltam que o enfoque quantitativo utiliza a coleta de dados para testar hipóteses baseando-se na medição numérica e na análise estatística para estabelecer padrões e comprovar teorias.

No que tange aos procedimentos utilizados, esta pesquisa foi conduzida por meio de levantamento (survey). Para Gil (2016) as pesquisas deste tipo se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer com a obtenção de dados ou informações sobre características, ações ou opiniões destas.

Quanto ao foco do estudo, este restringiu-se à percepção dos gestores municipais, podendo abranger prefeito, vice-prefeito e secretários. A população refere-se aos 17 municípios integrantes da Associação dos Municípios do Entre Rios (Amerios), sediada na região Oeste de Santa Catarina e que compreende as cidades de Bom Jesus do Oeste, Caibi, Campo Erê, Cunha Porã, Cunhataí, Flor do Sertão, Iraceminha, Maravilha, Modelo, Palmitos, Riqueza, Romelândia, Saltinho, Santa Terezinha

do Progresso, São Miguel da Boa Vista, Saudades e Tigrinhos. Como amostra, obteve-se retorno de 17 questionários, ou seja: pelo menos um respondente de cada município pertencente à referida associação. A escolha desta associação de municípios ocorreu pela facilidade de acesso aos dados por parte dos pesquisadores; portanto, caracteriza-se como pesquisa com amostragem de caráter intencional.

O questionário foi desenvolvido em dois blocos, sendo que o primeiro buscou identificar determinadas características dos respondentes (cargo ocupado, tempo na referida função, nível de escolaridade e área de formação) e dos municípios (população, valor da receita municipal etc.). Na segunda parte, foi indagado acerca da importância imputada pelos gestores municipais às funções e atividades desempenhadas pela controladoria, com base nas funções elencadas por Borinelli (2006). Ou seja, foram apresentadas 29 perguntas sobre a relevância atribuída pelos gestores às funções contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, proteção e controle dos ativos, controle interno, controle de riscos e gestão de informação (com 6, 5, 2, 7, 3, 1, 3 e 2 perguntas respectivamente para as funções mencionadas).

Nessa direção, para mensurar o grau da importância atribuída pelos gestores, cada pergunta fazia menção a determinadas atividades e solicitava ao respondente que atribuísse valor entre 1 (irrelevante) e 5 (muito importante), tendo como foco a relevância quanto à complexidade, ao cumprimento de prazos, ao monitoramento e gerenciamento e à execução.

A coleta dos dados ocorreu entre os meses de dezembro de 2017 a abril de 2018, iniciando pelo contato via telefone e, em seguida, pelo envio do questionário por e-mail.

Quanto à análise dos dados, estes foram tabulados inicialmente em planilha Excel e utilizou-se a estatística descritiva para sintetizar e facilitar a interpretação dos resultados preliminares. Na sequência foi aplicado o teste estatístico Mann-Whitney, que é considerado um dos testes não-paramétricos mais poderosos e que costuma ser utilizado quando se trabalha

com pequenas amostras que contam com variáveis em escala ordinal (FÁVERO; BELFIORE, 2017).

Nesse sentido, o mencionado teste foi aplicado por meio do software Statistical Package for Social Sciences (SPSS), versão 21, para verificar as seguintes hipóteses:

1) Quanto à população:

- H0 (nula): não há diferença entre as médias dos dois grupos formados por municípios com população até 5.000 habitantes e acima de 5.000 habitantes.
- H1: há diferença entre as médias dos dois grupos formados por municípios com população até 5.000 habitantes e acima de 5.000 habitantes.

2) Quanto à receita arrecadada:

- H0 (nula): não há diferença entre as médias dos dois grupos formados por prefeituras com arrecadação anual de até R\$ 15.000.000 e acima de R\$ 15.000.000 (em 2016).
- H1: há diferença entre as médias dos dois grupos formados por prefeituras com arrecadação anual de até R\$ 15.000.000 e acima de R\$ 15.000.000 (em 2016).

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A primeira parte do questionário contemplou perguntas que visavam evidenciar as características dos respondentes, onde cabe destacar os seguintes aspectos:

a) Cargo ocupado: dois respondentes ocupam a função de prefeito dos municípios de Cunhataí e Riqueza, um participante exerce o cargo de Vice-Prefeito de Bom Jesus do Oeste e os demais atuam como secretários de administração (82,35% dos 17 respondentes).

b) Tempo de atuação no cargo: a maior parte dos respondentes (35,30%) atua na função entre um e três anos, enquanto 29,42% ocupam o cargo há menos de um ano e 11,76% estão entre de 3,1 e 5 anos no cargo. Além disso, outros 11,76% atuam no cargo entre 5,1 e 8 anos e dois entrevistados afirmam estar acima de 8 anos na função.

c) Grau de escolaridade: apenas um dos respondentes possui o ensino médio completo, dois estão cursando o ensino superior e 23,53% concluíram a graduação. Além disso, denota-se um alto nível de escolaridade entre os gestores dos municípios da Amerios, pois 5,88% estão com o curso de pós-graduação em andamento, 47,06% dos entrevistados possuem o respectivo curso completo e um respondente afirmou que tem mestrado/doutorado completo.

d) Formação na graduação: dos dezesseis respondentes que possuem graduação em andamento ou completa, a maior parte (37,50%) tem formação em Ciências Contábeis, seguido do curso de Direito (31,25%) e Administração (18,75%). Cinco participantes possuem outras áreas de formação: Gestão Pública (2), Sistema de Informação (2) e licenciatura em Ciências – com habilitação em Matemática (1).

e) Formação na pós-graduação: 35,29% dos respondentes não possuem curso de pós-graduação. Mas, entre os que possuem este tipo de curso, a maior parte (20,41%) cursou na área de Contabilidade (ou assemelhado), enquanto que 17,65% fizeram pós-graduação em Direito (ou assemelhado), dois respondentes cursaram nas áreas de Sistemas de Informação e Gestão Pública e um em Administração (ou assemelhado).

Adicionalmente foram obtidos dados relativos aos municípios, cujos principais aspectos estão evidenciados na Tabela 1.

No que tange à população dos municípios em tela, somente um município supera 20.000 habitantes (Maravilha). Por sua vez, Palmitos possui 16.257 habitantes e Cunha-Porã 11.020, enquanto os demais tinham menos de 10.000 habitantes no período considerado (2016).

Quanto à receita arrecadada em 2016, o município com menor arrecadação foi Flor do Sertão (R\$ 10,731 milhões), valor muito próximo do montante obtido por Cunhataí (R\$ 10,878 milhões). Por outro lado, a prefeitura de Maravilha foi a que mais arrecadou no período (R\$ 71,805 milhões) seguida das cidades de Palmitos (R\$ 39,048 milhões) e Cunha-Porã (com R\$ 28,144 milhões).

Tabela 1 - População e receita dos municípios

Municípios	População		Receita arrecadada em 2016	
	No. Habitantes	% do total	Valor (R\$)	% do total
Maravilha	24.712	22,4%	71.805.837,27	20,6%
Palmitos	16.257	14,7%	39.048.574,80	11,2%
Cunha-Porã	11.020	10,0%	28.144.966,95	8,1%
Saudades	9.594	8,7%	24.874.786,80	7,1%
Campo Erê	8.890	8,0%	25.365.412,99	7,3%
Caibi	6.228	5,6%	17.709.785,89	5,1%
Romelândia	5.120	4,6%	14.858.215,22	4,3%
Riqueza	4.705	4,3%	14.482.897,91	4,1%
Modelo	4.181	3,8%	15.480.447,66	4,4%
Iraceminha	4.103	3,7%	13.756.564,10	3,9%
Saltinho	3.872	3,5%	13.946.070,30	4,0%
Santa Terezinha do Progresso	2.611	2,4%	12.422.341,31	3,6%
Bom Jesus do Oeste	2.153	1,9%	13.237.223,35	3,8%
Cunhataí	1.949	1,8%	10.878.378,24	3,1%
São Miguel da Boa Vista	1.860	1,7%	11.057.280,84	3,2%
Tigrinhos	1.707	1,5%	11.592.764,57	3,3%
Flor do Sertão	1.597	1,4%	10.731.426,12	3,1%
Total	110.559	100,0%	349.392.974,32	100,0%

Fonte: *websites* das prefeituras (2018).

4.1 Resultados da pesquisa

O segundo bloco de perguntas do questionário procurou avaliar o nível da importância atribuída às funções de controladoria pelos gestores municipais da região da Amerios. Nesse sentido, as próximas seções evidenciam os resultados apurados pelo teste estatístico Mann-Whitney conforme os agrupamentos realizados em termos do número de habitantes (população) e receita arrecadada (em R\$) pelas prefeituras em 2016.

4.1.1 Resultados do agrupamento pelo número de habitantes

A Tabela 2 apresenta os resultados em relação ao teste aplicado considerando a variável “população”, onde os municípios foram divididos em dois grupos: o primeiro com cidades até 5.000 habitantes (Bom Jesus do Oeste, Cunhataí, Flor do Sertão, Iraceminha, Modelo, Riqueza, Saltinho, Santa Terezinha do Progresso, São Miguel da Boa Vista e Tigrinhos) e o segundo com municípios possuidores de mais de 5.000 habitantes (Caibi, Campo Erê, Cunha-Porã, Maravilha, Palmitos, Romelândia e Saudades).

Tabela 2 – Teste Mann-Whitney U – Variável de agrupamento: População

Funções	Sig. Assint. (2 caudas)	Interpretação/Análise
F.Contábil-Q-1- Escrituração Contábil	0,241	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Contábil-Q-2-Gestão do dpto Contábil	0,380	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Contábil-Q-3-Elab. Demonstrações Contábeis	0,387	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Contábil-Q-4-Ger. rel. gerenciais para a adm	0,716	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Contábil-Q-5- Ger. rel. fornecidos a população	0,784	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Contábil-Q-6-Análise das demonstrações contábeis	0,136	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Ger. Estrat.-Q-7-Inf.Con/ Patr/Econ/Financ/não Financ.	0,171	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Ger. Estrat.-Q-8-Elab. do Plano Plurianual e orçamento	0,016	Sig <= 0,05: rejeita-se H0
F.Ger. Estrat.-Q-9-Métodos para medir o desempenho	0,542	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Ger. Estrat.-Q-10-Anal. de viab. de projetos de investimento	0,031	Sig <= 0,05: rejeita-se H0
F.Ger. Estrat.-Q-11-Coord. para max. o resultado global	0,567	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Custos-Q-12-Reg/mens/contr/anal/aval. dos custos	0,529	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Custos-Q-13-Análises gerenciais sobre os gastos/custos	0,542	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-14-Coord. para otimização e max. da rec. pública	0,299	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-15-Sup. da arrecadação e das despesas	0,229	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-16-Cump. às obrigações legais/ fiscais/asses.	0,065	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-17-Elab. do planejamento tributário	0,759	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-18-Monitor. Orçamento x Realizado	0,359	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-19-Emis. de recomendações da legalidade	0,267	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-20-Coord. Assessor. Planej. e Orç.	0,126	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Prot.Cont.At-Q-21-Monitor. Contr. e controle de seguros	0,113	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Prot.Cont.At-Q-22-Assegurar a auditoria das licitações	0,338	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Prot.Cont.At-Q-23-Monitor. e conf. bens patrimoniais	0,951	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Controle Int.-Q-24-Monitor. sistema de controle interno	0,223	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Controle Riscos-Q-25-Emis. Rec. na eficiência da <u>desp. Orç.</u>	0,646	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Controle Riscos-Q-26-Acomp. e real. da auditoria contábil	0,179	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Controle Riscos-Q-27-Ident. controle de possíveis riscos	0,393	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.G. Informação-Q-28-Gerar modelos de informação	0,226	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.G. Informação-Q-29-Ass. à impl. dos sistemas de <u>infor.</u>	0,360	Sig >= 0,05: aceita-se H0

Fonte: dados da pesquisa (2018).

No que tange aos resultados oriundos do teste Mann-Whitney expostos na Tabela 2, Bruni (2012) assevera que estes devem ser interpretados da seguinte forma:

- “Sig > 0,05”: não se pode rejeitar a hipótese nula (H0), aceitando-se o fato da existência de igualdade entre os grupos testados;
- “Sig < 0,05”: rejeita-se a hipótese nula (H0) e recusa-se o fato de existir igualdade entre os grupos abrangidos.

Assim, no caso dos dois grupos formados pelo critério de população (municípios com até 5.000 habitantes e municípios com mais de

5.000 habitantes), constatou-se similaridade na maioria das respostas das 29 perguntas listadas no questionário, pois apenas em duas delas foram identificadas diferenças de médias entre os dois grupos, conforme indicado pelo teste estatístico Mann-Whitney.

Portanto, nas 27 questões onde “Sig > 0,05” é coerente aceitar-se a H0 (nula), assumindo-se que, independentemente da quantidade de habitantes de cada município, os gestores possuem percepções semelhantes em relação às oito funções de controladoria consideradas neste estudo. Nas duas questões restantes (onde “Sig < 0,05”) não é coerente a aceitação da hipótese nula (de igualdade

entre os grupos) e cabe considerar que há diferença entre as médias dos dois conjuntos de municípios abrangidos.

Destarte, somente no caso das questões “8” (que tratava das atividades de elaboração do plano plurianual e do orçamento) e “10” (que discorria sobre a análise de viabilidade de projetos de investimentos), ambas da função “Gerencial-estratégica”, é que os respondentes divergiram em termos da importância atribuída, se comparados os dois grupos (até 5.000 habitantes e mais que 5.000 habitantes).

4.1.2 Resultados do agrupamento pelo valor arrecadado

O Mann-Whitney test também foi aplicado

considerando dois grupos formados conforme a “receita arrecadada em 2016”.

Por este critério, os municípios foram divididos em dois conjuntos: o primeiro composto por prefeituras com arrecadação anual de até R\$ 15 milhões (Bom Jesus do Oeste, Cunhataí, Flor do Sertão, Iraceminha, Riqueza, Romelândia, Saltinho, Santa Terezinha do Progresso, São Miguel da Boa Vista e Tigrinhos) e o segundo formado por municípios com arrecadação superior ao parâmetro citado (Caibi, Campo Erê, Cunha-Porã, Maravilha, Modelo, Palmitos e Saudades).

Nessa direção, a Tabela 3 contém uma síntese dos resultados apurados.

Tabela 3 - Teste Mann-Whitney U - Variável de agrupamento: Receita Arrecadada 2016

Funções	Sig. Assint. (2 caudas)	Interpretação/Análise
F.Contábil-Q-1- Escrituração Contábil	0,241	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Contábil-Q-2-Gestão do dpto Contábil	0,380	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Contábil-Q-3-Elab. Demonstrações Contábeis	0,647	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Contábil-Q-4-Ger. rel. gerenciais para a adm	0,250	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Contábil-Q-5- Ger. rel. fornecidos a população	0,297	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Contábil-Q-6-Análise das demonstrações contábeis	0,567	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Ger. Estrat.-Q-7-Inf.Con/ Patr/Econ/Financ/não Financ.	0,049	Sig <= 0,05: rejeita-se H0
F.Ger. Estrat.-Q-8-Elab. do Plano Plurianual e orçamento	0,184	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Ger. Estrat.-Q-9-Métodos para medir o desempenho	0,542	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Ger. Estrat.-Q-10-Anal. de viab. de projetos de investimento	0,031	Sig <= 0,05: rejeita-se H0
F.Ger. Estrat.-Q-11-Coord. para max. o resultado global	0,169	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Custos-Q-12-Reg/mens/contr/anal/aval. dos custos	0,529	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Custos-Q-13-Análises gerenciais sobre os gastos/custos	0,542	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-14-Coord. para otimização e max. da rec. pública	0,299	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-15-Sup. da arrecadação e das despesas	0,229	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-16-Cump. às obrigações legais/ fiscais/asses.	0,357	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-17-Elab. do planejamento tributário	0,414	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-18-Monitor. Orçamento x Realizado	0,109	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-19-Emis. de recomendações da legalidade	0,267	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Tributária-Q-20-Coord. Assessor. Planej. e Orç.	0,241	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Prot.Cont.At-Q-21-Monitor. Contr. e controle de seguros	0,113	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Prot.Cont.At-Q-22-Assegurar a auditoria das licitações	0,338	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Prot.Cont.At-Q-23-Monitor. e conf. bens patrimoniais	0,951	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Controle Int.-Q-24-Monitor. sistema de controle interno	0,223	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Controle Riscos-Q-25-Emis. Rec. na eficiência da desp. Orç.	0,646	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Controle Riscos-Q-26-Acomp. e real. da auditoria contábil	0,179	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.Controle Riscos-Q-27-Ident. controle de possíveis riscos	0,393	Sig >= 0,05: aceita-se H0
F.G. Informação-Q-28-Gerar modelos de informação	0,036	Sig <= 0,05: rejeita-se H0
F.G. Informação-Q-29-Ass. a impl. dos sistemas de infor.	0,086	Sig >= 0,05: aceita-se H0

Fonte: dados da pesquisa (2018).

Como exposto na Tabela 3, no caso da análise dos resultados em termos do agrupamento pela arrecadação das prefeituras (um grupo com gestores dos municípios que tinham receita anual de até R\$ 15 milhões e outro de municípios com receita superior a este patamar), foi constatado resultado semelhante ao apurado pelo critério anterior (população).

Ouseja, do rol de 29 questões apresentadas aos participantes, somente em três delas foi apurada uma discrepância nas médias oriundas dos dois grupos priorizados, pois nessas três os resultados do teste apontaram “Sig < 0,05” e indicam a rejeição da hipótese nula (H0), de que haveria igualdade de percepção nos dois grupos de gestores municipais considerados. Assim, nas demais 26 questões é possível concluir pela aceitação da hipótese nula (H0), de que as médias dos segmentos considerados são iguais em termos de importância imputada às práticas de controladoria pelos gestores participantes do estudo, por apresentarem resultados do teste estatístico onde “Sig > 0,05”

Com tal cenário, apenas nos casos da questão “7” (que versava sobre as atividades ligadas ao provimento das informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira relacionadas e/ou fornecidas aos gestores da prefeitura), da pergunta “10” (que abordava a respeito da análise de viabilidade de projetos de investimentos) e da questão “28” (que indagava sobre a geração de modelos de informação) foi constatado que os respondentes divergiram em termos da importância atribuída, se comparados os dois grupos em termos da arrecadação de 2016 (até R\$ 15 milhões e mais que R\$ 15 milhões), pois apresentaram “Sig < 0,05”.

4.2 Discussão dos resultados e cotejamento com outras pesquisas

A controladoria no setor público permite aos gestores, por meio de mecanismos de acompanhamento e controle, uma avaliação adequada dos resultados para auxiliar o trabalho dos administradores no processo decisório.

Nessa direção, a função Contábil envolve

atividades de escrituração e coordenação da contabilidade, elaboração de balanços e relatórios gerenciais (tanto para a administração, quanto para a população) com a finalidade de garantir a transparência das ações governamentais, além da análise e interpretação das demonstrações contábeis. Assim, ao cotejar os resultados desta pesquisa com os achados de Suzart, Marcelino e Rocha (2011), apurou-se que naquele estudo a função Contábil está entre as mais desempenhadas pela controladoria no contexto daquelas entidades.

De forma assemelhada, no caso dos gestores da Amerios concluiu-se que a percepção de importância que estes imputaram à referida função é elevada. Além disso, pelo teste aplicado é cabível aceitar a hipótese de igualdade entre as médias dos dois grupos (tanto em termos da população, quanto da arrecadação) em todas as perguntas relacionadas à função contábil. Ainda, é válido ressaltar que o gerenciamento do departamento de contabilidade é a atividade mais relevante do ponto de vista dos respondentes, enquanto a elaboração de balanços e outras demonstrações contábeis são de menor importância na concepção dos gestores da Amerios.

No que tange à função Gerencial-Estratégica, os resultados deste estudo apontam que a maior divergência ocorreu nos níveis médios da importância dada pelos respondentes. Isso ocorreu quando foi considerado o aspecto do agrupamento pela população e também nos grupos formados em termos do valor anual arrecadado. Portanto, se pode afirmar que os gestores possuem opiniões díspares no tocante à importância desta função em determinadas questões (7, 8 e 10, conforme o parâmetro considerado para agrupamento). Acerca disso é pertinente salientar também que a atividade de auxílio na análise da viabilidade de projetos de investimento (questão 10) apresentou diferenças entre as médias dos dois grupos, rejeitando a hipótese nula (H0) em ambos. Porém, esta questão foi considerada a menos importante entre as oito atividades atreladas a esta função.

Quanto à função de Custos, esta

compreende registro, mensuração, controle e análise dos gastos. Entretanto, Suzart, Marcelino e Rocha (2011) e Assis, Silva e Catapan (2016) aduzem que a função de Custos não é desempenhada nos órgãos públicos, ao menos nas entidades que pesquisaram. Todavia, para Souza, Ortiz e Almeida (2013) a sociedade exige informações transparentes e a eficiência dos gastos públicos e as atividades vinculadas a esta função podem trazer contribuições significativas à melhoria da gestão pública. Acerca disso, pela percepção dos gestores municipais da Amerios, esta foi considerada como a quinta função mais importante entre as oito funções selecionadas, enquanto o teste estatístico Mann-Whitney revelou que não há diferença entre as médias dos dois grupos, independentemente do tipo de agrupamento considerado.

No que tange à função Tributária, Suzart, Marcelino e Rocha (2011) afirmam que o objetivo desta é supervisionar a arrecadação e a despesa do ente governamental. Mas, citam que esta função é exercida de maneira muito tímida no âmbito da gestão pública. Todavia, no entendimento dos gestores das prefeituras da Amerios, a função em lume possui um alto nível de importância, visto que foi considerada a terceira mais relevante entre as oito funções. Neste caso, a atividade de fiscalização em relação ao cumprimento das obrigações legais, fiscais e acessórias foi aquela que teve a melhor média, enquanto a elaboração do planejamento tributário foi a menos relevante dentro da função tributária. Este último aspecto se explica pelo fato de que o planejamento tributário está mais direcionado para a área privada do que para a esfera pública.

No tocante à função “Proteção e Controle de Ativos”, esta atua no monitoramento do processo de contratação e controle de seguros, na confirmação do registro e controle dos bens patrimoniais, além de assegurar desde o início até o término do processo a auditoria das licitações. Ou seja, conforme Silva, Carneiro e Ramos (2015), esta função deve acompanhar e fiscalizar a gestão patrimonial da entidade. No que tange a esta função, apurou-se que os gestores da Amerios possuem percepções

semelhantes quanto ao nível de importância quando avaliadas as variáveis população e receita arrecadada em 2016, pois o teste aplicado não indicou discrepância entre as médias dos grupos formados pelos dois critérios utilizados.

Em relação à função de Controle Interno, Borinelli (2006) destaca que a mesma compreende um conjunto de diretrizes e procedimentos para gerir, restringir e fiscalizar as atividades organizacionais para atender os seguintes propósitos: preservar os interesses da entidade; conferir precisão e confiabilidade dos dados e relatórios contábeis e proporcionar e estimular a eficiência das operações para que os objetivos sejam alcançados. Diante do exposto, os achados de Suzart, Marcelino e Rocha (2011) indicam que a função de Controle Interno é a mais executada nas controladorias públicas brasileiras, enquanto Melo et al. (2016) constataram que as funções desenvolvidas pela controladoria no setor público estão mais focadas para o Controle Interno. Entretanto, os gestores da Amerios julgaram esta função como a mais importante das consideradas nesta pesquisa, pois a média das respostas foi de 4,85 em uma escala de até 5 pontos. Esta similaridade de respostas foi percebida também quando avaliadas as respostas pelo teste Mann-Whitney, que indicou a admissão da hipótese nula (ou seja, de médias iguais entre os dois grupos de respondentes).

Acerca da função de Controle de Riscos, Brito (2000) salienta que a controladoria é o departamento mais adequado para gerenciar o controle de riscos, pois é um departamento suficientemente neutro para julgar de forma independente, já que possui acesso às informações gerais e a consolidação e validação das mesmas são facilitadas. Contudo, Suzart, Marcelino e Rocha (2011) aduzem que a função de Controle de Riscos no âmbito público atua principalmente no sentido de prevenir e combater a corrupção. Por seu turno, os respondentes desta pesquisa atribuíram elevada importância a esta função, pois consideram-na a segunda função mais relevante entre as oito mencionadas.

No que concerne à função de Gestão

da Informação, Assis, Silva e Catapan (2016) concluíram que esta não é desempenhada pela amostra abrangida naquele estudo. Tal constatação corrobora os achados desta pesquisa, pois os gestores da Amerios também indicaram que a consideram uma função menos relevante (foi a segunda de menor importância).

5. CONCLUSÕES

O estudo teve o objetivo de identificar o nível da importância atribuída pelos gestores municipais da região da Amerios às funções executadas pela controladoria destas prefeituras. Nessa direção, de acordo com o relatado nas seções precedentes, os autores consideram que tal intento foi alcançado, pois as respostas do questionário aplicado a dezessete gestores municipais permitiram conhecer o perfil dos respondentes e evidenciaram os níveis de importância atribuídos por estes às atividades relacionadas com as oito funções priorizadas.

Quanto aos principais resultados, convém destacar determinados aspectos. No que tange às atividades inerentes às oito funções priorizadas, na percepção dos gestores participantes do estudo o maior nível de importância foi atribuído ao monitoramento do sistema de controle interno com a finalidade de preservar os interesses da entidade, enquanto que o auxílio na análise de viabilidade de projetos de investimento foi considerado uma atividade de menor relevância.

Além disso, em relação aos níveis médios da importância atribuída às funções, pela aplicação do Mann-Whitney Test foram avaliadas as respostas por duas perspectivas. No caso do agrupamento pelo número de habitantes (um

grupo até 5.000 habitantes e outro com número superior a essa população), somente em duas questões da função Gerencial-estratégica não foi confirmada a hipótese nula. Portanto, em 27 das 29 questões o grau de médio de importância foi assemelhado, independentemente da população dos dois grupos de municípios.

Pelo ângulo da receita arrecadada em 2016, os dois grupos de municípios (até R\$ 15 milhões e acima disso), em três atividades houve indicação para rejeitar-se a hipótese de igualdade entre as médias dos dois grupos. Portanto, pode-se concluir que este tipo de agrupamento não influenciou de forma significativa na percepção do nível de importância dos gestores em relação às funções da controladoria na maioria das questões apresentadas aos gestores.

Como contribuições deste estudo é pertinente destacar a evidência do ponto de vista dos gestores acerca da relevância que eles atribuem às funções executadas pelas controladorias dos municípios abrangidos. Isso é importante porque as pesquisas precedentes não destacaram essa peculiaridade e, desse modo, o presente estudo pode contribuir no sentido de ajudar a preencher (mesmo de forma incipiente) uma parte dessa lacuna de estudo.

Acerca das limitações desta pesquisa, estas se referem principalmente ao número reduzido de prefeituras pesquisadas, além da escassez de outras publicações acerca da abordagem escolhida, o que prejudica um cotejamento mais aprofundado dos achados ora relatados com outras publicações. Por último, no que concerne às recomendações para trabalhos futuros sugere-se a abrangência de um número maior de municípios catarinenses (ou de outro estado brasileiro) para confrontar os resultados.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, J. C. O.; Da SILVA, K.M; LIMA, F. G. V; SILVA, A.S. Controladoria na gestão pública: um estudo na unidade de controle interno (UCI) do município de Castanhal sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). **Brazilian Journal of Development**, v.4, n.7, p.3755-3772, 2018.
- 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**, v.14, n.3, p.26-43, 2016.
- BEUREN, I. M.; GOMES, E. C. G.; LUZ, R. M. Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas. **Gestão & Regionalidade**, v.28, n.82, p.19-34, 2012.
- BEUREN, I. M.; MILLER, E. T. C. Controllershship institutionalization process of corporate governance in Brazilian companies. **Corporate Ownership & Control**, v.7, n.1, p.318-329, 2009.
- BOGT, H. T.; HELDEN, J.; DER KOLK, B. New development: public sector controllership: reinventing the financial specialist as a countervailing power. **Public Money & Management**, v.36, n.5, p.379-384, 2016.
- BORINELLI, M. L. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.
- BRITO, O. S. Contribuição ao estudo de modelo de controladoria de risco-retorno em bancos de atacado. 2000. 354 f. **Tese** (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.
- BRUNI, A. L. **SPSS: guia prático para pesquisadores**. São Paulo: Atlas, 2012.
- CARRARO, W. B. W. H.; SANTANNA, D. H. W. The structure of controllership area in organizations. **Revista de Negócios**, v.22, n.2, p.23-33, 2018.
- CAVALCANTE, D. S.; LUCA, M. M. M.; PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&F BOVESPA. **Revista Universo Contábil**, v.8, n.3, p.113-134, 2012.
- CAVALCANTE, M. C. N.; LUCA, M. M. M. Controllershship as a governance instrument in the public sector. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v.7, n.1, p.72-88, 2013.
- CERVO, A. L; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5a. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.
- COSTA, D. E. S. *et al.* Controladoria na gestão pública: um ensaio sobre lentes brasileiras. **Revista Valore**, v.4, p.175-187, 2019.
- DANI, A. C.; BEUREN, I. M. Mudanças na Controladoria com o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. **Contabilidad y Negocios**, v.13, n.25, p.20-41, 2018.
- DURIGON, A. R; DIEHL, C. A. Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no período de 2001 a 2011. **Contabilidade Vista & Revista**, v.24, n.2, p.91-109, 2013.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. **Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata**. 1a. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

FERNANDES, C. Um estudo exploratório das funções da controladoria em pequenas e médias empresas. 2009. 183 f. **Dissertação** (Mestrado em Administração) - Universidade Metodista de Piracicaba, UNIMEP, Piracicaba, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6a. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LEITE FILHO, G. A.; FIALHO, T. M. M. Relação entre indicadores de gestão pública e de desenvolvimento dos municípios brasileiros. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v.20, n.67, p.277-295, 2015.

LIMA, F. B.; LUCA, M. M. M.; SANTOS, S. M. D.; PONTE, V. M. R. A Controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A. **Contabilidade Vista & Revista**, v.22, n.1, p.43-72, 2011.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; ROSA, F. S. Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v.15, n.47, p.283-299, 2013.

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**, v.5, n.1, p.34-42, 2013.

MANVAILER, R. H. M., DIEHL, C. A., LEITE, E. G. Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v.36, n.1, p.155-175, 2017.

MELO, H. P. A.; BEMFICA, M. F. C.; NICOLAU, A. M.; LIMA, I. B. S. Os aspectos organizacionais e procedimentais da controladoria do ministério público de Pernambuco: um ensaio entre a prática e a teoria. **Revista Capital Científico**, v.14, n.4, p.126-144, 2016.

MESSIAS, D.; WALTER S. A. Governança e controladoria no setor público: uma análise do governo e da controladoria-geral do estado de Minas Gerais. In: Congresso de Controladoria e Contabilidade, 16., 2016, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2016.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**, 2a. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NOCETTI, A. A. N.; LAVARDA, C. E. F. As funções da controladoria desempenhadas nas empresas startups. **Revista Ambiente Contábil**, v.11, n.1, p.182-200, 2019.

OLIVEIRA JÚNIOR, N. J.; CHAVES JÚNIOR, O. D. L.; LIMA, M. S. A controladoria nas organizações públicas municipais: um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**, v.5, n.1, p.38-54, 2009.

PEREIRA, E.; NAGANO, M. S. Gestão estratégica de custos. In: SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. 1a. ed. Porto Alegre: Bookman, 2002. p.103-130.

PISA, B. J.; OLIVEIRA, A. G.; LEMES JÚNIOR, A. B. Controladoria governamental como instrumento de governança e efetividade das políticas públicas: uma análise da atuação da Controladoria Geral da União. **Gestão Contemporânea**, v.17, p.325-352, 2016.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M.

(Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. B. **Metodologia da pesquisa**. 5a. ed. Porto Alegre: Prentice Hall, 2013.

SILVA, N. D. 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, 2015.

SILVA, J. J. A. da; SILVA, M. V. da; OLIVEIRA, R. P. de; BARROS, R. M. J. B.; FRAZÃO, D. M. Uma análise da controladoria dentro da estrutura organizacional de uma empresa familiar SA de capital fechado. **Revista Opara**, v.9, n.3, p.02-19, 2020.

SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um mundo de incertezas: um Survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.14, n.31, p.155-176, 2017.

SOUSA, M. A.; ORTIZ, A. C. S.; ALMEIDA, L. B. Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios matogrossenses da região Sudoeste. In: EnANPAD, 37., 2013, Rio de Janeiro - RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: EnANPAD, 2013.

STARCK, O. F.; CASAGRANDE, L. F. Vantagens e desvantagens do uso do sistema de controle interno nas prefeituras municipais. **Revista e-Estudante - Electronic Accounting and Management**, v.1, n.1, p.1-7 2009.

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

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 6a. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1980.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management Control**, v.22, n.1, p.25-46, 2011.