

**UMA ANÁLISE DAS CONTROLADORIAS E SUAS FUNÇÕES NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS**

**TÚLIO FELIX SILVA OLIVEIRA**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)

**JOSÉ BIONE DE MELO NETO**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)

**JERONYMO**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (UFPE)

# UMA ANÁLISE DAS CONTROLADORIAS E SUAS FUNÇÕES NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS

## 1. INTRODUÇÃO

A necessidade de uma melhor eficiência na gestão das empresas implicou no desenvolvimento do estudo sobre a controladoria, o que tem sido observado a partir de dois ramos. O primeiro como área do conhecimento, em que são definidos os princípios, conceitos, abrangência e objeto de estudo, sendo esse o caminho muito seguido nas literaturas nacionais, em autores como Catelli (2013) e Padoveze (2013). Já o segundo enfoque estuda a controladoria como unidade administrativa enfatizando a sua missão, seus objetivos, suas funções e responsabilidades. É nessa área em que se estuda também o perfil dos profissionais que atuam na controladoria.

Neste sentido, com o passar do tempo, têm surgido novos desafios para esses profissionais de controladoria, tendo de superar a antiga visão focada em temas exclusivamente contábeis, para ampliar os seus conhecimentos sobre outras áreas da organização, envolvendo-se com administração, economia, psicologia industrial, métodos quantitativos, em que estão todas interligadas com a atividade desempenhada pela controladoria.

Assim, como posto por Durigon & Diehl (2013), é evidente que a controladoria desempenha um papel preponderante na práxis das instituições, tendo de auxiliar em diversos aspectos, como: na elaboração do orçamento, das normas, na definição das estratégias e dos objetivos, da implantação e/ou implementação, dos modelos de decisão, do planejamento, gestão e informação, independentemente de sua natureza ser pública ou privada.

Neste contexto, este estudo tem como objeto a avaliação da estrutura e funções da controladoria sob a ótica da unidade administrativa do setor público, mais especificamente, dos Tribunais de Justiça Estaduais. Dessa forma, primeiramente, cabe destacar que o surgimento da Controladoria Geral da União (CGU), em janeiro de 2003, permitiu o início do processo de criação ou transformação de muitas instituições nos estados e nos Municípios. Entretanto, mesmo tendo surgido diversas organizações denominadas de “Controladoria Geral”, não houve registro de qualquer modelo ou uma padronização da controladoria no setor público brasileiro, o que evidencia um nítido vácuo normativo e organizacional. (SILVA; CARNEIRO; RAMOS, 2015)

Inclusive, conforme destacado por Lopes & Souza (2018), mesmo sem tal material, pontua-se que as controladorias das instituições públicas brasileiras têm atuado na gestão dos recursos públicos, permitindo uma melhora na relação entre a população e os gestores, através de um robusto material de informações que diminua a assimetria informacional, propiciando que os recursos públicos sejam aplicados de forma eficiente, eficaz e efetiva.

Neste sentido, o judiciário brasileiro tem grande importância na medida em que serve de mediador entre os três poderes, tendo a função de decidir as lides da sociedade. É importante destacar que segundo dados do CNJ (2019), cerca de 48,5 % dos municípios brasileiros são sede da Justiça Estadual, inclusive em termos financeiro, somente no exercício de 2018, as despesas totais do poder judiciário somaram aproximadamente R\$ 93,70 bilhões, o que corresponde a 1,4% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional. Contudo, também deve-se ressaltar que neste mesmo exercício de 2018, graças à atuação e à cobrança das custas do poder judiciário, os cofres públicos receberam cerca de R\$ 58,64 Bilhões, representando um retorno de 63% das despesas efetuadas.

Assim, fica claro que o Poder judiciário, mais especificamente a Justiça Estadual, possui uma demanda bastante elevada de informações, principalmente, no que se refere à própria gestão destas instituições uma vez que os presidentes são membros da magistratura,

possuindo, em sua maioria, pouco conhecimento sobre a gestão de uma organização.

Exatamente nessa situação que se depreende o papel crucial da controladoria em suas várias funções, sendo decisiva para dirimir a assimetria das Informações para seus mais variados usuários, atuando como corpo técnico do judiciário ou mesmo valendo-se de instrumento para a própria população, enquanto fiscalizadores. Portanto, resta evidente como crucial a formalização e o estudo da Controladoria no Judiciário, mais precisamente, nos Tribunais de Justiça dos Estados, porque são estes quem possuem o contato mais direto com a sociedade nas mais variadas problemáticas.

Contudo, na prática, estas controladorias têm conseguido alcançar seus objetivos? Diante desta situação, surge a questão de pesquisa do presente artigo: **A estrutura e funções desempenhadas pelas unidades de controladorias dos Tribunais de Justiça Estaduais convergem com a literatura?**

Dessa forma, o presente trabalho tem como objetivo analisar situação fática da estrutura organizacional e das funções desempenhadas pelas unidades de controladoria dos TJs frente a previsão conceitual feita pela doutrina. Para tanto, pretende-se identificar o posicionamento hierárquico das unidades de controladoria dos TJs, assim, possibilitando caracterizar e descrever as principais atividades exercidas, da mesma forma que, analisar as funções que são mais evidenciadas. Por fim, serão confrontados os resultados com os achados da literatura.

A metodologia utilizada para o atingimento dos objetivos propostos nesta investigação será realizada por meio de pesquisa bibliográfica e documental, identificando as estruturas de controladoria defendidas pela literatura em confronto com as práticas evidenciadas nos Tribunais de Justiça Estaduais. Foram examinados os organogramas e os normativos legais que instituíram as unidades de controladoria, os quais especificam as atividades exercidas por elas. Com efeito, evidencia-se a posição na unidade administrativa na estrutura das instituições, bem como as funções e atividades desempenhadas por elas.

Este artigo contribui para a literatura, analisando as estruturas e funções desempenhadas pela controladoria e detectando se há uma similaridade de funções, de organogramas e de poder hierárquico, além e compará-las com as evidenciadas na literatura. Uma vez que poucos estudos nacionais analisam as unidades de controladoria no setor público, sobretudo no âmbito do Poder Judiciário, visto que a gama de estudos nacionais e internacionais são voltadas as atividades empresariais do setor privado. Não obstante, como contribuição prática evidencia um panorama nacional das estruturas e funções das unidades administrativas de controladoria no âmbito do Poder Judiciário.

Nesse contexto, o trabalho está estruturado de forma a permitir alcançar o objetivo proposto e evidenciar a investigação, assim, a partir desta introdução apresenta-se a fundamentação teórica da literatura, a metodologia da pesquisa, os resultados alcançados e finalmente as conclusões.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 A Teoria da Agência e o papel da controladoria frente à assimetria das informações gerenciais.**

Fontes Filho (2003) pontua que Berle e Means (1932) foi o trabalho que fincou as bases conceituais da Teoria da Agência, presente nas organizações devido à separação entre a propriedade (principal) e a gestão (administradores), ocorrendo quando os agentes ligados às organizações apresentam interesses conflitantes.

Neste sentido, Jensen e Meckling (1976) apresentaram a Teoria da Agência como forma mais abrangente e definiram um relacionamento de agência como “um contrato no qual uma ou mais pessoas – o principal –, engajam outra pessoa – o agente – para desempenhar alguma tarefa em seu favor, envolvendo a delegação de autoridade para a tomada de decisão pelo agente”. Partindo-se do pressuposto de que nenhum indivíduo pode desejar maximizar

uma função utilidade que não seja a sua, cria-se o ambiente do conflito de agência.

Já Bedicks (2009) coloca que a teoria da agência analisa os conflitos existentes entre os principais, proprietários e os agentes administradores considerando que o interesse dos primeiros nem sempre estão alinhados com o dos administradores. Assim, com a pulverização do capital, o controle da organização passa a ser exercido por executivos não proprietários (ou detentores de um número pequeno de ações), dando início ao problema de como garantir que o comportamento dos gestores esteja alinhado com a maximização do valor para o conjunto dos acionistas.

Aquele autor ainda destaca que a teoria da agência emergiu dos trabalhos seminais de Alchian e Demsetz (1972) e Jensen e Meckling (1976). E na teoria da agência, os contratos regem a relação entre principal e agente, ao considerar que as partes buscam a maximização pessoal, caso o agente não haja no interesse do principal, instalando assim um conflito de agência.

Bedicks (2009) confirma que a teoria da agência trouxe duas contribuições organizacionais: a primeira é o tratamento da informação. Afinal, a autora diz que a informação é tratada como commodity tendo um custo e podendo ser comprada. As organizações devem investir nos sistemas de informação para controlar os agentes. A segunda contribuição diz respeito aos riscos. O futuro, parcialmente controlado, pode envolver prosperidade, falência ou resultados intermediários.

Assim, atrelando a Teoria da Agência com o papel da Controladoria, Morimoto (2014) desenvolveu estudo relevante em que coloca o conceito de gestão por governança corporativa se consolidando na sua importância no mundo dos negócios, fazendo um número crescente de empresas adotarem boas práticas de gestão, que evidenciem respeito e transparência nas atividades empresariais.

Portanto, Morimoto (2014) destaca, conforme o IBGC (2012), que conceitualmente a governança corporativa surgiu para superar o conflito da agência no momento em que houve a separação da gestão e da propriedade. E o autor coloca que neste cenário de conflito, a área de controladoria pode ser considerada um mecanismo interno de governança corporativa, ampliando a segurança dos *stakeholders*, possibilitando a redução dos Conflitos de Agência entre o proprietário/gestor da organização e aqueles que administram.

Em estudo que também verificou os impactos da teoria da agência frente a disponibilização da informação do setor público para o cidadão, da Costa Bairral et al (2015) destacou que uma maior transparência da informação pública pode servir como uma forma de aproximação entre o principal (cidadão) e o agente (gestor público). Contudo, os resultados encontrados indicaram um baixo nível de transparência pública nos relatórios de gestão, com deficiências na divulgação obrigatória e com baixa aderência às práticas de evidenciação voluntária. Assim, os autores concluem que ainda existe um longo caminho para efetivação da teoria da agência no setor público.

Ante ao exposto, resta claro que a área de controladoria dos tribunais estaduais tem como missão basilar a redução da assimetria informacional entre os gestores e os cidadãos, resolvendo os referidos conflitos de agência entre os agentes. Além disso, a controladoria deve contribuir gerando informação de apoio para o processo de gestão dessas organizações, afinal, a maioria dos gestores-presidentes não tem formação técnica na área de administração e muito precisam do apoio e das informações prestadas pela controladoria.

## **2.2 As funções de controladoria**

No cenário de ampliação da atuação da controladoria, Bragg (2009) menciona que o *Controller* tradicionalmente tem gerenciado e acompanhado as alterações patrimoniais, monitoria dos ativos e a elaboração e as análises das demonstrações financeiras. Porém, estas funções têm sido expandidas, com a realização de trabalhos para outros departamentos e

trabalhos avançados para a alta direção.

Padoveze (2013) expõe que a Controladoria assume duas funções, sendo uma regulatória, basicamente vinculada a aspectos contábeis, fiscais e legais, e outra gerencial, ligada a sua posição de suporte à gestão, atividade esta nominada pelo autor de “acompanhamento do negócio”. Sendo a Controladoria um organismo de apoio à alta administração, seu posicionamento na hierarquia da instituição deve ser o mais próximo da estrutura organizacional responsável pelas principais decisões.

Em sentido histórico, Kanitz (1976) vai apresentar as origens da controladoria, descrevendo os primeiros controladores como recrutados das áreas de contabilidade ou de finanças. Este fato decorre das características destes profissionais, na qual destacamos a visão ampla da empresa, o que os torna capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções. Relacionando o crescimento das organizações e o surgimento da controladoria. Ao que Beuren (2002) menciona que a unidade administrativa da controladoria nasceu nos Estados Unidos por volta do século XX e surgiu como uma resposta ao movimento de verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações. Assim, o desenvolvimento da controladoria partiu da contabilidade para uma ampla função de informação, passando à orientação das estratégias e focalizando a implementação e transformação das estratégias em medidas operacionais.

Anthony e Govindarajan (2007), pontuam que as atividades do Controle Gerencial abrangem: Planejamento, Coordenação das atividades dos diversos departamentos, Comunicação das informações, Avaliação das informações e Decisão sobre a ação a executar.

Em estudo, Roehl-Anderson e Bragg (1996) colocaram como funções típicas da controladoria: a) função de planejamento: relaciona-se com o desenvolvimento de um plano operacional integrado, a curto e longo prazos, alinhado com os objetivos e as metas da instituição; b) função de controle: consiste na elaboração de padrões, destinados à avaliação do desempenho organizacional e à comparação dos resultados alcançados; c) função informativa: refere-se às atividades de elaborar, analisar e interpretar relatórios que contenham informações importantes ao processo decisório; d) função contábil: compreende as atividades desempenhadas pela contabilidade financeira, fiscal e de custos, visando, em especial, o fornecimento de informações fundamentais ao processo decisório; e e) função complementar: corresponde às demais atividades desempenhadas pela controladoria, tais como, atender ao pedido de informações de terceiros etc.

Ainda, é importante pontuar que Catelli (2013) e Borinelli (2006) evidenciam que a Controladoria, enquanto campo de conhecimento, tem que abarcar e conectar diversos conceitos e teorias relacionados a várias áreas da organização, como contabilidade, finanças, patrimônio, operações, economia, além do próprio controle interno. Portanto, a controladoria também deve ser um órgão administrativo, tendo de atuar e exercer diversas funções e atividades dentro de uma organização.

Neste sentido, noutro estudo mais recente ao de Roehl-Anderson e Bragg (1996), Borinelli (2006) vai compilar as atividades e funções típicas de Controladoria:

I. Função Contábil: atividades relativas ao gerenciamento da Contabilidade Societária (ou Financeira); registros contábeis ou processamento; demonstrações contábeis; fornecer informações aos agentes de mercado (*stakeholders*); análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle;

II. Função Gerencial-Estratégica: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; preços de transferências gerenciais; estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de investimento; realizar estudos especiais de natureza contábil-

econômica; desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder à avaliação econômica;

III. Função de Custos: atividades de registrar, mensurar, controlar 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;

IV. Função Tributária: atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal); obrigações legais, fiscais e acessórias; registro, apuração e controle de impostos, tributos e contribuições; planejamento tributário;

V. Função de Proteção e Controle dos Ativos: atividades relativas a prover proteção aos ativos, como análise, contratação e controle de seguro; registro e controle dos bens da organização;

VI. Função de Controle Interno: atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, visando proteção do patrimônio e salvaguarda dos interesses da entidade;

VII. Função de Controle de Riscos: atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos do negócio e seus possíveis efeitos.

VIII. Função de Gestão da Informação: atividades referentes a conceber modelos de informações e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.

Por fim, Borinelli (2006) ainda destaca duas outras atividades e funções que fazem parte da controladoria: a auditoria interna e as atividades e funções de tesouraria. Destaca-se que o presente estudo metodologicamente optou por utilizar a proposta das funções típicas da controladoria de Borinelli (2006), porque esta mostrou ter mais aderência às atividades do setor governamental.

Em pesquisa sobre as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública, Suzart, Marcelino e Rocha (2011) investigaram se estas diferem das funções definidas pela literatura. Neste sentido, os autores analisaram a estrutura e as funções desempenhadas por estas instituições, visando detectar se havia uma padronização de funções, de estruturas e de posições hierárquicas, além de comparar estas características com as definidas na literatura. Os resultados auferidos refutaram a hipótese de que as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções definidas pela literatura.

Em outro trabalho, já no âmbito do setor privado, Nocetti & Lavarda (2019) estudaram as funções da controladoria desempenhadas nas startups da Grande Florianópolis/SC e atestaram a importância dessas empresas terem um departamento de controladoria estruturado. Também nas organizações privadas, tendo o ramo da construção civil de grande porte como objeto de estudo, Leite, Reef e Lavarda (2018) analisaram as funções da controladoria, apontando que as funções encontradas nas empresas corroboram com estudos já realizados e que analisaram estas funções.

### **2.3 Controladoria Governamental**

O *International Federation of Accountants* – Federação Internacional de Contadores - (IFAC), em seu estudo sobre a governança no setor público, afirma que a complexidade das entidades públicas dificulta o desenvolvimento de recomendações que sejam aplicáveis a todas elas. É destacado, ainda, que estas entidades têm que satisfazer um complexo cenário político, econômico e social.

Verifica-se que esta complexidade também dificulta as análises e os estudos sobre outras características do setor público. Entretanto, a diversidade existente no setor público não impede as análises acerca deste setor e de seus temas. Entre estes temas, encontra-se a

controladoria.

De acordo com Slomski (2007), a controladoria compreende “[...] a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado [...]”. Este “ótimo” compreende o alcance de um resultado acima do esperado pela entidade.

Nesta ótica a relação de agência presente na gestão pública está na administração pública sendo realizada por determinadas pessoas (agentes) em favor do cidadão (principal), por exemplo, os governos municipal, estadual e federal onde um conjunto de membros (liderados pelo Prefeito, Governador e Presidente) é responsável pela administração do Município, Estado e País por um determinado período, exercendo seus governos em nome do cidadão (relação agente-principal).

Já Peter et al. (2003, p. 8) afirmam que a controladoria pública presume a existência de um sistema de planejamento participativo, contínuo e integrado. Assim sendo, os autores complementam que o papel da controladoria pública é avaliar o modo como foram atingidos os resultados do processo de gestão.

Em outro estudo, semelhante à proposta deste trabalho, Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) apuraram distinções entre as funções de Controladoria na prática com as previsões da literatura. Uma vez que na academia, tem-se foco funções são planejamento controle, contábil e sistema/gestão de informação, enquanto nas empresas, o destaque está nas funções contábil, controle, planejamento e controle interno. Assim, os autores concluem que ainda existe um grande debate para ser construído em busca de uma definição.

Em trabalho sobre o perfil dos controles internos de prefeituras, Roza, Lunkes & Alberton (2012), verificaram a importância do estudo sobre a organização dos Controles Internos – CIs, assim como sua subordinação hierárquica dentro das diferentes estruturas organizacionais, com foco em organizações públicas (prefeituras). Assim, apontaram que a maioria das cidades possuem CIs constituídos e que a formação de seus *controllers*, é em grande parte, de profissionais de nível superior, destacando-se dentre esses, os contadores. Quanto à estrutura hierárquica, observou-se que esses CIs estão em sua maioria, subordinados ao comando dos seus prefeitos. Neste sentido, alguns CIs constam como staff (assessoria), e outros atuam como linha e staff, e suas ações principais são de avaliação e controle das metas orçamentárias e financeiras (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual), observadas as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, ou seja, atuando como uma espécie de controle interno para os instrumentos orçamentários.

Em pesquisa pioneira realizada com servidores da Controladoria Geral da União, Wright, Callado e Melo (2013), verificaram que as atividades típicas de controladoria desenvolvidas e verificadas foram promoção da transparência, controle interno, suporte à gestão através de informações, elaboração de procedimentos e políticas de controle e estímulo ao controle social. Por fim, os autores ainda fizeram uma conexão entre essas atividades que foram contatadas com as próprias funções da controladoria de controle interno, gestão de informação e de controle de riscos.

### **3. METODOLOGIA**

O universo da pesquisa é composto pelas unidades de controladoria dos 27 Tribunais de Justiça Estaduais do país. Contudo, após a realização da coleta de dados através das informações disponibilizadas pelos TJs, não foi possível identificar a existência da unidade administrativa com funções típicas de controladoria do Tribunal de Justiça do Amapá, motivo pelo qual a amostra foi composta por 26 TJs.

Tomando como partida os quatro instrumentos necessários para conhecer o estado e desenvolvimento da controladoria, atribuídos por Horváth (2006), quais sejam: órgãos de representação “oficiais” e/ou associações, relatórios sobre estudos empíricos e específicos de atividades, relacionados à organização e desenvolvimento, publicações sobre soluções

“típicas” ou “dignas de imitação” oriundas da práxis e manuais e/ou obras de referência em controladoria. Essa investigação realizou a coleta de dados nos documentos oficiais que regulamentação a estrutura e funções de controladoria desenvolvidas nas Cortes Estaduais de Justiça, identificando suas principais práticas e contrastando-as com à literatura.

Inicialmente, visando identificar a estrutura das unidades de controladorias, por meio das informações públicas divulgadas pelos TJs, foram analisados os organogramas das instituições, os quais definem a nomenclatura da unidade com funções típicas de controladoria, o seu nível hierárquico organizacional e o vínculo direto ou indireto com a alta administração das Cortes Estaduais de Justiça.

No que tange a análise das funções desempenhadas pelas unidades de controladoria, foram explorados os normativos legais de criação de cada unidade de controladoria dos Tribunais, quais sejam: Portarias, Resoluções e Decretos Judiciários. Então, foi possível identificar quais funções e atividades são desenvolvidas por cada unidade de controladoria e assim confrontá-las com à literatura.

Por meio da catalogação e tabulação do material apresentado foi possível atender aos objetivos propostos, identificando o posicionamento das unidades de controladoria e a sua adequação frente a literatura, bem como evidenciando as funções e atividades exercidas, com o propósito de apontar as mais frequentes e por fim compará-las com as funções concebidas pela literatura.

Para analisar as funções e atividades de controladoria exercidas nos TJs foi adotada a abordagem proposta na estrutura conceitual de Borinelli (2006). Essa escolha levou em consideração que o constructo foi adotado em trabalhos científicos na área como Suzart, Marcelino e Rocha (2011) e Leite, Reef e Lavarda (2018). Ademais, conforme posto pelos referidos autores, é descrita como o modelo que engloba o maior número de funções de controladoria, além de ser a estrutura que mais se aproxima das funções exercidas na administração pública.

Há pesquisas que realizaram investigações com a metodologia proposta nesse artigo, sobretudo na observação da estrutura de controladoria e suas funções frente ao arcabouço destacado pela literatura. Sobretudo porque não há consenso sobre as funções que devem ser exercidas pelas controladorias, o que denota a relevância e preocupação dada a essa temática de pesquisa. Contudo, observa-se que o conhecimento vem sendo construído ao longo dos anos. Sendo salutar a ampliação das pesquisas para que uma definição possa ser unificada (Wright, Callado e Melo, 2013 e de Assis, Silva e Catapan, 2016).

Nesse sentido, para investigar o posicionamento da controladoria na estrutura organizacional, Frezatti et al. (2009) apontam a situação atual das unidades administrativas frente a literatura. Já o estudo de Lunkes, Gasparetto e Vicente (2010) utiliza a mesma metodologia só que em empresas do Brasil, Alemanha e Estados Unidos, identificando as principais funções de controladoria. Nos artigos utilizados como alicerce desta investigação, Suzart, Marcelino e Rocha (2011), realizaram a investigação em Órgãos de Controladoria. Enquanto, Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) evidenciaram divergências nas funções de controladoria realizadas na prática frente a literatura em estudos empíricos e em obras e manuais de referência. Em mais um estudo Nocetti e Lavarda (2019), compararam as funções de controladoria em empresas startups.

Embora o presente artigo tenha relação com os estudos citados, ele vai além ao analisar a controladoria sob a ótica do setor público, especificamente no Poder Judiciário Estadual, até onde se observou pouco estudado pela literatura, além de utilizar uma janela amostral de pesquisa ampla, atingindo quase a população pesquisada.

Com base nesse entendimento, este estudo fez uso de pesquisa bibliográfica e documental. De acordo com Gil (2002), nessas pesquisas o propósito é de desenvolver ideias através de material já elaborado. A metodologia utilizada foi à descritiva, pois teve como

propósito a observação, classificação, registro e evidenciação dos resultados catalogados dos TJs (Andrade, 2002). Com efeito, as estruturas das controladorias foram estudadas, mas não manipuladas pelo investigador. Quanto à abordagem, este estudo é predominantemente qualitativo, à medida que utiliza a análise de conteúdo para investigar a estrutura da controladoria dos TJs (Richard, 1999).

Nesse cenário, este estudo busca entender como estão formalmente estruturadas as controladorias dos TJs, realizando um estudo comparativo entre as funções prescritas para elas, nos documentos que as regulamentam e as funções concebidas pela literatura.

#### 4. RESULTADOS

Na análise realizada nos Tribunais de Justiça, nota-se inicialmente que a unidade de controladoria do Poder Judiciário Estadual exerce uma atividade de apoio a todos os gestores internos da organização. Consoante Padoveze (2013), essa atividade não significa staff, nem assessoria, nem mesmo consultoria. Mas sim, uma unidade asseguradora da eficácia institucional comprometida com os resultados da entidade.

Neste sentido, foi constatado que os setores de controladoria nos Tribunais têm status de unidade administrativa, assim, exercem a tomada de decisões no seu âmbito de atuação e têm responsabilidades a serem cobradas. O que reforça o entendimento sobre a missão da controladoria, como unidade administrativa, qual seja, de assegurar a otimização do resultado econômico da organização (Catelli, 1999, p. 370-372).

**Tabela 1 Informações quanto a estrutura organizacional das unidades com funções de controladoria.**

Órgão	UNIDADE DE CONTROLADORIA	NÍVEL HIERÁRQUICO	VÍNCULO DIRETO	VÍNCULO INDIRETO
TJ-SP	Diretoria de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-RJ	Núcleo de Auditoria Interna	2º Nível	Presidência	-
TJ-AC	Assessoria de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-AL	Diretoria Adjunta de Controle Interno	3º nível	Dir. Geral	Presidência
TJ-PB	Gerência de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-PE	Controladoria	2º Nível	Presidência	-
TJ-SC	Auditoria Interna	2º Nível	Presidência	-
TJ-MG	Auditoria Interna	2º Nível	Presidência	-
TJ-PA	Secretaria de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-ES	Secretaria de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-TO	Controladoria Interna	2º Nível	Presidência	-
TJ-RO	Secretaria de Auditoria Interna e Controle	2º Nível	Presidência	-
TJ-AM	Secretaria de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-RR	Núcleo de Auditoria Interna	2º Nível	Presidência	-
TJ-MA	Divisão de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-PI	Superintendência de Controle Interno	4º nível	Gabinete	Presidência
TJ-CE	Auditoria Administrativa e de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-SE	Departamento de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-PR	Núcleo de Controle Interno	3º Nível	Gabinete	Presidência
TJ-MS	Controle Interno e Auditoria	2º Nível	Presidência	-
TJ-GO	Controladoria Interna	2º Nível	Presidência	-
TJ-RN	Secretaria de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-BA	Controladoria	2º Nível	Presidência	-
TJ-RS	Secretaria de Controle Interno	3º Nível	Gabinete	Presidência
TJ-MT	Coordenadoria de Controle Interno	2º Nível	Presidência	-
TJ-DF	Secretaria de Controle Interno	3º Nível	Gabinete	Presidência

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quanto ao posicionamento da controladoria frente na estrutura organizacional, foi observado que 21 unidades são vinculadas diretamente a autoridade máxima do órgão, isto é, 80% da análise amostral, corroborando com o estudo realizado por Duque (2011), o qual defende o estabelecimento de uma controladoria “em linha”, ou seja, uma unidade administrativa que executa atividades para obtenção dos resultados estabelecidos pela alta cúpula administrativa.

Ao passo que, apenas cinco delas não têm vínculo direto com gestor máximo, sendo quatro ligadas a um gabinete da presidência, com quem tem subordinação apenas administrativa e subordinação hierárquica direta com a presidência. Com efeito, apenas o Tribunal de Justiça de Alagoas não tem vínculo hierárquico com o dirigente máximo do Órgão, divergindo do posicionamento estrutural defendido pela literatura.

No que tange a identificação das unidades com funções de controladoria, resta claro que não há um padrão entre elas. Apesar das unidades exercerem atividades de controladoria, as nomenclaturas são distintas, sendo identificados vinte nomes diferentes para setores que realizam funções típicas de controladoria.

**Tabela 2 Atividades atribuídas às instituições de controladoria pública.**

ATIVIDADES - UNIDADES		TRIBUNAIS DE JUSTIÇA												
		SP	RJ	AC	AL	PB	PE	SC	MG	PA	ES	TO	RO	AM
1	Acompanhar/fiscalizar a gestão administrativa/operacional	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
2	Acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
3	Acompanhar/fiscalizar o patrimônio	x	x		x	x	x	x	x	x		x	x	
4	Apoiar os órgãos de controle externo	x	x		x	x	x	x	x		x	x	x	x
5	Avaliar os contratos de gestão	x	x		x		x	x	x	x	x	x	x	x
6	Avaliar resultados de planos e de orçamentos públicos				x	x	x	x	x	x	x	x	x	
7	Criar condições para o exercício do controle social													
8	Elaborar demonstrações contábeis		x	x			x		x					
9	Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado		x	x					x					
10	Gerenciar a contabilidade do Ente.													
11	Planejar, coordenar e executar funções de controle interno	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
12	Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria					x								
13	Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria													
14	Prevenir e combater a corrupção	x					x		x		x	x	x	x
15	Promover a transparência das ações do setor público					x	x	x					x	
16	Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
17	Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado				x				x	x		x		
18	Zelar pela observância dos princípios de administração pública	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
<b>Total atividades por Tribunal</b>		8	9	6	10	10	12	10	13	9	9	11	11	7

Fonte: Elaboração própria com base em Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

**Tabela 2 Atividades atribuídas às instituições de controladoria pública  
(continuação)**

ATIVIDADES - UNIDADES		TRIBUNAIS DE JUSTIÇA												Ocor
		RR	MA	PI	CE	SE	PR	MS	RN	BA	RS	MT	DF	
1	Acompanhar / fiscalizar a gestão administrativa / operacional	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	25
2	Acompanhar / fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	24
3	Acompanhar/fiscalizar o patrimônio	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	22
4	Apoiar os órgãos de controle externo	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	22
5	Avaliar os contratos de gestão	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	22
6	Avaliar resultados de planos e de orçamentos públicos	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	20
7	Criar condições para o exercício do controle social													0
8	Elaborar demonstrações contábeis					x	x							6
9	Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado													3
10	Gerenciar a contabilidade do ente federado													0
11	Planejar, coordenar e executar funções de controle interno	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	25
12	Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria													1
13	Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria													0
14	Prevenir e combater a corrupção			x		x	x		x				x	13
15	Promover a transparência das ações do setor público							x			x			6
16	Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos		x	x	x	x		x		x	x	x	x	19
17	Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado	x		x	x	x	x	x	x	x				12
18	Zelar pela observância dos princípios de administração pública	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	25
<b>Total atividades por Tribunal</b>		9	8	9	10	12	11	12	9	11	10	9	10	

**Legenda:** x - Presença da Atividade; □ – Ausência da atividade

Fonte: Elaboração própria com base em Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

Nota-se que sete funções, quais sejam: contábil, gerencial-estratégico, tributária, proteção e controle dos ativos, controle interno, controle risco e gestão da informação são desempenhadas pelas controladorias públicas, no escopo das oito funções típicas propostas nessa investigação. No que tange a função de custo, que segundo Roehl-Anderson e Bragg (1996) é função vital para o Controller, foi a única função não observada na pesquisa.

A partir da análise realizada nas informações obtidas na pesquisa, constata-se que no Poder Judiciário Estadual, os Tribunais que se destacaram por realizarem um maior número de atividades típicas de controladoria foram o Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, o Tribunal de Justiça do Estado do Ceará e o Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso, todos com doze atividades de controladoria sendo realizadas por suas unidades, executando 66% das atividades identificadas. Noutro extremo, aparecem os Tribunais de Justiça do Acre,

Tribunal de Justiça do Amazonas e Tribunal de Justiça de São Paulo, contabilizando seis, sete e oito atividades típicas, respectivamente. Sendo assim, o Tribunal de Justiça do Acre foi identificado como o TJ que menos executa atividades de controladoria, isto é, exercendo apenas 33% das atividades identificadas.

Nota-se que as atividades de acompanhamento e fiscalização da gestão administrativa e operacional, de planejamento, coordenação, de execução do controle interno, de zelar pela observância dos princípios da administração pública estão presentes em todas as instituições analisadas e são as mais exercidas nos TJs. Esse achado sugere que às unidades de controladoria estão se preocupando excessivamente com a fiscalização da gestão. Suzart, Marcelino e Rocha (2011) e De Assis, Silva e Catapan, (2016), também identificaram essas atividades presentes em todos os entes pesquisados. A fiscalização e acompanhamento da gestão não deixa de ser uma atividade realizada pela controladoria. A ponderação está no fato desta atividade ser a mais exercida no rol de atividades de duas funções de controladoria, são elas, a contábil e gerencial-estratégico, desviado do seu papel de assessoramento necessário para o atingimento dos resultados esperados pelas instituições, defendidos por Solle (2003) e Slomski (2007).

Em contrapartida, as atividades de planejamento, coordenação e execução das funções de ouvidoria, de gerenciamento da contabilidade e de estabelecimento de condições para a subsidiar o controle social não foram identificadas na pesquisa. Apresentando assim um resultado singular, em que três atividades típicas de controladoria não são executadas no Poder Judiciário Estadual. Divergindo do que foi encontrado por De Assis, Silva e Catapan (2016), que identificaram um número considerável de atividades de Ouvidoria, significando um avanço positivo para inclusão e controle social pela sociedade na administração pública. No contexto atual de accountability e controle social torna-se preponderante a atuação da ouvidoria como elo entre a sociedade e a administração pública garantindo que o cidadão tenha “voz” na gestão pública. (Cardoso, 2010).

**Tabela 3 Funções e Atividades Típicas de Controladoria: Literatura x Tribunais**

FUNÇÃO	Nº	ATIVIDADES	LITERATURA	TRIBUNAIS
Contábil	2	Acompanhar / fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária.	<b>22,2%</b>	13,0%
	8	Elaborar demonstrações contábeis.		
	9	Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado.		
	10	Gerenciar a contabilidade do ente federado.		
Gerencial-Estratégico	1	Acompanhar / fiscalizar a gestão administrativa / operacional.	<b>16,8%</b>	<b>26,0%</b>
	6	Avaliar resultados de planos, de orçamentos e de programas públicos.		
	16	Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos.		
Tributária	17	Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado.	5,6%	5,0%
Proteção e Controle dos Ativos	3	Acompanhar / fiscalizar a gestão patrimonial.	5,6%	9,0%

Fonte: Elaboração própria com base em Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

**Tabela 3 Funções e Atividades Típicas de Controladoria: Literatura x Tribunais  
(continuação)**

FUNÇÃO	Nº	ATIVIDADES	LITERATURA	TRIBUNAIS
Controle interno	4	Apoiar os órgãos de controle externo.	27,8%	30,0%
	11	Planejar, coordenar e executar funções de controle interno.		
	12	Planejar, coordenar e executar funções de corregedoria.		
	13	Planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria.		
	18	Zelar pela observância dos princípios de administração pública.		
Controle Risco	5	Avaliar a execução dos contratos de gestão.	11,0%	14,0%
	14	Prevenir e combater a corrupção.		
Gestão da Informação	7	Criar condições para o exercício do controle social.	11,0%	3,0%
	15	Promover a transparência das ações do setor público.		

Fonte: Elaboração própria com base em Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

Confrontada as atividades atribuídas as instituições, dentro das funções com as quais se relacionam, evidencia-se que tanto na literatura com 22,2% das atividades, quanto no Judiciário Estadual com 30% das atividades das atividades desenvolvidas se referem ao controle interno. Com efeito, reforça o entendimento de que nos Tribunais de Justiça essa também é a função mais prevalente. Fato que coaduna com o estudo de Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) e Corbari (2013), quando apontam que as controladorias estão mais alinhadas as funções do controle interno definidas pelo Constituição Federal, pelo fato de constantemente está buscando a harmonia com os preceitos legais.

Na análise comparativa do conjunto de funções típicas encontradas na literatura, as funções de controle interno, gerencial-estratégica e contábil compreendem 66,8% do total das atividades atribuídas a controladoria pública. (Borinelli, 2006). Ao passo que, no Poder Judiciário Estadual, consoante os resultados contidos nesta investigação, o conjunto formado pelas funções de controle interno, gerencial-estratégico e controle de risco estabelecem o tom das atividades e somam 70% do que é realizado na controladoria.

Neste contexto, as evidências apontam que dentro do Poder Judiciário Estadual a função controle de risco ganhou destaque, superando a função contábil. Corroborando com os achados de Wright, Callado e Melo (2013), que identificaram a prevalente atuação dessa função na Controladoria Geral da União (CGU). Os autores argumentam que esse achado se justifica pela importância do controle de riscos como parte da política de combate a corrupção. No âmbito do Poder Judiciário, o fato que possivelmente justifique tal conduta, está na intensificação nos últimos anos de normas infra legais que vem materializando o crescimento do interesse pelo gerenciamento de riscos no setor público. No contexto da administração pública federal, destaca-se o Acórdão nº 1.273 do Tribunal de Contas da União (TCU), recomendando a elaboração de um modelo de governança que contemple contemplasse princípios, estratégias, gestão de riscos, auditoria interna e responsabilidades das lideranças (Braga, 2017). Na esfera do Poder Judiciário, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), por meio da Resolução nº 308, de 11 de março de 2020, implementou as atividades de gerenciamento de riscos corporativos, controles internos, integridade e governança.

No que tange a função contábil, mesmo sendo uma função de controladoria consolidada, consoante Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013). Nos estudos de Suzart, Marcelino e Rocha (2011) e De Assis, Silva e Catapan (2016), realizados no instituições do setor público, os resultados não evidenciam as atividades da função contábil na maior parte das instituições investigadas, indo ao encontro dos resultados encontrados nesta pesquisa. O fato de a função contábil ter diminuído sua atuação no conjunto das atividades mais executadas, pode ser explicado, no contexto desse artigo, em razão de ser sido observado nos documentos de suporte, que todos os TJs apresentam uma unidade específica de contabilidade, a qual abarca as funções contábeis. Cabe destaque que sob a ótica da controladoria no ramo empresarial os resultados contrastam, sendo a função contábil preponderante como atividade de controladoria. (Libonati et al. 2000 e Santos et al. 2005).

## 5. CONCLUSÃO

Sob a ótica do setor público, a controladoria tem a função de auxiliar no processo decisório, viabilizar o desenvolvimento de mecanismos para acompanhamento dos programas de governo, propondo possíveis ajustes quando necessário e adicionalmente assistir na avaliação dos resultados. A partir da análise da literatura sobre a estrutura e funções típicas de controladoria, buscou-se verificar a compatibilização entre as referidas bases conceituais e a práxis nos Tribunais de Justiça Estaduais.

Os resultados atestam que o Poder Judiciário Estadual conta com unidades administrativas que executam variadas funções de controladoria e que há uma uniformidade com relação às funções exercidas.

Como principais resultados partindo da análise das unidades de controladoria, nota-se uma aderência total à literatura quanto ao posicionamento da controladoria na estrutura organizacional, propiciando o assessoramento direto ao gestor máximo da instituição. Este é um achado de grande destaque, uma vez que os gestores são magistrados e, portanto, em sua maioria, não tem conhecimento técnico de gestão pública e muito necessitam do auxílio da controladoria.

No que se refere às funções executadas, a aderência é parcial. Pois, somente as funções de controle interno e de gerencial-estratégica tem relação ao disposto na literatura (Corbari, 2013, Lunkes et al. 2011 e Lunkes, Schnorrenberger e Rosa, 2013). Portanto, surge a divergência consoante a função de controle de risco, a qual cresce de relevância e desponta como a terceira mais exercida. Também identificada por Wright, Callado e Melo (2013), no escopo dos trabalhos da CGU como parte da política de combate a corrupção. Em contrapartida, a função contábil foi evidenciada como a quarta função mais executada, corroborando com os achados de Suzart, Marcelino e Rocha (2011),

Sob a ótica das atividades, três delas surgem com predomínio, quais sejam, a atividade de acompanhamento e fiscalização da gestão administrativa e operacional; a de planejamento; e a de coordenação e execução do controle interno. Fato que merece destaque e reflexão, pois à medida que a controladoria volta seus esforços preponderantemente para a realização de atividades de fiscalização e a acompanhamento, afasta-se do seu papel de assessoramento necessário para o atingimento dos resultados esperados pelas instituições (Solle, 2003 e Slomski, 2007).

No que tange a prevalência da função de controle de risco, aquele achado pode ser justificado pela intensificação nos últimos anos das regulamentações no Setor Público referentes à utilização dos instrumentos de gerenciamento de riscos corporativos em nível institucional. Outro ponto relevante é o fato de que há em todos os TJs analisados uma unidade específica de contabilidade, o que acaba por aglutinar algumas das funções contábeis que a literatura defendida neste artigo prevê como parte da controladoria.

Ademais, como principal limitação o estudo trouxe atribuições que estão estabelecidas nos instrumentos legais e publicadas pelos Tribunais de Justiça, sem a pretensão de analisar se na prática as funções estão sendo exercidas, mas elucidar a importância da previsão legal e aderência as funções típicas identificadas na literatura. Outra limitação encontrada é a inexistência de um modelo nacional que estructure as controladorias nas organizações públicas, permitindo a pluralidade de atividades, ao mesmo tempo que mitiga o potencial efetivo que a controladoria pode desempenhar pela sua essência.

Analisando os resultados encontrados ao final do estudo, apesar das convergências detectadas, propõe-se para futuras pesquisas um exame aprofundado da função de controle de risco, visto que nessa investigação ela apareceu como uma das atividades mais exercidas dentro das funções de controladoria. Outra oportunidade de estudo é expandir esta análise aos Tribunais Regionais Federais, aos Ministérios Públicos dos estados e nos Tribunais de Contas, possibilitando a comparação com os resultados encontrados dentro de variadas instituições que compõe ou são correlatas ao Poder Judiciário.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Andrade, Maria Margarida de. (2002). Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação. São Paulo: Atlas.
- Anthony, Robert N.; Govindarajan, Vijay. (2007). Management control systems.
- da Costa Bairral, M. A., Coutinho, A. H., & dos Santos Alves, F. J. (2015). Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 642-675.
- Bedicks, Heloisa. (2009). Governança corporativa e dispersão de capital: múltiplos casos no Brasil. 1.ed. São Paulo: Saint Paul Editora.
- Beuren, Ilse M. (2002). O papel da Controladoria no processo de Gestão. In: Paulo Schmidt. Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, p.15-38.
- Bianchi, Márcia. (2005). A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo.
- Borinelli, Márcio L. (2006) Estrutura Básica Conceitual de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática. São Paulo: FEA/USP. Tese do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- Braga, M.V. Risco Bottom Up: uma reflexão sobre o desafio da implementação da gestão de riscos no setor público brasileiro. *Revista da Controladoria Geral da União*, v. 9, n. 15, 2017.
- Bragg, Steven. (2009). Controlshipp. The Work of the Managerial Accountant. New Jersey. Willey.
- Cardoso, A. S. R. (2010). Ouvidoria pública como instrumento de mudança (No. 1480). Texto para Discussão.
- Catelli, A. (2013). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2ed. São Paulo: Atlas.
- Churchman, C.W. (1972). Introdução à teoria dos sistemas. 2º ed., Petrópolis: Editora Vozes.
- Duque, C. (2011). O perfil profissional do *controller* e as funções de controladoria: um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho. 2011. 105 f (Doctoral dissertation, Dissertação (Mestrado)-Curso de Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife).
- Conselho Nacional de Justiça. Resolução nº 308, de 11 de março de 2020. Disponível em:

- <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/3249>.
- da Silva, N. D. R., de Freitas Carneiro, A., & Ramos, E. G. (2015). 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*, 3(2), 73-87.
- de Assis, L., da Silva, C. L., & Catapan, A. (2016). As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. *Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe)*-ISSN 2177-4153, 14(3), 26-43.
- Durigon, A. R., & Diehl, C. A. (2013). Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no congresso USP de controladoria e contabilidade-período de 2001 a 2011. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(2), 91-109.
- Fontes Filho, J. R. (2003). Governança organizacional aplicada ao setor público. *Anais do Congresso Internacional del Clad Sobre La Reforma Del Estado y de La Administración Pública*, Panamá, 8.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., Junqueira, E. (2009) Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas.
- Gil, Antônio Carlos. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Horváth, Péter. (2006). Controlling. 10.ed. Munchen: Verlag Vahlen.
- International Federation Of Accountants. Public Sector Committee. (2001). Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective (Study 13). New York, IFAC.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and owner ship structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kanitz, S. C. (1976). Controladoria: teoria e estudos de casos. São Paul: Pioneira, 1976.
- Leite, M., Reif, E., & Lavarda, C. E. F. (2018). Análise da controladoria e suas funções: estudo de caso em uma organização da construção civil. *Desafio Online*, 6(1).
- Libonati, Jerônimo José; Wanderley, C.A e Meira, J.M. (2000). Um estudo exploratório sobre a unidade administrativa: Controladoria. In: congresso brasileiro de contabilidade,16. Goiânia. Anais.. Goiânia: CFC, p.1-17.
- Lopes, E., & Souza, R. A. (2018). Controladoria da administração pública.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D.; Gasparetto, V., Vicente, E. F. R. (2009) Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, 5(4)63-75.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & Rosa, F. S. D. (2013). Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(47), 283-299.
- Morimoto, Alberto Iwao. (2014). A importância da controladoria para mitigar o conflito de agência na governança corporativa. *Redeca*, v.1, n. 1. Jan- Jun. p. 50-60.
- Nocetti, A. A. N., & Lavarda, C. E. F. (2019). As funções da controladoria desempenhadas nas empresas startups. *Revista ambiente contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 11(1), 182-200.
- Padoveze, Clóvis Luís. (2013). Controladoria Estratégica e Operacional. 3. Ed. São Paulo: Cengage Learning.
- Peter, Maria da Glória Arrais et al. (2003). A controladoria e a gestão pública: A experiência do governo do estado do Ceará. *Anais do 8º Congresso del Instituto Internacional de Costos*, Punta Del Este, Uruguay, 8.
- Roehl-Anderson, Janice M., Bragg, Steven M. (1996). *The Controller`s Function: The Work of the Managerial Accounting*. New York: John Wiley & Sons.
- Roza, M. M. C. D., Lunkes, R. J., & Alberton, L. (2012). Perfil dos controles internos em prefeituras do rio grande do sul: uma análise nas maiores cidades gaúchas. *Revista de*

- Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, 17(1), 18-31.
- Santos, Roberto Vatan; Castellano, Ana Cristina F.; Bonacim, Carlos A. Grispan e Silva, Lucileni Roberto Vatan. (2005). O papel do controller em empresas de grande porte X Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil.
- Suzart, J. A. S., Marcelino, C. V., & da Rocha, J. S. (2011). As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública–Teoria versus Prática. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(1).
- Slomski, Valmor. (2007). *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Wright, G. A.; Callado, A. L. C.; Melo, M. M. D. As funções da Controladoria no setor público: a percepção de quem faz a Controladoria Geral da União. In: 13º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Anais...USP. São Paulo/SP, 2013.