

## A CONTROLADORIA E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

Adriana de Sousa Lima

Mestranda do Programa de Mestrado Profissional em Administração da Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Email: adrianaunioeste@gmail.com

Daniel Teotonio do Nascimento

Mestrando do Programa de Mestrado Profissional em Administração da Universidade Estadual do Oeste do Paraná. E-mail: danielteotonio@hotmail.com

Dione Olesczuk Soutes

Doutorado em Contabilidade pela USP, Professora do Programa de Mestrado Profissional em Administração da Universidade Estadual do Oeste do Paraná. E-mail: dioneosoutes@gmail.com

### Resumo

Este estudo tem por objetivo compreender como a controladoria se relaciona com o desempenho organizacional em uma Instituição Pública de Ensino Superior do Oeste do Paraná. Nesse sentido, primeiramente foram levantadas as questões teóricas acerca das abordagens que enfatizam a controladoria e suas funções, a controladoria e o desempenho organizacional. A principal questão em análise, a luz dos conceitos de controladoria e desempenho organizacional, é compreender a relação da controladoria com o desempenho organizacional de acordo com as dimensões estabelecidas no modelo de excelência em gestão pública: (1) governança; (2) estratégias e planos; (3) público alvo; (4) interesse público e cidadania; (5) informação e conhecimento; (6) pessoas; (7) processos; e (8) resultados. Para alcançar o objetivo proposto optou-se por realizar uma pesquisa de abordagem qualitativa e de caráter explicativo. Os principais resultados apontam para existência de uma forte relação entre as duas áreas estudadas. Conclui-se que a área de controladoria da Instituição, no uso de suas atribuições, propicia a Gestão Administrativa suporte necessário para fortalecer a gestão e contribuir em seu desempenho organizacional com o subsídio de informações adequadas ao processo decisório. Espera-se que os resultados da pesquisa contribuam e estimulem as discussões sobre a temática e ainda contribua para que gestores, em especial de instituições públicas dadas suas especificidades, compreendam melhor essa relação aplicando-as mais efetivamente.

**Palavras-chave:** Controladoria. Desempenho Organizacional. Fundação Nacional de Qualidade.

### Abstract

This study aims to understand how the controller relates to the organizational performance in a Public Institution of the West of Paraná Higher Education. In this sense, theoretical questions about the approaches that emphasize the controller and its functions, the controlling and organizational performance were first raised. The main question under consideration, the light of controllership concepts and organizational performance, is to understand the relationship with the controlling organizational performance according to the dimensions set out in the model of excellence in public management: (1) governance; (2) strategies and plans; (3) target audience; (4) the public interest and citizenship; (5) information and knowledge; (6) persons; (7) processes; and (8) results. To achieve the proposed objective chose to conduct a qualitative research and explanatory character. The main results point to the existence of a strong relationship between the two areas studied. It was concluded that the control area of the institution in the exercise of his powers, provides the administrative management support necessary to strengthen management and contribute in their organizational performance with the subsidy of appropriate information to decision-making. It is hoped that the research results contribute to and stimulate discussions on the subject and still contributing to managers, especially public institutions given their specificities, better understand this relationship applying them more effectively.

**Keywords:** Controllership. Organizational Performance. National Quality Foundation.

## 1 INTRODUÇÃO

Em 1947, David R. Anderson, ao discutir o assunto “controladoria” definiu-o como sendo uma função basicamente de manutenção de registros e relatórios, mais tarde (1961) concordou que o conceito estava em estado de evolução e que não poderia ser definida em uma frase ou parágrafo, por fim ele afirmou que não havia necessidade urgente de colocar o conceito em uma definição estanque em qualquer número limitado de palavras. Na verdade a função de todo o seu livro foi para definir o termo “controladoria” (DEASY, 1961).

Perez Jr, Pestana e Franco (1995) enfatizaram que a competitividade dos negócios e as constantes mudanças no mundo empresarial exigem a maximização do desempenho e do controle empresarial, com isso emerge o papel da controladoria, de apoiador da gestão no planejamento e controle por meio de relatórios gerenciais baseados nos resultados das operações, ressaltando que “é missão da controladoria, otimizar os resultados econômicos através da eficiência de um modelo de informação baseado em um modelo de gestão, cujo cumprimento, garante o processo de decisão-ação-informação-controle” (PEREZ JR; PESTANA; FRANCO, 1995, p. 36).

No Brasil, o profissional que desempenha funções relacionadas à controladoria nas organizações é denominado controller (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013). Um *controller* analisa e desenvolve, oportunamente, informações financeiras precisas, permitindo que a empresa melhore o desempenho futuro. Oyadomari *et al.* (2014) esclarece que embora a teoria envide esforços para relacionar o controle gerencial como um recurso que influencia o desempenho organizacional, estudos empíricos ainda precisam ser desenvolvidos para sustentar tal afirmação. É com essa proposta que este estudo pretende contribuir, a fim de demonstrar argumentos que possam sustentar a afirmativa.

Apesar de cada vez mais as técnicas administrativas da iniciativa privada serem introduzidas na administração pública, com vistas a atingir os objetivos organizacionais, a iniciativa privada se diferencia da administração pública na obediência compulsória aos princípios constitucionais básicos da legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público (CAVALHEIRO; FLORES, 2007). Neste sentido, a controladoria pode apoiar a gestão pública com informações que promovem a eficiência e transparência subsidiando a tomada de decisão do gestor.

Diante da fragilidade do arcabouço teórico de controladoria, em particular da controladoria pública e, partindo do pressuposto que a controladoria se relaciona com o desempenho organizacional, a partir das considerações até o momento, levanta-se a seguinte pergunta de pesquisa: como a controladoria se relaciona com o desempenho organizacional?

Sendo o objetivo deste estudo, compreender como a controladoria se relaciona com o desempenho organizacional em uma Instituição Pública de Ensino Superior da Região Oeste do Paraná, essa pesquisa utilizou-se das dimensões estabelecidas no modelo de excelência em gestão pública, preconizado do modelo de excelência da Fundação Nacional da Qualidade (FNQ, 2010). Destaca-se que não é a pretensão deste estudo a aplicação do instrumento de avaliação do Modelo de Excelência em Gestão Pública (MEGP), mas sim compreender como a área de

controladoria participa nas práticas de cada uma das dimensões estabelecidas no Modelo.

O presente artigo está estruturado em mais quatro seções, além da introdução: na próxima seção, apresenta-se uma breve contextualização das abordagens teóricas consideradas neste estudo; na terceira, apresentam-se o delineamento metodológico, a quarta seção apresenta os resultados obtidos por meio da pesquisa realizada; e, na quinta, as considerações finais.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 CONTROLADORIA E SUAS FUNÇÕES

Controladoria é um termo nebuloso e controverso, a principal causa desta inconsistência de definição é, muito provavelmente, a diversidade da tarefa do controlador. Em uma empresa ele é pouco mais que um especialista em contabilidade, em outra pode ser o gerente geral ou um membro do conselho da administração. Seu lugar nesta ampla escala de responsabilidade é, em geral, determinada em grande medida pela escala de suas habilidades e experiência profissional. Um mero conjunto de funções pode ser atribuído a qualquer pessoa qualificada, mas controladoria é muito mais complexa (DEASY, 1961).

Para Benčová e Kařavská (2009) a contabilidade tradicional e financeira age como espelhos retrovisores, enquanto a controladoria age como faróis de negócios, antecipa questões e age para resolver problemas. Quanto mais cedo o profissional da controladoria puder influenciar o curso da ação, é mais provável que o processo seja bem sucedido, isso envolve, tanto a compreensão teórica, quanto habilidades práticas em contabilidade, gestão, processo e estrutura, controle de custos e gestão de fluxos de receita.

Slomski (2003, p. 373) define a controladoria municipal como um “órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações [...], a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-fins e das atividades-meio, para a correta mensuração de resultados econômicos [..].” Esta definição pode ser utilizada, por analogia, às outras instituições públicas.

Borinelli (2006, p. 105) contribuiu com a definição do termo controladoria dizendo que “é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. O mesmo autor alega que o objeto de estudo da controladoria são as organizações subdividido nos seguintes focos de atuação: (a) processo e o modelo de gestão como um todo; (b) necessidades informacionais, apoiadas nos modelos de decisão e de informação; e (c) processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação (BORINELLI, 2006). O Quadro 1 sintetiza a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC) de acordo com Borinelli, (2006).

Quadro 1 - Aspectos-chave da ECBC: aspectos conceituais

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE		
Definição	Controladoria é um conjunto de conhecimentos que constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira, e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.		
Objetos de estudo	1	As organizações	
	2	O processo (e o modelo) de gestão como um todo, incluindo as gestões operacional, econômica, financeira e patrimonial.	
	3	As necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação.	
	4	O processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo os modelos de mensuração e de identificação e acumulação.	
Enquadramento científico	Ciências Factuais Sociais		
Ciências afins	Contabilidade	Direito	Psicologia
	Administração	Estatística	Sociologia
	Economia	Matemática	Outras
Subdivisões	1	Quanto à natureza da organização em que se aplica:	Controladoria pública
			Controladoria empresarial
	2	Quanto à área de eficácia dentro da organização em que se aplica:	Controladoria em entidade do terceiro setor
			Controladoria corporativa
		Controladoria de unidade	

Fonte: Borinelli (2006).

No Brasil, o profissional que desempenha funções relacionadas à controladoria nas organizações é denominado *controller* (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013). O trabalho de um *controller* pode variar drasticamente com base no tamanho da empresa e se ela tem outros gestores em funções que lidam com funções relacionadas. O fator chave é que, devido à interação com outros departamentos, o *controller* deve ser altamente qualificado nas relações interdepartamentais, que envolve interações constantes com os chefes de departamentos, a participação em reuniões e a emissão de opiniões sobre uma variedade de tópicos quanto ao funcionamento de funções com os quais, anteriormente, não tinha nenhuma conexão. À medida que a empresa vai crescendo o papel desse profissional torna-se cada vez mais definido (BRAGG, 2009).

Em suma, o papel do profissional da controladoria se expandiu para além de um simples contador para alguém com amplos conhecimentos e habilidades interpessoais que podem interagir com os outros departamentos, bem como gerenciar as atividades de um grupo e ao mesmo tempo trabalhar com termo para promover suas carreiras profissionais. Esse é um papel muito mais difícil para o controlador moderno, que exige alguém com experiência, tanto na área de gestão como o conhecimento de contabilidade (BRAGG, 2009).

### 2.1.1 Um diálogo entre controladoria e desempenho organizacional

Informações sobre desempenho são utilizadas pelas organizações para direcionar seu planejamento, desenvolver estratégias, auxiliar no entendimento dos resultados gerados pela transformação dos recursos materiais, humanos e tecnológicos (SANTOS; CARNEIRO, 2013). As empresas necessitam de ferramentas que avaliem seu desempenho a curto e longo prazo (CHING, 2006),

com isso a controladoria contribui no acompanhamento da avaliação de desempenho das áreas e da organização como um todo (LIMA *et al.*, 2011) atuando “de forma sincronizada no sentido de gerarem, com suas ações, os melhores resultados possíveis com o menor sacrifício de recursos” (GIONGO; BIANCHI, 2005, p. 1).

Além disso, Bianchi, Backes e Giongo (2006) revelam que a área da controladoria pode ser vista sob dois ângulos, a que figura como facilitador no fornecimento de informações às demais áreas da empresa a fim de que possam implementar suas estratégias e a que integra o processo de tomada de decisão das áreas com a diretriz estratégica da empresa. Essas ações possibilitam com que a controladoria atue no planejamento da gestão da empresa conduzindo à eficácia organizacional (BIANCHI; BACKES; GIONGO, 2006).

O *controller* passa a ser um gestor da informação (ARAÚJO; CALLADO; CAVALCANTI, 2014) o que se confirmou em um estudo realizado por Cavalcante *et al.* (2012) que tinha por objetivo descrever as características da controladoria das maiores companhias com ações negociadas na BM&FBOVESPA, no qual demonstrou que a controladoria fornece informações para auxiliar diretamente o planejamento e gestão da alta administração.

Assim, a controladoria surge em um contexto em que a sobrevivência das empresas depende cada vez mais de informações que proporcionem a maximização da lucratividade e da rentabilidade do negócio (MONTEIRO, 2010), com esse propósito a controladoria proporciona informações aos gestores que contribui na formação dos resultados empresariais (RODNISKI; DIEHL, 2012).

Lima *et al.* (2011) em seu estudo demonstrou que os pesquisados identificaram melhoria no desempenho da instituição pesquisada em função da atuação do ambiente de controladoria, o que se confirma mais uma vez que a controladoria se torna indispensável às empresas na missão de avaliar, mensurar e controlar o resultado econômico e o desempenho das organizações em suas mais variadas estruturas (CAVALCANTE *et al.*, 2012).

Para Ching (2006), a otimização do desempenho e controle empresarial tornam-se de vital importância para as empresas e a controladoria estratégica tem o objetivo de suprir essa necessidade e auxiliar no processo de tomada de decisão das empresas que contribui na eficiência dos resultados globais da empresa.

Neste sentido, a controladoria proporciona melhoria no desempenho futuro das organizações, sinalizando aspectos importantes de suas atividades e na antecipação e resolução efetiva de seus problemas (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

### **2.1.2 Dimensões do modelo de excelência em gestão pública**

Este estudo não pretende se aprofundar na apresentação do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, mas sim apresentar as dimensões do Modelo de Excelência em Gestão Pública (MEPG), os quais servirão de base para compreensão da relação entre controladoria e desempenho organizacional, haja vista o entendimento de que tais dimensões organiza a gestão com alto desempenho institucional e excelência gerencial e subsidia a promoção da melhoria da Gestão da Instituição Pública, além de ser norteador das questões do roteiro de entrevistas.

O MEPG, preconizado pela Fundação Nacional da Qualidade e alicerçado aos princípios constitucionais definidos no Artigo 37 da Constituição Federal, tem estimulado instituições públicas brasileiras dos três poderes a utilizar este modelo como referência para a melhoria de sua gestão (FERREIRA, 2009). O Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA, instituído pela Secretária de Gestão Pública do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão tem a finalidade de fortalecer a gestão pública tendo como premissa o MEPG (BRASIL, 2015).

Para compreender a relação da controladoria com o desempenho organizacional, essa pesquisa utilizou-se das dimensões estabelecidas no modelo de excelência em gestão pública. A seguir são apresentados os conceitos de cada dimensão do MEPG (BRASIL, 2014):

- 1 Governança: Governança pode ser entendida como o exercício de autoridade, controle, gerenciamento e poder de governo. É a maneira pela qual o poder é exercido no gerenciamento dos recursos econômicos, políticos e sociais para o desenvolvimento do país;
- 2 Estratégias e Planos: Uma gestão pública de excelência deve contemplar processos formais de formulação e implementação da estratégia, fundamentados no exercício de pensar o futuro e integrados ao processo decisório. A estratégia deve atender aos objetivos e dispor de metas e planos articulados, para as unidades internas;
- 3 Público Alvo: Esta dimensão refere-se às práticas gerenciais direcionadas ao relacionamento do órgão/entidade com a sociedade e abrange a imagem institucional, o conhecimento que a sociedade tem do órgão ou entidade e a maneira como se relaciona com a sociedade e induz sua participação;
- 4 Interesse Público e Cidadania: A Dimensão Interesse Público e Cidadania diz respeito à observância do interesse público e ao regime administrativo e a participação e o controle social;
- 5 Informação e Conhecimento: A Dimensão representa a capacidade de gestão das informações e do conhecimento, especialmente a implementação de processos gerenciais que contribuam diretamente para a seleção, coleta, armazenamento, utilização, atualização e disponibilização sistemática de informações atualizadas, precisas e seguras aos usuários internos e externos, com o apoio da tecnologia da informação;
- 6 Pessoas: A excelência da gestão pública pressupõe sistemas de trabalho estruturados, que considerem as competências, os requisitos técnicos, tecnológicos e logísticos necessários para a execução dos processos institucionais, de forma a cumprir as finalidades do órgão ou entidade. Inclui as adequadas estruturação e alocação de cargos efetivos, funções e cargos em comissão; os padrões remuneratórios e a alocação interna;
- 7 Processos: A Gestão pública de excelência exige processos finalísticos e de apoio adequadamente estruturados, a partir da estratégia institucional, com base nos recursos disponíveis, nos requisitos dos públicos alvos e nas possibilidades e limitações jurídico-legais;
- 8 Resultados: A Gestão orientada para Resultados é considerada uma poderosa ferramenta metodológica de monitoramento e avaliação das ações dos governos em sistemas políticos democráticos.

### 3 DELINEAMENTO METODOLÓGICO

Nesta seção são abordados os delineamentos metodológicos adotados na pesquisa, em especial, destacando o tipo de estudo realizado, sua natureza, os instrumentos de coleta de dados e as técnicas de análise e interpretação de dados.

Quanto aos objetivos, o estudo se caracteriza como explicativo, pois de acordo com Gil (2008), identificam os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. A pesquisa procurou descrever a realidade do caso, que serviu de base para as considerações posteriores. Para isso, três passos foram fundamentais para o entendimento da relação entre controladoria e desempenho organizacional: (1) compreensão do conceito de controladoria e qual seu papel nas organizações, em especial nas públicas; (2) compreensão do conceito de desempenho organizacional de acordo com as dimensões estabelecidas pelo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, conforme preconizado no Modelo de Excelência em Gestão Pública; (3) como ocorre na prática a relação da controladoria com o desempenho organizacional.

Considerando a problemática adotada para este estudo que foi compreender como a controladoria se relaciona com o desempenho organizacional em uma Instituição Pública de Ensino Superior da Região Oeste do Paraná, a luz dos conceitos de controladoria e desempenho organizacional, optou-se por uma abordagem qualitativa. Para a compreensão da problemática do estudo, cabe ratificar que, como não era a intenção da pesquisa aplicar o instrumento de avaliação da gestão pública, mas sim compreender como se constituía a relação, no momento da entrevista foram apresentados as dimensões do MEGP e seus conceitos e perguntado à Gestora como a Controladoria contribuía e se contribuía em cada uma das oito dimensões e como isso ocorria na prática.

Para análise em profundidade, optou-se pelo estudo de caso único (STAKE, 1995), procurando maximizar o aprendizado e também pela facilidade dos autores no acesso às informações e aos sujeitos da pesquisa (STAKE, 1995).

Na coleta de dados, realizada entre os meses dezembro/2014 e janeiro/2015, utilizou-se como estratégia entrevista em profundidade, pesquisa documental e observação não participante. A entrevista foi realizada com a gestora da unidade administrativa denominada Controladoria, as respostas foram gravadas em áudio com duração de 189 minutos e posteriormente transcritas para uma melhor análise. A coleta por observação não participante se deu com a participação de uma das autoras em reuniões da gestora da área de controladoria com uma das unidades administrativas da instituição, ação que contribuiu na compreensão em como se efetiva a relação das práticas da controladoria com ações que culminam no alcance de melhores resultados institucionais baseados nas oito dimensões do MEGP.

A coleta dos dados secundários se deu por meio da consulta a atos normativos, tais como: leis, resoluções, portarias, manuais, entre outros, e demais documentos existentes na organização pesquisada.

Para a análise dos dados, adotou-se como estratégia a análise de conteúdo – uma análise dos significados (BARDIN, 2002) com o auxílio de uma planilha de dados do Excel.

Por fim, a triangulação dos dados, que segundo Scandura e Williams (2000) contribui para determinar a exata posição de um objeto a partir de diversos pontos de referência. Neste estudo, a triangulação se deu entre as entrevistas, observação

não participante e análise documental, o que possibilitou uma análise mais profunda da relação foco desse estudo.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Nesta seção apresenta-se a descrição do caso analisado e a análise da relação entre a controladoria e o desempenho organizacional de uma Instituição Pública de Ensino Superior.

A instituição foco dessa pesquisa é uma Instituição Pública de Ensino Superior, que em 1991, por meio da Lei Estadual nº 9.663/91, transformou em autarquia a Fundação Universidade Estadual do Oeste do Paraná. E, por meio da Portaria Ministerial 1.784-A, de 23/12/1994, foi criada a Universidade Estadual do Oeste do Paraná, UNIOESTE. A Unioeste se consolidou como uma Universidade regional, multicampi, focada no desenvolvimento regional e social, abrangendo as regiões Oeste e Sudoeste do Estado do Paraná, com Campus nas cidades de Cascavel, Foz do Iguaçu, Marechal Cândido Rondon, Francisco Beltrão e Toledo. Além dos campi universitários, a UNIOESTE conta desde 27/12/2000, com o Hospital Universitário do Oeste do Paraná (HUOP), autorizado pela Lei Estadual nº 13.029/2000 e pelo Decreto nº 3537/2001, situado na cidade de Cascavel, que também é a sede da Reitoria (UNIOESTE, 2015).

O planejamento da Universidade se preocupa permanentemente com as necessidades dos cursos de graduação e pós-graduação de cada Campus, porque dessa definição depende a racionalidade dos investimentos que são significativamente altos uma vez que a UNIOESTE é uma universidade pública emergente.

A seguir são apresentados os resultados encontrados na pesquisa, mais especificamente a descrição da implantação da unidade administrativa denominada controladoria, as mudanças ocorridas nesse processo e a análise da relação entre a controladoria e o desempenho organizacional na prática.

##### 4.1 A UNIDADE ADMINISTRATIVA CONTROLADORIA NA INSTITUIÇÃO

No ano de 2008, a Instituição, no anseio em acompanhar as novas e crescentes demandas da sociedade e a eficácia necessária para se adequar a essas mudanças, além das orientações do Tribunal de Contas do Estado, procurou instituir medidas e técnicas de avaliação e controle que minimizasse falhas e evitasse problemas que colocassem em risco sua continuidade. Diante deste cenário, uma das ações foi a implantação do departamento denominado Auditoria e Controladoria Interna, que tinha por objetivo fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle da Instituição, fazendo recomendações para a melhoria das operações em termos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade do desempenho organizacional (UNIOESTE, 2008).

Na prática das atribuições da unidade administrativa denominada Auditoria e Controladoria Interna, perceberam-se conflitos nas funções e competências das duas áreas. Além desse fator, uma nova demanda por parte do Governo de Estado na criação de um departamento específico de Controladoria fez com que a Instituição criasse em 2012 tal unidade administrativa (UNIOESTE, 2012), que naquele momento atendia às orientações técnicas da Coordenação de Controle Interno, nos termos do Decreto Estadual 3386/2011. O ocupante do cargo de

Controlador Interno deveria ser servidor efetivo, com graduação de nível superior nas áreas de Administração, Ciências Contábeis, Direito, Economia ou afins. Para cumprimento do Decreto, a Instituição deveria indicar um ou mais servidores que seriam submetidos a programas de treinamento desenvolvido pela Coordenação de Controle Interno do Governo de Estado. Cabia ao responsável pelo Controle Interno nas instituições informar ao Secretário de Controle Interno e ao ordenador de despesa do órgão ilegalidades ou irregularidades, além de prestar orientações aos administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do Controle Interno.

Dada essa configuração da figura do Controle Interno nas Instituições, alguns equívocos passaram a ser constatados pelos servidores ocupantes desta função, à exemplo de ser imputado multa pelo Tribunal de Contas aos Controladores Internos pelo não acompanhamento de alguns processos. Segundo a gestora da área de Controladoria, esse fato se deu pela falta de um Regulamento que instituisse com clareza e precisão as competências e atribuições da Controladoria. Neste sentido, em 2014 o Governo do Estado institui a estrutura de Controle e aprova o Regulamento da Controladoria Geral do Estado.

O relato das mudanças ocorridas nesse processo, descritas até este momento, foi necessário para que pudesse ser compreendido como se deu a estruturação da unidade Controladoria na Instituição. A seguir serão apresentados dados mais focados à Instituição objeto dessa pesquisa. A iniciar-se pelo Quadro 2, que apresenta o perfil do gestor da área de controladoria e sua configuração dentro da Instituição.

Quadro 2 – Perfil do controlador e sua configuração na instituição

Questões	Respostas
Cargo/função	Controlador Interno
Escolaridade/área de conhecimento	Mestrado em Engenharia de Produção
Tempo de Instituição	Aproximadamente 30 anos
Posição no organograma da Instituição	<i>Staff</i>
Funções, atribuições e atividades da Controladoria	(a) Avaliar as atividades do Sistema de Controle Interno; (b) atuar de forma integrada com a Coordenadoria de Controle interno; (c) observar os dispositivos legais pertinentes às atividades do Agente de Controle Interno; (d) dar ciência à Coordenadoria de Controle Interno no caso de ilegalidade ou irregularidade constatada; (e) seguir o plano de trabalho da Coordenadoria de Controle Interno por meio do Sistema Integrado de Avaliação e Controle; (f) participar das discussões de elaboração de normas e padronização de rotinas de procedimentos; (g) acompanhar a implementação das recomendações feitas pela Coordenadoria de Controle Interno; (f) acompanhar as publicações oficiais da Controladoria Geral do Estado; (g) promover o intercâmbio de dados e conhecimentos técnicos com unidades de controle interno dos demais órgãos da administração pública e; (h) elaborar relatórios e/ou pareceres técnicos de avaliação de controles (RESOLUÇÃO 009, 2014 – CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO).

Fonte: dados da pesquisa.

Quando perguntado a quem a Gestora da área responde hierarquicamente, respondeu que “Diretamente a Controladoria Geral do Estado (CGE) e em nível institucional ao Reitor, mas o Reitor não tem nenhum poder sobre as atividades da Controladoria, quem determina o que fazer, quando fazer e como fazer é a CGE”. Ressaltou que se faz necessário a elaboração de um instrumento interno (da Instituição) regulamentando as competências da Controladoria, para que com isso a área pudesse ter um melhor aproveitamento para a Gestão da Universidade. Destacou ainda que a Controladoria não tem a atribuição de punição, mas sim de promover a adoção de boas práticas para excelência em gestão.

Segundo a Gestora da área de Controladoria, a CGE encaminha, via sistema, questionamentos sobre procedimentos das atividades desenvolvidas nas unidades a fim de acompanhar os processos e procedimentos administrativos. Por ser constituída como multi Campi esses questionamentos são encaminhados aos Diretores de cada Campi para que indiquem as ações desenvolvidas para cada questão, ou seja, como está ocorrendo cada processo na Instituição. Por vezes, a Gestora realiza visitas, *in loco*, junto aos departamentos de cada Campus, para que possa realizar o acompanhamento dos processos com vista ao exame de sua regularidade. De posse desses dados é emitido um relatório constando, caso seja identificado uma inconformidade, o responsável pelo processo, a inconformidade e a ação que deverá ser adotada para regularizar o procedimento. O relatório é encaminhado à CGE que propõe medidas sugerindo ações necessárias para evitar a reincidência da irregularidade constatada.

#### 4.2 A CONTROLADORIA E O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

Para entender como a unidade administrativa denominada Controladoria da Instituição objeto da pesquisa se relaciona com o desempenho organizacional, utilizou-se das dimensões de análise do Modelo de Excelência em Gestão Pública: (1) governança; (2) estratégias e planos; (3) público alvo; (4) interesse público e cidadania; (5) informação e conhecimento; (6) pessoas; (7) processos e; (8) resultados.

Com relação à dimensão Governança, buscou-se identificar como a controladoria contribui: (a) na implementação de processos que atuem diretamente para o cumprimento da finalidade da Instituição de forma a gerar valor para a sociedade. A resposta da gestora foi que a Controladoria subsidia a gestão com informações pautadas nas boas práticas de gestão e em conformidade com as legislações vigentes de forma a direcionar o desempenho institucional, sendo que na prática isso ocorre com a proposição de medidas corretivas quando do acompanhamento dos processos da Instituição; (b) na implementação de processos que contribuem diretamente para a disseminação dos fundamentos constitucionais/legais e das diretrizes de governo, integrados aos valores e princípios organizacionais e também na forma como a Instituição desenvolve as habilidades de liderança, engaja os servidores e demais partes interessadas na busca do êxito das estratégias e da promoção da cultura de excelência. A resposta foi que uma das finalidades da Controladoria é proporcionar o estímulo e a obediência das normas legais, diretrizes administrativas, instruções normativas, estatutos e regimentos e isso se dá por meio da orientação aos gestores dos Campi e aos chefes de departamentos e na formação de líderes, a controladoria já identificou a necessidade

de capacitação em determinado departamento e encaminhou a gestão a solicitação para o treinamento e; (c) na implementação de processos que contribuem diretamente para o desempenho da Instituição. A resposta foi que cabe a Coordenação de Controle Interno garantir a promoção da eficiência operacional que pode subsidiar a tomada de decisão pela gestão.

A segunda dimensão, Estratégias e Planos, a contribuição na implementação de processos que contribuem diretamente para a formulação de uma estratégia consistente, coerente e alinhada aos objetivos institucionais. A resposta foi que, na atual configuração da controladoria, algumas ações ficam limitadas, entretanto, acaba por orientar a gestão de possíveis parcerias para a execução de determinadas atividades da Instituição. A controladoria consegue identificar os pontos fracos da Instituição nos processos analisados e nos Planos de Ação indica as melhores práticas. Com relação as necessidade de investimento e inovação o que tem sido feito é encaminhar as demandas à Pró-Reitoria de Administração para que seja previsto no orçamento os investimentos necessários. A respeito das estratégias Bianchi, Backes e Giongo (2006) revelam que a área da controladoria pode ser vista sob dois ângulos, a que figura como facilitador no fornecimento de informações às demais áreas da empresa a fim de que possam implementar suas estratégias e a que integra o processo de tomada de decisão das áreas com a diretriz estratégica da empresa. Essas ações possibilitam com que a controladoria atue no planejamento da gestão da empresa conduzindo à eficácia organizacional.

Na terceira dimensão, Público-Alvo, foi observado que a Controladoria busca a disseminação das boas práticas de gestão que culmina na excelência no atendimento ao “cliente” da Instituição. Atua na coibição de atos de ilegalidade, fraudes e malversação do dinheiro público e na visão da Gestora isso melhora a imagem da Instituição frente à sociedade.

Com relação à dimensão Interesse Público e Cidadania, a Controladoria consegue identificar aspectos sociais, tal como a questão da acessibilidade que foi uma demanda levantada e atendida, os Campi foram adequados de acordo com as legislações específicas de acessibilidade.

A quinta dimensão, Informação e Conhecimento, aborda a implementação de processos que contribuem diretamente para a disponibilização sistemática de informações atualizadas, precisas e seguras aos usuários internos e externos. Com relação à gestão da informação, a Gestora destacou que a Universidade conta com um departamento específico que faz a Gestão da Informação, entretanto, ainda a Instituição não conseguiu socializar a informação de maneira funcional, ou seja, atingir àquele que precisa da informação. Com relação à gestão do conhecimento, como se dá a participação da Controladoria na implementação de processos gerenciais, os quais tem por objetivo a identificação, desenvolvimento, geração, proteção e compartilhamento de conhecimento? Nesse quesito, a controladoria sugeriu o rodizio dos servidores nos diversos setores da Instituição para possibilitar o aprendizado de outras atividades diferentes daquelas que o servidor desempenha, o que de certa forma contribui para a socialização do conhecimento, entretanto, ainda não foi possível o atendimento da proposta, pois além da Instituição contar com um número bastante inferior de servidores necessários para atendimento das demandas institucionais, existe a resistência por parte dos servidores em terem que sair da zona de conforto, mas é algo que precisa ser trabalhado para que seja possível a implementação dessa prática.

Verificou-se que na dimensão Pessoas, que contempla a implementação de processos gerenciais, os quais tem por objetivo a organização do trabalho (competências, estruturação de cargos, padrões remuneratórios, alocação interna, avaliação de desempenho e reconhecimento) à controladoria tem participado na identificação das competências necessárias para execução das funções da Instituição, quando percebido que o servidor não possui a competência requerida, encaminha-se ao departamento de Treinamento a solicitação para providências quanto à capacitação. Nos outros quesitos, a Controladoria ainda não consegue intervir, mas como a consolidação da área e sua estruturação, em um futuro não muito distante isso será possível.

Na dimensão Processos, que aborda a gestão dos processos finalísticos e os processos financeiros de integração de políticas públicas, de atuação descentralizada, de compras e contratos, de parcerias com entidades civis e de gestão do patrimônio público, como se dá a participação da controladoria? A CGE exigiu que a tramitação dos processos possuísse um sistema de controle, nesse sentido foi solicitado aos Campi que providenciassem o mapeamento dos processos, o que ainda não está finalizado, mas esse é um procedimento que irá contribuir, inclusive na Gestão do Conhecimento. A intenção é que a descrição dos processos seja revisada a cada tempo para que haja a melhoria de acordo com as novas demandas que vão surgindo com o crescimento da Instituição ou até mesmo com a modernização das práticas administrativas. Com relação aos outros itens a Controladoria subsidia com informações bastante pontuais que nem sempre atendem as necessidades específicas.

Por fim, a oitava dimensão, os Resultados produzidos pela Instituição. Em sua resposta a Gestora conclui que a participação da Controladoria nos resultados da Instituição se dá quando da identificação das inconformidades nos processos, que automaticamente tem a intenção de aperfeiçoar àquele procedimento. O monitoramento será feito na sequência em que é analisado o mesmo procedimento a fim de constatar se houve, ou não, sua regularidade ou ainda pelo Plano de Ação que é monitorado de tempo em tempo para verificação do atendimento as boas práticas orientadas em todos os processos. Dani e Beuren (2014, p. 306) constataram em um estudo “a controladoria exerce papel importante no apoio ao gestor no processo de tomada de decisões” das empresas pesquisadas.

A Gestora complementa que presta apoio a Gestão no âmbito das Unidades Administrativas, dado o conhecimento, o relacionamento com as áreas e a ação da Controladoria na Instituição sendo possível subsidiá-los com informações que possibilitam fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle buscando agregar valor à Instituição.

Na Instituição a área de Controladoria conta com apenas uma servidora que atende e desempenha as atribuições da área nas 7 unidades administrativas. Foi possível verificar que a Gestora da área, tem se esforçado em subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases, colaborando com os gestores em seus esforços de busca de um excelente desempenho da Instituição, entretanto, como a unidade ainda está se consolidando regimentalmente, algumas ações acabam fragilizadas. Também foi possível observar que se faz necessário a conscientização e sensibilização entre as unidades administrativas e seus servidores quanto aos objetivos da área de Controladoria, pois como bem apontado pela Gestora, a palavra controlador “soa” muito forte e dá a conotação de “punidor”, esse fato faz com que

nem sempre as atividades da controladoria sejam desempenhadas de forma harmoniosa.

Para além das atividades designadas pela CGE, destaca-se ainda o fato de que institucionalmente se faz necessário regulamentar as funções e atribuições internas da área de controladoria, haja vista que com essa regulamentação, que deverá ser construída nos órgãos colegiados a fim de que seja respaldada por toda a instituição por meio de seus representantes, a aceitação e a introdução dos trabalhos desenvolvidos pela controladoria seja reconhecido como de alta relevância estratégica para a gestão. Neste sentido, Benčová e Kaľavská (2009) alerta que quanto mais cedo o profissional da controladoria puder influenciar o curso da ação, é mais provável que o processo seja bem sucedido, isso envolve, tanto a compreensão teórica, quanto habilidades práticas em contabilidade, gestão, processo e estrutura, controle de custos e gestão de fluxos de receita.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desenvolveu-se este estudo buscando identificar como a controladoria se relaciona com o desempenho organizacional de uma Instituição Pública de Ensino Superior da Região Oeste do Paraná, de acordo com as oito dimensões estabelecidas no Modelo de Excelência em Gestão Pública: (1) governança; (2) estratégias e planos; (3) público alvo; (4) interesse público e cidadania; (5) informação e conhecimento; (6) pessoas; (7) processos; e (8) resultados. Ao revisar a literatura identificou-se que, além da fragilidade do arcabouço teórico de controladoria, em particular da controladoria pública, há poucos estudos que determinam a relação da controladoria com o desempenho organizacional. Fato que motivou o desenvolvimento da pesquisa.

Ao analisar a área de controladoria da Instituição objeto da pesquisa, constatou-se que é um departamento ainda em consolidação, criada a princípio para atender a uma demanda do Governo de Estado e que no momento da realização da pesquisa se reportava hierarquicamente diretamente a Controladoria Geral do Estado. A análise possibilitou, ainda, verificar que por meio das funções da controladoria, preconizadas na literatura, seria possível contribuir com o desempenho organizacional de acordo com os critérios estabelecidos pelo MEGP.

Conclui-se, portanto, que a área de controladoria da UNIOESTE no uso de suas atribuições propicia a Gestão Administrativa suporte necessário para fortalecer a gestão e contribuir em seu desempenho organizacional com o subsídio de informações adequadas ao processo decisório. Importante observar que a área de controladoria da instituição está em fase de consolidação, portanto, algumas ações acabam fragilizadas. A regulamentação das atribuições da área pela Instituição respaldaria e fortaleceria a prestação dos serviços.

Nesse sentido, a resposta à problemática apresentada se deu com a confirmação de que existe uma forte relação entre as duas áreas estudadas, tal constatação foi possível por meio do levantamento da literatura no que diz respeito a controladoria e suas funções, relacionando as oito dimensões estabelecidas no MEGP e aplicação da sua relação com o desempenho organizacional e referendada pelos resultados da pesquisa.

O estudo pode contribuir para a compreensão, na prática, da relação entre a controladoria e suas funções com o desempenho organizacional. Para, além disso,

contribui para que gestores, em especial de instituições públicas dadas suas especificidades, compreendam melhor essa relação aplicando-as mais efetivamente.

Em futuros estudos poderiam ser investigados essa relação em outras instituições para possível sustentação da constação dos pressupostos aqui investigados.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, J. G. R.; CALLADO, A. L. C.; CAVALCANTI, B. S. B. Habilidades e competências do *controller*: um estudo com alunos de cursos de pós-graduação em controladoria. **Revista Catarinense da Ciência Contábil** - CRCSC, Florianópolis, v. 13, n. 38, p. 52-64, jan/abr. 2014.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2002.

BENČOVÁ, M.; KALÁVSKÁ, A. Importance of the controllership for the company performance: software company experience. **E + M Ekonomika a Management**, Liberec, n. 2, p. 76-83, 2009.

BIANCHI, M; BACKES, R.G; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n 10, 2º semestre, 2006.

BORINELLI, M. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2006.

BRAGG, S. M. **Controllership**. The Work of the Managerial Accountant, 8th ed. New York: John Wiley & Sons, 2009.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA. **Modelo de excelência em gestão pública**. Brasília, MP, SEGEP, 2014. Versão 1/2014.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA. **Apresentação do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização**. Disponível em: <[http://www.gespublica.gov.br/folder\\_rngp](http://www.gespublica.gov.br/folder_rngp)>. Acesso em: 05/01/2015.

CAVALCANTE, D. S.; LUCA, M. M. M. de; PONTE, V. M. R; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias Listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 113-134, 2012.

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

CHING, H. Y. A influência da controladoria estratégica no desempenho e criação de valor da empresa. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO-ENANPADENANPAD, XXX, 2006, Salvador/BA. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO. Apresentação da controladoria geral do estado. Disponível em: <<http://www.cge.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=309>>. Acesso em: 11/01/ 2015.

DANI, A. C.; BEUREN, I. M. Nível de integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial com o processo de convergência contábil e a efetividade da controladoria. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, n. 3, p. 289-308, 2014.

DEASY, R. A. **Development of the industrial controller**. 1961. 161 f. (Doctoral dissertation, University of Maryland, 1961) – Master of Business Administration, Maryland.

FERREIRA, A. R. Modelo de excelência em gestão pública no governo brasileiro: importância e aplicação. In: XIV Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. **Anais...**Salvador - Bahia, 2009.

FNQ - FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE. **Critérios de Excelência: avaliação e diagnóstico da gestão organizacional**. São Paulo: nov. 2009.

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

GIONGO, Juliano; BIANCHI, Márcia. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO-ENANPADENANPAD, XXIX, 2005, Brasília-DF. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005.

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.; SCHNORREBERGER, D.; ROSA, F. S. Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **RBGN – Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 15, n. 47, p. 283-299, abr./jun. 2013.

MONTEIRO, J. M. **Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas**. 07/05/2010, 115 f. Mestrado Profissional em Desenvolvimento Regional e Gestão de Empreendimentos. Universidade Federal de Sergipe, 2010.

OYADOMARI, J. C. T. et al. Uso do controle gerencial e decisões em organizações de saúde brasileiras: um estudo exploratório. **Brazilian Business Review**, v. 11, n. 2, p. 1-34, abr./jun. 2014.

PEREZ JÚNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, P. C. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

RODNISKI, C. M.; DIEHL, C. A. O papel da controladoria em relação ao grau de centralização das organizações. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 7, n. 1, p. 7-22, 2012.

SANTOS, W. R. D.; CARNEIRO, T. C. J. Inovação e desempenho organizacional: um estudo das publicações científicas da base Web of Knowledge. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 7, n. 4, p. 58-76, 2013.

SCANDURA, T.; WILLIAMS, E. Research methodology in management: current practices, trends, and implications for future research. **Academy Management Journal**, v. 43, p.1248-1264, 2000.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 2003.

STAKE, R. E. **The art of case study research**. London: Sage Publications, 1995.

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.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ – UNIOESTE. História da universidade. Disponível em: <<http://www.unioeste.br/reitoria/>>. Acesso em: 18/01/2015.

\_\_\_\_\_. Aprova o Manual Regulador de Auditoria e Controladoria Interna da Unioeste. Resolução 050/2008 de 02/07/2008. Disponível em: <<http://www.unioeste.br/servicos/arqvirtual/>>. Acesso em: 18/01/2015.

\_\_\_\_\_. Cria o Setor de “Controladoria Interna” da Unioeste e, consequentemente, altera a denominação do “Setor de Auditoria e Controladoria Interna” para “Auditoria Interna”. Resolução 071/2012 de 21/06/2012. Disponível em: <<http://www.unioeste.br/servicos/arqvirtual/>>. Acesso em: 18/01/2015.