



Os aspectos organizacionais e procedimentais da controladoria do ministério público de Pernambuco: um ensaio entre a prática e a teoria

Organizational and procedural aspects of controllership the prosecutor of Pernambuco: a test between practice and theory

Hildegardo Pedro Araujode Melo¹

Melina França Cabral Bemfica²

Antonio Moreira Nicolau³

Isabel Batista Souza De Lima⁴

Resumo

O objetivo deste estudo se propõe a analisar a Unidade de Controladoria implantada em Órgão do Ministério Público Estadual, a fim de conferir se as práticas exercidas pela função de controle estão em consonância com as discussões literárias apresentadas. Trata-se de um estudo de caso aplicado em Órgão permanente do Estado de Pernambuco, cujos dados disponibilizados foram tratados de forma qualitativa através de análise de conteúdo. O resultado da pesquisa demonstrou esforços por parte da entidade ao reconhecer a importância da atividade da Controladoria como função presente e participante no processo de gestão, embora o setor tenha apresentado lacunas no bojo de suas práticas quando comparadas com a seleção teórica indicada. Os achados evidenciam que a Unidade de Controladoria realiza atividades inaugurais relativamente às premissas sugeridas, limitando-se ao desempenho de algumas funções que lhes são intrínsecas, mas dando uma impressão sutil de setor administrativo, dependente e vinculativo.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Filosofia Ciências e Letras de Caruaru; Especialista em Contabilidade e Controladoria pela Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras de Caruaru; Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco - UPRPE; Analista do Ministério Público de Pernambuco - área de especialização em Ciências Contábeis, Brasil. Contato: hildegardomelo70@gmail.com

² Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco - UPRPE, Brasil. Contato: mpmelina@gmail.com

³ Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de João Pessoa; Especialização em Gestão Financeira, Auditoria e Controladoria pela Faculdade da Amazônia – Estratégico; Coordenador Contábil na Paraíba, Brasil. Contato: kennedynicolau@hotmail.com

⁴ Bacharel em Ciências Contábeis; MBA em Gestão do Ministério Público e Especialista em Contabilidade e Controladoria Governamental; Atua no Ministério Público de Pernambuco, Brasil. Contato: isabat01@hotmail.com

Palavras-chave: Controladoria Pública; Aspectos Organizacionais e Procedimentais; Teoria versus Prática; Ministério Público; Tomada de Decisão.

Abstract

The aim of this study is to analyze the Controllershship Unit located in the State Public Prosecution Authority in order to check whether the activities carried out by the control function are in line with literary discussions presented. This is a case study applied to permanent organ of the State of Pernambuco, whose available data were analyzed qualitatively through content analysis. The survey results demonstrated efforts by the entity to recognize the importance of the Comptroller of activity as this function and participating in the management process, although the sector has shown gaps in the core of their practice compared to the theoretical selection indicated. The findings show that the Comptroller Unit conducts inaugural activities regarding the suggested assumptions, limiting the performance of some functions which are intrinsic, but giving a subtle impression administrative sector, dependent and binding.

Keywords: Public Controllershship; Organizational Aspects and Procedural; Theory versus Practice; Prosecutors; Decision Making.

1. INTRODUÇÃO

O grande desafio para os administradores públicos é a otimização e utilização dos recursos disponíveis, cada vez mais escassos, frente às despesas públicas cada vez mais crescentes. Atualmente, a credibilidade administrativa de muitos governantes repercute negativamente na opinião pública. A corrupção é um exemplo disso, que traz sérios prejuízos à sociedade.

As exigências por resultados ampliaram a visão de um Estado que se apresenta como provedor de serviços capaz de garantir o desenvolvimento e o bem-estar social. Essa alteração provocou uma mudança da posição do cidadão com relação ao Estado. Assim, da exigência de rigor nos procedimentos, passa-se a exigir resultados inerentes a um Estado que desempenha um papel chave como produtor de valor público.

Com efeito, o novo cenário imprimiu a transformação de várias frentes da administração pública. O sistema de controle da ação do Estado também foi alterado como resultado dessas exigências. Ou seja, o cidadão regulado que se preocupa por assegurar uma correta e burocrática aplicação da lei, passa para o cidadão usuário que se preocupa por conseguir o melhor retorno com relação aos bens coletivos (LEMOS, 2009).

O Ministério Público não está alheio ao processo de modernização administrativa por que passam as instituições públicas brasileiras. Os órgãos estão aprimorando suas rotinas administrativas e estruturando seus planos estratégicos para adequar-se na busca eficiente dos serviços prestados à sociedade e garantir o reconhecimento constitucional de instituição permanente e essencial à função jurisdicional (SANTOS; REIS, 2011).

Nessa perspectiva, o fornecimento de informações sobre a efetividade de atuação do setor público (*accountability*) passa a ser fundamental para o encorajamento, inclusive, do consenso por uma maior ênfase no planejamento organizacional e a supressão dos conflitos de agência que subsiste entre os grandes proprietários (cidadãos) e os gestores.

Logo, imperativo o compromisso da administração pública em buscar mecanismos de

controle que possibilitem o suporte à alta administração para viabilizar a eficiência e a efetividade de suas operações (IFAC, 2001). Segundo Cavalcante e De Luca (2013), existe um ambiente de insegurança verificada neste processo que se traduz da necessidade de alinhamento de interesses e assimetria informacional entre os agentes envolvidos (proprietários e gestores) e a Controladoria constitui um importante mecanismo de auxílio ao processo de gestão.

Bianchi (2005) afirma que é por meio da área de Controladoria que a organização alcança o diferencial para a mediação dos conflitos entre agentes. E isto se dá por meio do sistema de informações e mensuração do resultado, possibilitando o acesso dos proprietários e gestores ao desempenho da organização e transparência das informações.

Essas mesmas assertivas guardam concordância de que compete a Controladoria a gerência holística do sistema de informações a fim de dar suporte aos gestores no que diz respeito à correta mensuração de resultados (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

Desse modo, o trabalho pretende responder a seguinte questão de pesquisa: **as práticas exercidas pela Controladoria do Órgão do Ministério Público do Estado de Pernambuco estão de acordo com as disposições teóricas?**

O objetivo deste estudo busca **analisar os aspectos organizacionais e procedimentais da Controladoria em Órgão do Ministério Público permanente do Estado de Pernambuco, a fim de conferir se as práticas vivenciadas pela Unidade de Controle estão em consonância com as disposições teóricas pertinentes à disciplina.**

A pesquisa se justifica como partida para a discussão sobre os meios de elucidação e clareza acerca dos parâmetros necessários que devem constituir efetivamente uma área de Controladoria, de modo que seja evidenciado o valor desta função no assessoramento da administração para se alcançar os resultados pretendidos com a tomada de decisão.

Como este estudo se trata de um único caso, os resultados não podem ser estendidos a outras situações. No entanto, é pretensão revelar os mecanismos organizacionais que acompanham a modernização da gestão pública e fomentar novas discussões sobre os aspectos organizacionais e procedimentais da controladoria materializada no setor público.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Os aspectos relevantes encontrados na discussão para a Nova Gestão Pública recaem nos mecanismos de governança corporativa sobre o consenso crescente de que a eficácia e a legitimidade da prestação dos serviços públicos devem fundamentar-se na qualidade da interação entre os diversos níveis das organizações públicas, e entre estas e as organizações privadas e a sociedade civil (LEMOS, 2009). Para Bianchi (2005), a peça-chave para a boa governança é o controle organizacional que se pauta no interesse de possibilitar aos interessados pela organização concluir pela transparência dos atos de gestão.

É neste aspecto que, segundo Mosimann (1999), a controladoria ocupa função importante no âmbito governamental por subsidiar o processo decisório através do fornecimento das informações adequadas.

Portanto, o controle representa uma das funções essenciais da controladoria que em nome da instituição exerce a competência de mensurar e corrigir o desempenho da organização, não apenas em uma visão retrospectiva, mas também na adoção de uma atividade prospectiva da organização (ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 2004).

2.1 Ministério Público

2.1.1 Organização

Santos e Reis (2011) lembram que a organização geral do Ministério Público está encampada pela Lei Orgânica Nacional do Ministério Público (LONMP) que estabelece a estrutura dos órgãos da administração, execução e auxiliares.

Mazzilli (1991) ressalta a relação de organicidade manifesta ao Ministério Público que está organizado em carreira, com autonomia administrativa e financeira. Neste sentido, os órgãos que compõem o Ministério Público, seja o de administração superior, seja os de execução, são o próprio Ministério Público, não agindo por delegação do chefe institucional, mas por atribuição originária.

A autonomia financeira atinge o Ministério Público enquanto instituição pública que tem resguardado o dever de elaborar sua proposta orçamentária dentro dos limites impostos pela Lei de Diretrizes Orçamentária do Poder Executivo Estadual. Do mesmo óbice, cumpre ao Órgão estabelecer em lei o sistema de controle interno para garantir as a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Assim, o Ministério Público, por força da Constituição Federal, tem mais do que dotação orçamentária, podendo elaborar sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias. Para Mazzilli (1991, p. 56) esta garantia é complemento necessário da autonomia e independência funcional do Ministério Público. Todavia, é evidente que não o dispensa de suportar o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas em detrimento do disposto nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal.

2.1.2 Atuação

Através do art. 127 da Carta Magna, coube ao Ministério Público o desafio de se adequar e se reestruturar para a prestação de serviços à sociedade como reconhecimento constitucional de instituição permanente e essencial à função jurisdicional do Estado. A atuação ministerial marca presença significativa nos mais variados segmentos de proteção dos direitos difusos e coletivos: meio ambiente, infância e juventude, patrimônio público, entre outros (SANTOS; REIS, 2011).

Mazzilli (1991) expõe que o Ministério Público passou a ser o órgão de proteção das liberdades públicas constitucionais, dos direitos indisponíveis e do contraditório penal.

Arelada às atribuições pertinentes a atuação ministerial, Santos e Reis (2011) reforçam que a LONMP proferiu o cuidado de confirmar o disposto no art. 70 da Constituição Federal, reconhecendo a necessidade do Órgão em estruturar-se para atendimento do dispositivo constitucional.

Lei n. 8.625/1993

[...]

Art. 4º [...]

§2º A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Ministério Público, quando à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de dotações e recursos próprios e renúncia de receitas, será exercida pelo Poder Legislativo, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno estabelecido na Lei Orgânica.

2.1.3 O Papel do CNMP e a Inspeção no Ministério Público em Pernambuco

O Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) foi instituído pela Emenda Constitucional n. 45, recebendo o dever e atribuição de controle da atuação administrativa e financeira do Ministério Público e do cumprimento dos deveres funcionais de seus membros.

Nos termos do art. 130-A, V, da Constituição Federal, é competência do CNMP elaborar relatório anual, propondo as providências que julgar necessárias sobre a situação do

Ministério Público do País.

O CNMP realizou em março de 2014 o último relatório conclusivo da inspeção no Ministério Público de Pernambuco (MPPE). No escopo da avaliação sobre a estrutura administrativa e orgânica do *Parquet* estadual, o CNMP esboçou em seu relatório um diagnóstico sobre a situação da unidade de Controladoria Ministerial Interna do Órgão, o qual será abordado em confronto com os resultados do estudo.

2.2 Controladoria

2.2.1 Origem e Evolução

Ao abordar o tema Controladoria é necessário entender sua origem para compreender melhor sua evolução. De acordo com os estudos de Linhart e Sundqvist (2004) as origens do termo controladoria podem ser encontradas no século XV na França como uma derivação da palavra controle, depois este termo passou a ser utilizado na Inglaterra e nos Estados Unidos da América no século XVIII. O uso desse termo tornou-se mais comum a partir de 1779, no serviço público americano (LINHART; SUNDQVIST, 2004).

Já Lourensi e Beuren (2011) acreditam que a Controladoria surgiu no início do século XX, depois de que um grande número de empresas concorrentes, que haviam se proliferado a partir da revolução industrial, começaram a se fundir no final do século XIX, dando origem às grandes corporações.

No Brasil a Controladoria surgiu a partir de 1960, com a vinda de empresas multinacionais dos Estados Unidos. A partir de 1970, estudiosos e pesquisadores tentaram incluir esse desenvolvimento prático da Controladoria em seus estudos e pesquisas nas universidades (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013).

Os estudos de Siqueira e Soltelinho (2001) revelaram que o primeiro anúncio solicitando um profissional para exercer a função de *controller* data de 1962. Neste ano, foram publicados três anúncios buscando profissionais de controladoria.

Kanitz (1976) mostra que os primeiros *controllers* brasileiros foram selecionados entre os profissionais responsáveis pelo departamento de contabilidade ou financeiro da empresa. Schmidt e Santos (2006) defendem que isso se deve a visão ampla que esses profissionais têm da organização, tornando-os aptos a exercer as atividades iniciais da controladoria.

Beuren, Schindwein e Pasqual (2007) afirmam que a Controladoria originou-se da necessidade das empresas controlarem sua cadeia de valores por meio de estratégias e do planejamento de suas atividades, a fim de tornar as informações cada vez mais importantes para a tomada de decisão.

Mambrini, Beuren e Colauto (2002) destacam que a proposta da controladoria era realizar o controle centralizado de todas as operações da empresa. Os estudiosos concordam que nessa fase se destaca o papel do controle contábil e dos profissionais da área de finanças. Notadamente do profissional da Contabilidade, o que se justifica pela formação ampla e visão holística do sistema empresa que esse profissional possui.

2.2.2 Perspectivas da Controladoria

Borinelli (2006) em sua tese de doutorado, a qual teve com um dos propósitos sistematizar a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria – ECB apresentou a controladoria sob três perspectivas: aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais.

A primeira busca entender a controladoria como área do saber. A segunda, por sua vez, aborda as atividades, as funções e os artefatos que são típicos da controladoria. Já a terceira perspectiva estuda a controladoria enquanto unidade administrativa do sistema formal

da organização.

Tratando do aspecto conceitual ou ramo do conhecimento, Mosimann e Fisch (1999, p. 99) definem controladoria como:

Conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Lunkes et al. (2009), na perspectiva de ramo do conhecimento, afirmam que a controladoria é multidisciplinar e envolve conhecimentos relacionados a várias outras ciências interligadas com a contabilidade, como administração, economia, estatística, psicologia, entre outras.

Com relação à segunda perspectiva referente aos aspectos procedimentais, Borinelli (2006) buscou um entendimento sobre as atividades e funções da controladoria, ressaltando que, apesar da literatura apontar que as atividades e funções da controladoria podem variar de empresa para empresa, as funções e atividades típicas relativas ao ramo do conhecimento da controladoria são aquelas que fazem parte de sua essência e, portanto não mudam. O autor, com base em uma vasta pesquisa na literatura estrangeira e brasileira, apresentou as atividades típicas de controladoria agrupadas nas seguintes funções: Contábil, Gerencial, Custos, Tributária, Proteção e Controle de Ativo, Controle Interno, Controle de Riscos, Gestão de Informação e Auditoria.

Como unidade organizacional, Borinelli (2006, p. 198) afirma que:

Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Percebe-se da definição de controladoria evidenciada nas três perspectivas, sendo uma abrangência de conhecimentos e competências exigida do profissional responsável pela área. No Brasil, tanto na prática quanto na literatura, *controller* é a nomenclatura mais comum para denominar o profissional da controladoria (LUNKES et al, 2009).

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009), o *controller* é um profissional que pode exercer diferentes atividades dependendo da organização.

Figueiredo e Caggiano (2004) afirmam que a área de controladoria requer atuação de profissionais de Contabilidade que tenham conhecimento e domínio de conceitos de outras disciplinas, como Administração, Economia, Estatística, Informática, etc.

2.2.3 Missão da Controladoria

Na visão de Santos (2005), “a missão é a verdadeira razão de ser da empresa, ela é que caracteriza e direciona o modo de atuar da organização”. Borinelli (2006) ressalta a importância de todo setor organizacional também possuir uma missão definida a partir da qual serão estabelecidas as funções, que por sua vez se desdobrará em departamento e cargos.

Mosimann e Fisch (1999) entendem que a missão da controladoria consiste em otimizar os resultados econômicos da empresa objetivando garantir sua continuidade através da integração de esforços das suas diversas áreas.

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001), a controladoria deve dar suporte à entidade no seu processo de decisão, apoiando e avaliando o desempenho econômico das diversas áreas e dando suporte aos gestores da empresa como um todo.

A Controladoria deve contribuir para o planejamento estratégico da empresa, disponibilizar informações que auxiliem o processo de gestão da organização, bem como efetuar o acompanhamento, controle e avaliação do desempenho da instituição, objetivando contribuir para que a superação dos obstáculos que surgem no cotidiano empresarial e propiciar o crescimento e evolução das organizações no atendimento das necessidades de seus clientes (LIMA *et al.*, 2011, p 45).

Para Frezati et al (2009, p. 26), a controladoria é o órgão da empresa cuja missão consiste em zelar pela eficácia do seu processo de gestão, tanto para finalidades internas como externas, isto é, cuidar para que os usuários disponham de todas as informações necessárias para que possam atingir plenamente os seus objetivos.

Nesse sentido, Borinelli (2006) categoriza que a missão da Controladoria é zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que forma o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.

2.3 Controladoria Governamental

A contribuição da controladoria governamental no Brasil se destaca no auxílio da gestão dos recursos públicos, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores do erário e a sociedade (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

Este pensamento corresponde a uma das características advindas da própria essência do que se estuda da Controladoria. Segundo Bianchi e Nascimento (2005), a controladoria pode contribuir efetivamente com a teoria da agência pelo fato de poder monitorar um sistema de informação e de mensuração de resultados, reportando suas observações ao principal e ao agente.

Dessa forma, a controladoria presta suporte informacional para a resolução do conflito natural de agência, uma vez que o administrador público pode ter outros interesses que não a maximização dos resultados ou atendimento das necessidades da sociedade (SCARPIN; SLOMSKI, 2007).

No entanto, boa parte da discussão presente na literatura se refere à posição da Controladoria na administração pública quanto à estrutura organizacional e aos aspectos relacionados à sua implementação (REBIÉN; AMORIM, 2008), sendo a discussão recorrente se a área se comporta como um Órgão de *Staff* ou de Linha.

Neste sentido, assume-se o que expõe Tung (apud Calijuri, 2004), pois o padrão reconhecido para a organização da Controladoria não faz distinção com a organização dos demais departamentos. A autora cita que o *controller* é, antes de tudo, um executivo de *staff* que tem a principal função de obter e interpretar os dados que possam ser tratados como úteis aos gestores na perspectiva de uma formulação estratégica aplicada. Mas, este profissional deve ocupar um cargo de estrutura de linha por que toma as mesmas decisões quanto à aprovação dos planos submetidos.

Sá (2001 apud Rebién; Amorim, 2008) conclui que a Controladoria, implantada com independência funcional, sem nenhuma subordinação hierárquica, traz inúmeros benefícios ao relacionamento com os demais entes.

As definições da Controladoria são bem demonstradas no tópico anterior. No que se refere à controladoria governamental praticada no Brasil, encontra-se a menção ainda dispersa para o que se expõe na literatura convencional sobre o tema.

Porém, as tentativas de avançar nos estudos aplicados a este ramo do conhecimento e como unidade administrativa permitem interpretar os esforços convergindo à implementação que volta a resposta de resultados.

A experiência da controladoria no setor governamental à implementação, tanto no âmbito federal, estadual e municipal cujas funções, atribuições, e estruturas são diversas. Mas, sempre com o propósito de que esses órgãos possam servir como órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa (SOUZA et al, 2010).

A exemplo das colocações sobre a importância da controladoria, citando Chaves (2009), Souza et al (2010) são bem específicos quando abordam que a Controladoria Governamental deve ser vista como órgão central do sistema de controle interno. Uma espécie de órgão da administração pública localizado no nível de assessoramento do dirigente máximo da administração que tem a finalidade de agregar as diversas atividades de auditoria, correição, prevenção e combate a desvios para otimizar o resultado da administração. Nele, incumbe o comando dessas atividades e o aperfeiçoamento dos demais sistemas de controles, objetivando a busca de resultados.

Silva (2004) corrobora com essa dimensão específica de que compete a Controladoria o comando único da contabilidade e auditoria, bem como aperfeiçoar os sistemas de planejamento e programação financeira e integrar o sistema de controle ao sistema geral de informações para maior veracidade nos registros contidos nos relatórios e demonstrações contábeis.

Ora, não se pode perder o contexto amplo e descrito conforme avançaram a literatura, a exemplo das contribuições de Mosimann e Fisch (1999) que apresentam uma estruturação conceitual da controladoria voltada à assunção de um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos de várias outras ciências para se ocupar da gestão das organizações, com o objetivo de orientá-las à eficácia. Assim, está-se falando da controladoria como ramo do conhecimento.

Para os autores, a concepção da controladoria se volta a um órgão cuja missão e valores são delineados pelo modelo de gestão, promovendo uma espécie de sinergia entre os diversos setores e áreas da organização.

Porém, nos achados de Souza et al (2010) cujo estudo teve por objetivo comparar as funções desenvolvidas pelas controladorias privadas e pelas controladorias públicas, os autores constataram que as funções desenvolvidas pela controladoria no setor público estão mais focadas no controle interno, auditoria interna e apuração de denúncias, basicamente para cumprir os arts. 70 e 74 da Constituição Federal. Assim, rechaçam que a Controladoria não está cumprindo com as funções que lhes são próprias, especialmente ao planejamento e a avaliação da gestão pública, limitando-se a desempenhar atribuições que visam meramente ao acompanhamento de dispositivos legais.

Resultado similar ao encontrado por Suzart, Marcelino e Rocha (2011) que investigaram se as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de Controladoria Pública diferem das funções definidas pela literatura. Ora, a partir de uma revisão da literatura, permitiu-se realizar as comparações entre a teoria e a prática das controladorias públicas brasileiras, em que resultou na refutação da hipótese de que as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções definidas pela literatura.

Quanto aos parâmetros mínimos que devem preexistir para a implantação da Controladoria Governamental como órgão administrativo, em aderência ao que os autores

encontraram nos marcos teóricos aplicáveis à Controladoria no setor privado, Souza et al (2010) indicam: i) planejamento; ii) controle interno; iii) auditorias; iv) contabilidade governamental nas diversas áreas (financeira/geral, custos e gerencial).

Todavia, imperativo aquilo que deve está em mente sobre o conceito de Controladoria, área que se relaciona à gestão da instituição, logo, quando instituída, deverá trabalhar em sintonia com a alta direção da organização, atuando nas áreas administrativas e no planejamento, para que as decisões sejam as mais acertadas e o melhor resultado alcançado (SANTOS; REIS, 2011).

3. METODOLOGIA

Trata-se de um estudo de caso de natureza descritiva em Órgão do Ministério Público permanente no Estado de Pernambuco, através da disposição dos dados públicos encontrados em sítios eletrônicos, cujo objetivo se propõe a investigar os aspectos organizacionais da unidade de Controladoria, tomando por base as principais abordagens teóricas pertinentes à matéria.

Segundo Yin (2010, p. 39):

(...) o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes.

O referido estudo foi operacionalizado por meio de dados secundários obtidos através do sítio eletrônico e do portal da transparência ligados à instituição estudada, além dos dados encontrados na website do Conselho Nacional do Ministério Público, consultados no mês de maio de 2016.

A abordagem utilizada foi do tipo qualitativa acerca do problema apresentado, considerando a análise de conteúdo sobre a documentação disponível. Para Richardson (1999), além de ser uma opção do investigador, a abordagem se justifica por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social (RICHARDSON, 1999).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados partiram da análise direcionada a partir de seis (06) questões fundamentais sobre Controladoria enquanto unidade organizacional em adaptação aos estudos de Borinelli (2006):

Q1 – Há uma unidade organizacional denominada de controladoria?

Através da **1ª questão**, buscou-se investigar a existência de um setor ou unidade organizacional materializado na entidade estudada com a denominação de Controladoria.

Com base na Lei nº 12.956, de 19 de dezembro de 2005 que dispõe sobre a estrutura dos órgãos de apoio técnico e administrativo e do plano de cargos, carreiras e vencimentos do quadro de pessoal de apoio técnico-administrativo do Ministério Público do Estado de Pernambuco, verificou-se a existência de um setor denominado Controladoria Ministerial Interna, o qual possui duas gerências subordinadas, como áreas internas da unidade: Gerência Ministerial de Auditoria e Gerência Ministerial de Controle.

Apesar da existência formal da unidade de controladoria, não foram encontradas resolução ou instrução normativa interna que detalhasse as atribuições da unidade. Apenas no sítio eletrônico do Órgão há informações sucintas sobre as áreas internas da controladoria e as

atribuições do setor.

Vale ressaltar que a controladoria, através das suas diversas funções e atividades que lhes são próprias, desempenha um papel fundamental no dia a dia das organizações independentemente de sua natureza, se pública ou privada (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

Todavia, para a maior parte das instituições públicas se apresenta estruturas complexas, difíceis de serem administradas e controladas. Dessa forma, a constatação da existência de uma unidade de controladoria materializada formalmente no âmbito do Órgão do Ministério Público, representa um importante aspecto na estrutura administrativa da instituição com o aprimoramento do processo de gestão.

Q2 – Existe declaração de missão para a controladoria?

A **2ª questão** teve por objetivo investigar a existência de declaração de missão da unidade de Controladoria do Órgão estudado. Não há informações no sítio eletrônico, bem como nos diversos documentos coletados sobre qualquer definição da missão da Controladoria Ministerial Interna.

O estabelecimento da missão das unidades administrativas alinhado com a definição da missão da organização é de extrema importância para revelar o propósito da existência e do funcionamento de cada setor e da organização como um todo. A controladoria enquanto área organizacional, também deve possuir uma missão bem definida, em total conformidade com a missão da organização (BORINELLI, 2006).

Q3 – Como é denominado o responsável pela unidade?

Q4 – Qual o vínculo institucional do responsável pela área?

A **3ª questão e a 4ª questão** tiveram por objetivo investigar a denominação e o vínculo institucional do responsável pela unidade de Controladoria do Órgão Ministerial de Pernambuco.

Através da Lei nº 12.956, de 19 de dezembro de 2005, passou a ser intitulado Controlador Ministerial Interno o responsável pela área de controladoria, e que a responsabilidade para o exercício da função seria exercida por servidor efetivo ou comissionado sob a implantação de gratificação pelo desempenho de suas atividades à frente da unidade.

Por meio de informações obtidas no Portal da Transparência do Órgão, o atual Controlador Ministerial Interno é um servidor comissionado e não efetivo do quadro de pessoal da instituição.

Controller é a denominação utilizada normalmente para qualificar a pessoa responsável pela coordenação ou execução das atividades desenvolvidas na controladoria (LUNKES et al, 2009). Dessa forma, utiliza-se na entidade uma denominação que não é comumente mais empregada ao responsável pela controladoria.

Com relação ao vínculo do servidor ocupante da função de Controlador Ministerial Interno, a literatura aponta que não é o mais adequado para o exercício da função, o participante que não tenha independência funcional devida por estar sujeito a exonerações (comissionados). É o que diz Sá (2001 apud Rebién; Amorim, 2008) ao concluir que a Controladoria, e aqui se traduz a própria figura do *controller*, precisa de independência funcional administrativa, sem nenhuma subordinação hierárquica em relação aos demais setores administrativos da organização.

Inclusive, o próprio Conselho Nacional do Ministério Público alertou através do

relatório conclusivo emitido em 2014 que deveria existir, no âmbito do Órgão analisado, uma carreira específica para controle interno com a finalidade de preservar a autonomia e independência funcional. Diagnóstico do CNMP (2014, p. 506) acerca do setor de Controladoria Interna do MPPE:

Não existe a carreira específica de controle interno, requisito indispensável para preservar a independência das atividades de controle interno e garantir mecanismo estruturado e eficaz de controle. Da forma como se encontra atualmente estruturado os servidores da unidade de controle interno estão sujeitos a exonerações (quando exclusivamente comissionados) ou relocações em outros setores (quando efetivos) nos casos em que a ação de controle for contrária aos interesses do Gestor.

Considerando as peculiaridades do setor público, as principais referências sugerem que o vínculo funcional do servidor que exerce as funções de *controller* seja um fator determinante para a manutenção da independência no exercício da função.

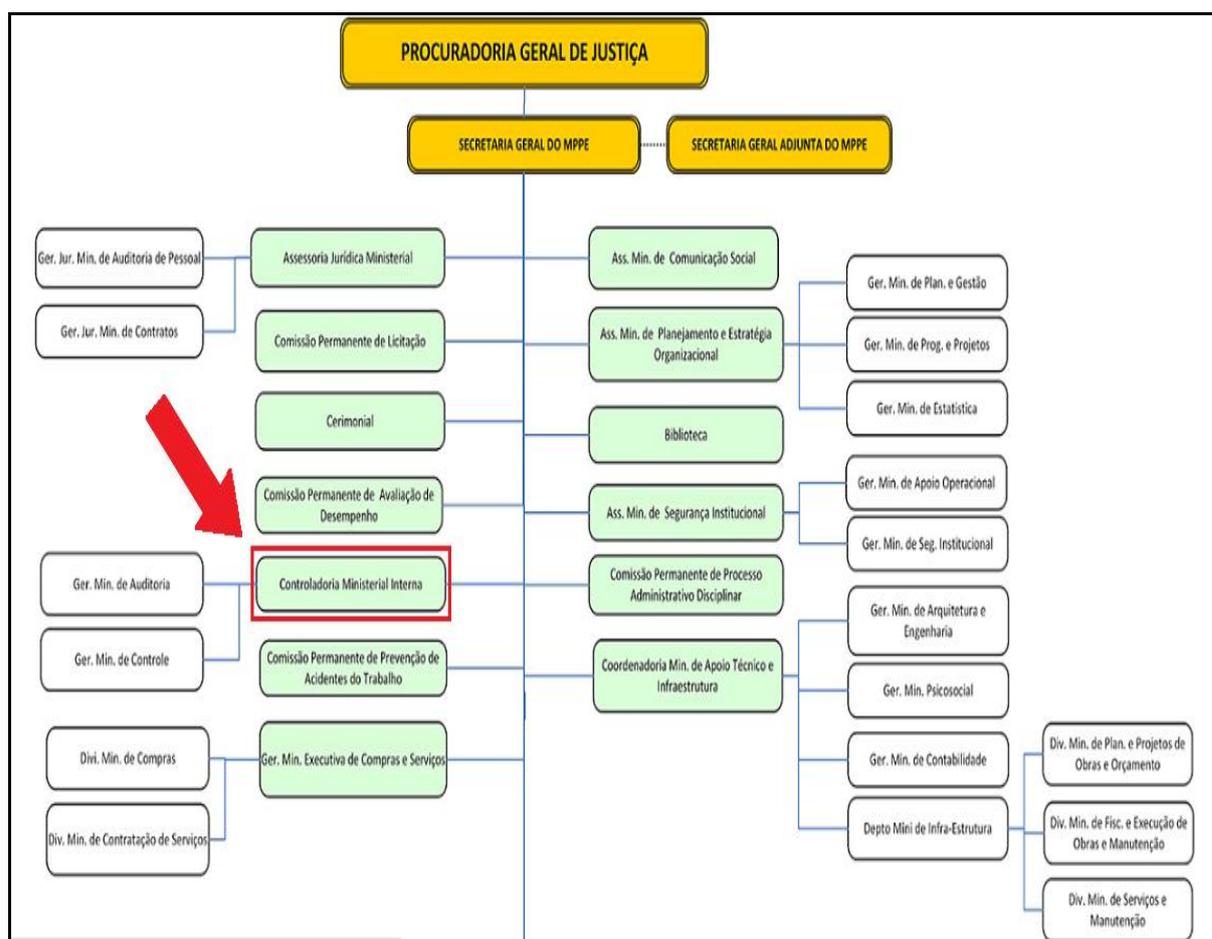
Dessa forma, além de guardar aderência às referências trazidas neste trabalho, torna-se pertinente a recomendação do CNMP (CNMP, 2014) quanto às observações relativas à precariedade do vínculo funcional do Controlador Ministerial Interno e dos demais servidores que integram o quadro de pessoal do setor de controladoria da Instituição.

Q5 – Qual a posição hierárquica e autonomia da unidade de Controladoria para o Órgão do Ministério Público estudado?

A 5ª questão buscou investigar qual a posição hierárquica da unidade de Controladoria no Órgão Ministerial deste estudo.

A Lei nº 12.956, de 19 de dezembro de 2005, define a controladoria ministerial interna como órgão Instrumental de apoio que está diretamente subordinado à Secretaria Geral do MPPE. Através do organograma (ver Figura 1) da área meio disponibilizado no sítio eletrônico do Órgão, foi possível visualizar a posição hierárquica da controladoria ministerial interna na Instituição.

Figura 1: Organograma da Área Meio do Ministério Público do Estado de Pernambuco



Fonte: Ministério Público do Estado de Pernambuco. Disponível em: <http://www.mppe.mp.br/mppe/index.php/institucional/secretaria-geral>. Acesso em 30 maio 2016.

A priori, pela análise do organograma acima, observa-se que a Controladoria Interna se apresenta como órgão de linha juntamente com outros departamentos ministeriais, estando diretamente subordinada à Secretaria Geral, órgão que é responsável pela direção das atividades administrativas da Instituição.

Salienta-se que o Órgão Máximo que exerce a chefia do Ministério Público é a Procuradoria Geral de Justiça. Assim, considerando a peculiaridade do modelo de gestão adotado na instituição deste estudo, com base na leitura inicial do organograma, a atual hierarquia da Controladoria parece não favorecer ao exercício da função de *staff*, no que pese ao assessoramento à alta direção ministerial para a tomada de decisão, observando que tal atividade demonstra ser exercida exclusivamente pela própria Secretaria Geral, a qual se reveste das informações setoriais que lhes são subordinadas e onde também ocorrem diversas decisões administrativas no âmbito da instituição.

Pelo que se denota a partir do referencial levantado, a subordinação da Controladoria à Secretaria Geral não é a mais adequada, por que as atividades e funções típicas da área não podem concorrer à natureza de órgão administrativo meramente de execução, embora se defenda sua classificação em linha por ter ação de comando junto às demais gerências/departamentos, desde que seja conferido autoridade de linha inerente à função.

Antes, está-se diante de um órgão de assessoramento para o fornecimento de subsídios para a tomada de decisão à alta direção. Isto se aplica ao caso, pois é preciso evitar anúncios que indiquem conflitos de interesses com a subordinação, uma vez que compete a Controladoria a função de fazer a gestão como um todo acontecer (BORINELLI, 2006), e isto

não se orienta apenas para a execução, mas ao planejamento e ao controle.

O próprio Diagnóstico Institucional elaborado pela Comissão de Modernização do Ministério Público de Pernambuco, Relatório Comissão/2012, sugere a alteração da posição hierárquica da controladoria, alocando-a diretamente à subordinação do chefe máximo da Instituição.

A sugestão da Comissão de Modernização se conecta à posição de Sá (2001 apud Rebién; Amorim, 2008) que considera valiosa a subordinação da unidade ao chefe máximo da organização, conferindo independência hierárquica em relação às demais áreas da organização e autonomia necessária ao acompanhamento de todas as operações realizadas.

Por esse motivo, cumpre-se que a posição hierárquica da unidade de Controladoria parece não ser a mais adequada para atender, especialmente, aos propósitos estratégicos organizacionais como o planejamento e a avaliação da gestão, cabendo respeitar a atual posição de linha, mas não deixando de exercer a função de *staff* (TUNG APUD CALIJURI, 2004) no assessoramento da alta direção.

A medida para a reformulação da atual estrutura vem conforme expressão de Chaves (2009) e Souza et al (2010), quando abordam que a Controladoria também deve ser vista como um órgão localizado diretamente no nível de assessoramento do dirigente máximo da administração, promovendo uma espécie de sinergia entre os diversos setores e áreas da organização e não se limitando ao desempenho de atribuições que visam meramente ao acompanhamento de dispositivos legais e administrativos.

De maneira oportuna, vale abrir um espaço para discussão sobre os argumentos de Santos (2004) e Martin et al (2004) que defendem a ideia da Controladoria subordinada ao Conselho de Administração da organização, pois visa assegurar a governança diante da presença constante do agenciamento. Ou seja, o *controller* se subordinando diretamente ao Conselho de Administração permitiria a governança assegurar sua total independência de informação e operação das decisões tomadas, inclusive, por aquelas praticadas pelo chefe do Órgão, do qual seria uma situação insustentável para o *controller* criticá-lo perante o Conselho, caso se subordinasse a ele (chefe máximo).

Neste caso em particular, a Controladoria atuaria como um órgão de *staff* e não de linha. Para Borinelli (2006), opinião compartilhada por estes pesquisadores, reconhece como pertinentes os argumentos dos autores Santos (2004) e Martin et al (2004), mas lembra para o fato da necessidade da unidade de Controladoria atuar junto ao processo de gestão, fazendo a gestão acontecer, sendo coerente que a unidade atue em linha com os demais setores organizacionais, o que respinga na corresponsabilidade dela, principalmente, por todas as decisões tomadas pela direção da organização.

Q6 – Quais funções e atividades são desempenhadas pela controladoria no Órgão Ministerial?

A **6ª questão** buscou investigar a abrangência da atuação da controladoria na instituição analisada.

Da análise das informações e documentos coletados, observou-se que a unidade de Controladoria Ministerial apresenta como estrutura interna, ou como subdivisões do setor, duas áreas subordinadas: 1) Gerência Ministerial de Auditoria e 2) Gerência Ministerial de Controle.

Infere-se que a atuação da Controladoria está restrita às funções de controle e de auditoria interna. Não há, entretanto, informações quanto à segregação das atribuições das áreas internas de execução. Nesse sentido, com a finalidade de melhor investigar as atividades atribuídas à Controladoria, o quadro a seguir apresenta as atribuições de acordo com os dados

coletados, classificando-as por funções e atividades de acordo com julgamento dos autores da pesquisa, a partir da proposição funcional de Borinelli (2006).

Quadro 1- Funções e Atividades da Controladoria no Ministério Público em Pernambuco

Funções	Atividades
Função de Auditoria Interna	Determinar a realização de auditoria nas unidades do Ministério Público; Requisitar às unidades do Ministério Público, documentos ou informações necessárias ao desempenho de suas atribuições; Atestar a exatidão das contas; Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, bem como acompanhar a apreciação e o julgamento das contas dos gestores, no âmbito da instituição, efetuados pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco e suas recomendações; Examinar as licitações relativas a aquisição de bens, contratações de prestação de serviços, realização de obras e alienações, no âmbito da Instituição.
Função de Controle Interno	Determinar as providências indispensáveis ao resguardo do interesse público e à probidade na aplicação dos recursos e bens públicos postos à disposição da instituição; Elaborar recomendações e pareceres, restritos às suas atribuições.

Fonte: Elaboração própria

Borinelli (2006) elenca diversas funções típicas da controladoria conforme se materializa nas organizações: Função Contábil, Função Estratégica-Gerencial, Função de Custos, Função Tributária, Função de Proteção e Controle de Ativos, Função de Controle Interno, Funções de Controle de Riscos, Função de Gestão da Informação e Função de Auditoria.

A partir do quadro acima, percebe-se que a unidade de Controladoria se presta a Função de Controle Interno e de Auditoria, 2 (duas) das 9 (nove) funções elencadas por Borinelli (2006).

Para complementar na resposta deste item, utiliza-se o Relatório Conclusivo de Inspeção do CNMP (CNMP, 2014) que ressaltou que a controladoria interna do Órgão do Ministério Público desempenhava a função de execução de determinados processos administrativos, participando, por exemplo, em processos licitatórios e de contratações. Ocorre que foi detectado que a unidade também realizava a fiscalização e controle desses mesmos processos, sendo apontada no Relatório a evidência de falta de segregação de função entre as atividades de execução e de controle desenvolvidas pela unidade, e certa sobrecarga que inibia a realização de todas as atividades exigidas.

A impressão recente extraída da imagem do organograma (Figura 1) demonstra que a unidade não sofreu alteração notável, não sendo diferente a tese de unidade sem a dita atuação abrangente quanto à apresentada pela literatura, sugerindo, inclusive, a permanência da inconformidade com o princípio de segregação de função, tão necessário à efetividade do controle interno institucional.

Em parte, os resultados estão em consonância com os achados de Souza et al (2010) que tinham como objetivo comparar as funções desenvolvidas pelas controladorias privadas e públicas, constatando que as funções desenvolvidas pela controladoria no setor público estão mais focadas para o controle interno, auditoria interna e apuração de denúncias, basicamente para cumprir os arts. 70 e 74 da Constituição Federal. A mesma conclusão chegaram Suzart, Marcelino e Rocha (2011) ao inferir que as funções das controladorias das instituições públicas brasileiras divergiam do apenso proposto pela literatura.

O ponto célebre apontado sobre a falta de segregação de função do *controller* retorna a discussão vista no item anterior a respeito da posição hierárquica da Controladoria no Órgão estudado, da qual a unidade não poderia está vinculada administrativamente ao órgão da administração, representada pela Secretaria Geral, e sim ao chefe máximo, ao que se preserva a autonomia funcional como órgão de *staff* no assessoramento das tomadas de decisões.

Então, o *controller* percebido com independência, sendo corresponsável pelas decisões conjuntas com as demais áreas de execução (órgão de linha), mas participando de maneira gerencial-estratégica no processo de gestão organizacional, especialmente no planejamento, e numa visão mais clássica, como função de controle dos processos internos para apuração da correta aplicação dos recursos e cumprimento das determinações legais e regulamentares por parte de todo o grupo que compõe a estrutura administrativa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo buscou investigar os aspectos organizacionais e procedimentais da unidade de Controladoria em Órgão do Ministério Público do Estado de Pernambuco, a partir das discussões literárias que tratam a disciplina.

O estudo se apresenta relevante por contribuir para a análise da controladoria através de uma pesquisa empírica em uma instituição pública essencial à justiça na defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais, difusos e individuais indisponíveis, a qual se orienta pela busca da eficiência, eficácia e transparência na administração pública.

Com base no conjunto de 06 (seis) perguntas adaptadas dos estudos de Borinelli (2006) sobre o reconhecimento da controladoria como papel imprescindível na estrutura organizacional, a pesquisa pode reunir os elementos necessários para a elucidação do problema e alcance do objetivo proposto.

Uma das questões resultou na constatação da existência de uma unidade denominada de Controladoria Ministerial Interna, cuja subordinação está diretamente ligada à Secretaria Geral do Órgão, sugerindo uma posição de órgão de linha na estrutura organizacional.

No primeiro ponto, assume-se que a posição da Controladoria não é a mais adequada segundo Souza et al (2010); Sá (2001 In Rebién; Amorim, 2008); Chaves (2009); Borinelli (2006), Santos (2004) e Yoshikawa (1997), pois consideram que tal posição hierárquica caberia ao chefe maior do Órgão (Procurador Geral). Assim, preservando a liberdade necessária, competiria a controladoria o acompanhamento de todas as operações realizadas na entidade, sendo independente hierarquicamente em relação aos demais órgãos da organização (YOSHIKAWA, 1997).

A mesma impressão foi também apontada em trabalho realizado por comissão constituída para propor a modernização administrativa dos setores e processos da Instituição sob estudo. Em 2012, o trabalho final da Comissão de Modernização (MPPE, 2012) sugeriu a mudança da posição hierárquica da Controladoria, passando à subordinação administrativa da unidade ao Procurador Geral de Justiça por ser o representante maior encontrado na atual estrutura organizacional da entidade.

Ainda neste quesito, em se tratando da pertença a órgão de linha, a discussão deve ser gerada em qual grau de autoridade de linha é atribuída ao *controller*, levando em consideração o tipo de estrutura existente e a cultura organizacional.

O outro questionamento da pesquisa se referia à designação utilizada para a figura do profissional à frente da controladoria do Órgão. Controlador Ministerial Interno é a nomenclatura adotada para nominar o responsável pela área controladora ministerial. Esta denominação é divergente da maior parte da literatura nacional e internacional que intitula de *controller* o profissional da controladoria.

Sobre o vínculo do Controlador Ministerial Interno no âmbito da instituição estudada, atualmente ela pode ser exercida por servidor efetivo ou comissionado. Faz-se uma observação sobre o entendimento ampliado da expressão controladoria que deve abraçar a pessoa do *controller*. Neste sentido, Sá (2001 In Rebién; Amorim, 2008), considera comprometedor o vínculo dependente da controladoria no desempenho das atividades, pois

havendo subordinação hierárquica não há como não afetar a independência funcional.

Este aspecto também guarda associação com as sugestões apresentadas do trabalho da Comissão de Modernização (MPPE, 2012) e as recomendações do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP, 2014) no sentido de exigir, para o exercício da função de Controlador Ministerial Interno, o vínculo efetivo do servidor e uma carreira específica para atuação na área.

No quesito sobre a existência de missão, vislumbra-se para a não citação de declaração de missão para a área de controladoria por parte da entidade. Borinelli (2006) argumenta que é um elemento de extrema importância o estabelecimento da missão da unidade de controladoria, para que se verifique seu alinhamento total com a definição da missão da organização.

E, quanto às funções desempenhadas pela Controladoria do Órgão do estudo de caso, os achados demonstram que a unidade de controladoria realiza atividades ou, pelo menos, direcionadas administrativamente ao gerenciamento das funções de auditoria e de controle interno, sendo um rol de atividades diminutas em relação à amplitude das funções típicas da Controladoria. Além disto, o modelo que une a unidade organizacional às duas funções sob seu gerenciamento pode provocar, ocasionalmente, problemas na questão da segregação de função, em que, mesmo reconhecendo a auditoria interna como atividade inerente da controladoria, ela não pode ser desempenhada pela mesma unidade organizacional que desempenha as atividades de controle interno (BORINELLI, 2006).

Embora a literatura selecionada respeite as peculiaridades e outros fatores organizacionais como determinantes e influenciadores no tratamento à controladoria nas instituições públicas, os benefícios gerados no processo de gestão organizacional com o suporte à tomada de decisão adequada, zelando pela própria instituição, remeteria à necessidade de reorganização do órgão administrativo de controladoria, contemplando maior autonomia da unidade, alteração da posição hierárquica e ao vínculo institucional do profissional responsável para maior independência funcional.

Finalmente, o presente estudo apresenta as limitações inerentes a um estudo de caso, pois o objeto de aplicação deu-se em uma única estrutura administrativa dentre as diversas instituições que representam o Ministério Público no Brasil e as conclusões aqui apresentadas tiveram por base o uso de dados secundários.

Para as próximas pesquisas, sugere-se a ampliação do universo estudado, comparando as áreas de controladoria de todos os Ministérios Públicos Estaduais por meio da elaboração de um estudo para contrastar a prática e a teoria vivenciada nessas áreas segundo a percepção do público interno especializado (profissionais efetivos da área de controle e auditoria) dos respectivos Órgãos. O estudo sobre o perfil dos profissionais atuantes na Controladoria do *Parquet* Estadual também pode ser tema de próximas pesquisas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da Controladoria em trabalhos publicados no ENANPAD e no congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista de Contabilidades e Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.

BIANCHI, M. **A Controladoria como um mecanismo interno de Governança**

Corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente. 2005. Dissertação (Mestrado), Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, Brasil.

BIANCHI, Márcia; NASCIMENTO, Auster Moreira. A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., Itapema, 2005. *Anais...* Itapema, 2005.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis.** 2006. Tese de Doutorado, Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

BRASIL. LEI ORGÂNICA DO MINISTÉRIO PÚBLICO - Lei nº 8.625, de 12 de fevereiro de 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8625.htm. Acesso em 30 maio 2016.

BRASIL. Lei que dispõe sobre a estrutura dos órgãos de apoio técnico e administrativo e do plano de cargos, carreiras e vencimentos do quadro de pessoal de apoio técnico-administrativo do MPPE. - Lei nº 12.956, de 12 de dezembro de 2005. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/arquivoTexto.aspx?tiponorma=1&numero=12956&complemento=0&ano=2005&tipo=&url>. Acesso em 03 jun 2016.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. *Controller: o perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho.* **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 150, 2004.

CAVALCANTE, M.C.N; DE LUCA, M.M.M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n.1, 2013.

CHAVES, Renato Santos. A auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU. Curitiba: Juruá, 2009.

CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO – CNMP. **Relatório Conclusivo de Inspeção: Inspeção Pernambuco – 2014.** Disponível em: http://www.cnmp.mp.br/portal/images/Corregedoria/inspe%C3%A7%C3%A3o/Pernambuco/RELAT%C3%93RIO_CONCLUSIVO_MPE_-_PE.pdf. Acesso em 02 jun 2016.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. Controladoria: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FIORENTINI, Tagiane; TOLEDO, Sandra Regina. Controladoria, auditoria interna e controle interno: O Entendimento dos gestores públicos municipais pertencentes ao Corede Produção/RS. **Anais** (12º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade – 2012). Disponível no site em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos122012/326.pdf>. Acesso em 01 jun 2016.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial.** 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. *Governance in the public sector: a governing body perspective.* 2001. Disponível em: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/April2003Seminar/Course%20Readings/08.%20I>

[nternal%20Control%20and%20Audit/Study_13_Governance.pdf](#). Acesso em 02 jun 2016.

KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: teoria e estudos de casos*. São Paulo: Pioneira, 1976.

LEMOS, C.S. **Gestão pública orientada para resultados: avaliando o caso de minas gerais**. 2009, 126 f. Dissertação (mestrado em Administração Pública), Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2009.

LIMA, Fernando Barros de; LUCA, Márcia Martins Mendes; SANTOS, Sandra Maria dos; PONTE, Vera Maria Rodrigues. 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.

LINHARDT, Matias; SUNDQVIST, Stefan. **The role of the controller**. 2004. Dissertação (Mestrado). Lulea University of Technology, 2004. Disponível em: <http://epubl.luth.se/1404-5508/2004/187/LTU-SHU-EX-04187-SE.pdf>. Acesso em: 25 maio 2016.

LOURENSI, Adriano; BEUREN, Ilse Maria. Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 15-42, 2011.

LUNKES, R. J; SCHNORRENBARGER. D. *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão* – São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, Rogério João et al. O perfil do *controller* sob a ótica do mercado de trabalho nacional. In: **Congresso ANPCONT**. 2010.

LUNKES, Rogério João. SCHNORRENBARGER, Darci. ROSA, Fabricia Silva da. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **R. bras. Gest. Neg.**, São Paulo, v. 15, n. 47, p. 283-299, abr./jun. 2013.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. A Controladoria como Unidade Administrativa de Suporte ao Processo de Gestão na Perspectiva da Gestão Econômica. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade - CRC**, Curitiba, n.133, ano 27, p.41-50, 2º quadrimestre, 2002.

MARTIN, Nilton Cano; SANTOS, Lílian Regina dos; DIAS FILHO, José Maria. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, nº 34, ano XV, p. 7-22, Jan./Abr. 2004.

MAZZILLI, Hugo Nigro. **Manual do promotor de justiça**. - 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 1991.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE PERNAMBUCO – MPPE. **Diagnóstico Institucional/ Ministério Público de Pernambuco - 2012**. Disponível em: <http://www.mppe.mp.br/mppe/attachments/article/119/Relatorio-Final-Modernizacao.pdf>. Acesso em 02 jun 2016.

MOSIMANN, Clara Pelegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**, 2. ed. São Paulo, Atlas, 1999.

REBIÉN, Airton Roberto; AMORIM, Adriana Viegas de. **Controladoria na administração pública municipal: estudo de modelo para prefeitura de Nova Santa Rita/RS**. 2008. Disponível em: http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/136.pdf. Acesso em 01 jun 2016.

- RICHARDSON, R. J.. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Controllership - The Work of the Managerial Accountant**. (7a ed.). New Jersey: Wiley, 2004.
- SANTOS, Jair Alcides dos; REIS, Roseane Eterna de Oliveira Del Rei. O sistema de controle interno no Ministério Público Estadual – um estudo sobre a área de controle interno na estrutura administrativa. 2011. **ANAIS** (4º Congresso de Controladoria e Finanças – 2011) Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20101217135347.pdf>. Acesso em 30 maio 2016.
- SANTOS, Lilian Regina dos. **A governança empresarial e a emergência de um novo modelo de controladoria**. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- SANTOS, Roberto V. dos. **Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica** – Gecon. São Paulo: Saraiva, 2005.
- SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKY, Valmor. Estudo dos fatores condicionantes de índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. **RAP**, v. 41, n. 5, 2007.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- SIQUEIRA J. R.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 12 n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001.
- SOUZA, Fabia Jayani Viana de; SILVA, Mauricio Correa da; ARAUJO, Aneide Oliveira; SILVA, José Dioniso da. Controladoria privada e governamental: uma análise comparativa. **Revista do Administrador Público**, n. 63, p. 643-655, 2010.
- SUZART, Janilson A. S.; MARCELINO, Carolina V.; ROCHA, Joséilton S. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria *versus* prática. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 1, 2011.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- YOSHIKAWA, Dorivaldo Mikio. **Contribuição ao estudo da utilização de indicadores estratégicos de gerenciamento – scorecards – pela controladoria em instituições financeiras**. 1997. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.