



X Encontro Brasileiro de Administração Pública.
ISSN: 2594-5688
secretaria@sbap.org.br
Sociedade Brasileira de Administração Pública

Influência da Pandemia da Covid-19 sobre o Papel Desempenhado pelos Controllers do Setor de Saúde Pública

Dimmitre Morant Vieira Gonçalves Pereira

[ARTIGO] GT 9 Planejamento, Controle e Finanças no Setor Público

Influência da Pandemia da Covid-19 sobre o Papel Desempenhado pelos Controllers do Setor de Saúde Pública

Resumo:

O objetivo do trabalho foi analisar o grau de aderência dos papéis desempenhados pelos controllers do setor de saúde pública aos perfis Bean Counter e/ou Business Partner a partir da análise de correspondência das percepções dos controladores e controlados no que se referem às atividades realizadas pelo controle interno nas atividades diretamente relacionadas ao enfrentamento à pandemia da Covid-19. Trata-se de um estudo de caso realizado na Diretoria Geral de Controle Interno (DGCI), órgão de controle diretamente subordinado ao secretário estadual de saúde, no ano de 2022 e em uma das principais unidades controladas a Secretaria Executiva de Administração e Finanças (SEAF). Os resultados avançam na literatura ao demonstrar que em relação às ações de enfrentamento à Covid-19 houve o fortalecimento do papel Bean Counter expresso pelo fortalecimento das associações entre as atividades de fiscalização, dos exames de fatos passados relacionados ao cumprimento de obrigações formais/legais.

Palavras-chave: Controladoria. Controle interno. Setor público.

Introdução:

O papel desempenhado pelos controllers nas organizações do setor público evoluiu significativamente desde as propostas seminais de Simon et al. (2014) atribuindo a eles as funções de scorekeeping, attention-directing e problem-solving. Duas décadas depois, Hopper (1980) a partir da visão de Simon consolida os papéis em dois principais: scorekeeping e customer-service. Já Sathe (1983) inova em relação ao trabalho de Simon e Hopper propondo um escopo mais amplo às funções dos controllers em razão das transformações da sociedade no final do século XX, propondo duas funções principais: Management-Service Responsibility e Financial Reporting and Internal Control Responsibility. Mouritsen (1996) também propõe um escopo de atuação mais amplo para os controllers com 5 diferentes funções. No entanto, debate o contemporâneo sobre os papéis desempenhados pelos controllers nas organizações do setor público ocorre em torno da classificação de Granlund & Lukka (1998): Bean Counter (contador de feijões) e Business Partner (parceiro de negócios). Esse conflito de papéis e as variáveis que os influenciam tem sido examinado na literatura sobre o tema (GORETZKI; STRAUSS; WEBER, 2013; HARTMANN; MAAS, 2011; PAULSSON, 2012)

No Brasil, os papéis desempenhados pelos controllers tanto no âmbito do setor público como no âmbito do setor privado foram conduzidos por Ferrari et al. (2013.), Souza (2016) e Silva (2017). O presente estudo se diferencia dos anteriores ao analisar se o contexto da pandemia global da Covid-19 influenciou o paradigma de atuação dos controllers do setor público, especialmente em órgãos do setor de saúde, tendo em vista a demanda por celeridade das ações em razão da decretação do estado de calamidade pública e ao grande volume de recursos transferidos pela União aos entes federativos

para aquisições de insumos e ações de combate à pandemia, como por exemplo a montagem emergencial de hospitais de campanha com atendimentos de enfermagem e terapia intensiva.

Em paralelo ao volume de transferências houve uma intensificação das ações de fiscalização do controle externo sobre a aplicação dos referidos recursos no enfrentamento da pandemia, em meio a uma série de denúncias de superfaturamento de insumos e desvios de finalidades na utilização de recursos, como o pagamento de despesas de pessoal e dívidas com fornecedores não relacionados ao combate da pandemia.

A suposição é a de que a relevância e urgência dessas ações de enfrentamento à Covid-19 (incentivando uma postura Business Partner) e a intensificação das ações de fiscalização (incentivando uma postura Bean Counter) impactaram o desempenho dos papéis rotineiros exercidos pelos controllers do setor de saúde pública.

Nesse contexto, considerando a relevância da temática e a escassez de estudos sobre a atuação dos controllers do setor público durante a pandemia da Covid-19, emerge a seguinte questão de pesquisa: A pandemia da Covid-19 influenciou os papéis desempenhados pelos controllers do setor de saúde pública?

O objeto do trabalho é analisar o grau de aderência dos papéis desempenhados pelos controllers de uma secretaria estadual de saúde aos perfis Bean Counter e/ou Business Partner a partir da análise de correspondência das percepções dos controladores e controlados no que se referem às atividades realizadas pelo controle interno tanto nas atividades de rotina como nas atividades diretamente relacionadas ao enfrentamento à pandemia da Covid-19.

O trabalho apresenta, ainda, uma seção de (2) revisão da literatura; (3) procedimentos metodológicos; (4) análise dos resultados; e conclusões.

1 Papéis Desempenhados pelos Controllers nas Organizações: Bean Counter x Business Partner

Segundo Paulson (2012) os estudos conduzidos sobre o papel desempenhado pelos contadores gerenciais ou controllers evoluiu de um papel passivo de produtor de informações (Bean Counter) para um conjunto de atribuições responsáveis por influenciar diretamente a tomada de decisão nas organizações (Business Partner). Segundo o autor, essa mudança ocorre em virtude de uma série de novidades nos processos de gestão das organizações e que no setor público estão relacionadas ao movimento na New Public Management (NPM). Um dos primeiros estudos sobre o papel

desempenhado pelos controllers organizacionais foi o de Simon (1954). Nele estão caracterizadas três funções específicas desempenhadas pelos controllers e as questões inerentes a cada uma delas: 1. Scorekeeping - O desempenho é bom ou é mau? 2. Attention-Directing – Em que aspectos do desempenho deve ser centrada a atenção? 3. Problem-Solving - Das várias alternativas para a resolução de um problema, qual a melhor?

Para Robalo e Ribeiro (2017), na visão de Simon os gestores necessitam de diferentes tipos de informação para responder a cada um dos três tipos de questão, exigindo diferentes tipos de competência dos controllers. No entanto, existe uma natureza conflitante entre as funções Scorekeeping e Attention-Directing em relação à função Problem-Solving quando desempenhadas pela mesma unidade.

Segundo Robalo & Ribeiro (2017), no trabalho de Hooper (1980) são evidenciados apenas dois papéis essenciais dos controllers, a função Scorekeeping absorve também a Attention-direct ampliando o escopo desse conceito considerados indissociáveis pelo autor. Em substituição à função Problem-solving Hopper apresenta a terminologia Customer-service na qual são realizadas basicamente as mesmas atribuições de auxílio às unidades organizacionais.

A abordagem de Sathe (1983) além do suporte à tomada de decisão pelas unidades por meio da função Management-Service Responsibility, passa a incluir também uma função mais abrangente para o controller, relacionada à garantia da fidedignidade das informações ofertadas aos usuários externos por meio da fiscalização das práticas e procedimentos internos de produção contidos na função Financial Reporting and Internal Control Responsibility.

A partir da década de 80 um conjunto de transformações na sociedade e na gestão das organizações provoca o afastamento do controller dos papéis tradicionais de bookkeeping e scorekeeping, provocando a ascensão do papel problem-solving (customer-service): (1) Avanços na tecnologia da informação com os sistemas ERP (enterprise resource planning); (2) Mercados mais competitivos; (3) Complexidade das estruturas organizacionais; e (4) Novas práticas de gestão tais como o Custeio Baseado em Atividade (ABC) e o Balanced Scorecard (BSC).

Em um estudo conduzido em 1996 em empresas dinamarquesas Mouritsen (1996) apresenta um novo conjunto de 5 funções desempenhadas pelos controllers: (1) Bookkeeping – Controle dos bancos de dados financeiros; (2) Consulting – Apoio a processos de tomada de decisão; (3) Banking – Controle de operações complexas de tesouraria; (4) Controlling – controles orçamentários e de

custos. (5) Administrator – Gestão de sistemas administrativos. Destaca-se também os estilos de controllers: 1) Discrete Control of Managerial Behavior (Discrete Style); 2) Socialization of Manager (Safeguarding Style); 3) Facilitation of Decision-Maker (Partner Style); e 4) Centralization of Power (Ominipotent Style). (Robalo & Ribeiro, 2017)

No entanto, somente com Granlund e Lukka (1998) a partir de um estudo etnográfico em multinacionais finlandesas, são definidos dois perfis claramente distintos para os controllers: (1) Bean Counter - Foco nas informações financeiras e no passado; e 2) Controller (Business-Partner) - Gestão de negócios, presente e futuro.

Segundo Paulsson (2012) o estudo sobre o papel dos controllers na literatura apresenta uma clara dicotomia entre dois papéis bem distintos: Bean Counter x Business Partner. Destaca que apesar de similaridades apresentadas por essas dois papéis, tais como: confiabilidade, honestidade e propósito, os papéis diferem no que concerne uma necessidade de habilidades de comunicação, métodos de trabalho, limites organizacionais e o objetivo primário da comunicação. De forma geral, Paulsson (2012) aponta que a literatura mostra uma evolução do papel Bean Counter para o Business Partner, no entanto destaca que esse processo é bem mais complexo do que uma trajetória linear de evolução de um ponto a outro, pois o que se observa no setor governamental, por exemplo, é a ampliação do escopo da atuação em ambos os papéis, ao mesmo tempo em que convergem para um papel híbrido no qual desenvolvem tanto as tarefas orientadas para função contábil, quanto tarefas relacionadas à operação das organizações. Abaixo apresenta-se uma tabela de características associadas aos papéis Bean Counter e Business Partner:

Quadro 01 – Características Associadas a *Bean Counters* e *Business Partner*

Característica	Bean Counter	Business Partner
Orientação temporal	Ênfase no passado	Ênfase no presente e no futuro
Conhecimento do negócio em que a empresa opera	Não esperado	Esperado
Objetivo principal da comunicação	Cumprimento formal dos requisitos das informações	Atenção ativa atração, a fim de obter a mensagem através
Escopo da Responsabilidade	Estreita: cobre a correta produção de relatórios contábeis periódicos.	Ampla: Cobre tanto a produção de informações contábeis relevantes como a sua utilização na tomada de decisão.
Apreciação multifuncional	Limitado; baseado muitas vezes no medo	Alto para um ativo e pessoa capaz
Estilo operacional geral	Coletor de informações e processador	Um membro do time de gestão e agente da mudança.

Fonte: Granlund e Lukka (1998, p 202).

O quadro apresenta os tipos puros relacionados aos dois perfis, mas que, no entanto, Paulsson (2012) aponta para um papel híbrido com traços mais acentuados para um ou outro papel. As variáveis apresentadas nesse quadro subsidiaram a elaboração das questões utilizadas no questionário.

2 Procedimento Metodológico

Trata-se de um estudo de caso realizado em uma Secretaria Estadual de Saúde (SES) no ano de 2022. O objeto de análise foi a Diretoria Geral de Controle Interno (DGCI), órgão de controle diretamente subordinado ao secretário estadual de saúde. Para tal, foram utilizadas as técnicas de *Survey* (levantamento de dados) mediante questionário eletrônico elaborado por meio do *Google Forms*® junto à 19 servidores de controle interno da unidade (64% do total) e a 18 servidores do corpo de gestão (3% do total) da principal unidade controlada, a Secretaria Executiva de Administração e Finanças (SEAF) responsável por toda operação administrativa, financeira-orçamentária e logística da SES que movimentava antes da pandemia anualmente recursos da ordem de R\$ 5 bilhões em 2019 passando a movimentar mais de R\$ 7 bilhões em 2021. A unidade possui uma força de trabalho de 600 empregados entre servidores públicos e terceirizados vinculados à contratos de mão-de-obra.

Para análise dos dados foi utilizada uma técnica estatística multivariada de interdependência entre variáveis qualitativas, denominada de análise de correspondência (ANACOR) por meio do

software STATA versão 15.0 para elaboração do mapa perceptual que representa graficamente a correspondência das ações de controle desempenhadas com os perfis *Bean Counter* e *Business Partner*. A ANACOR foi realizada em duas etapas dentro da DGCI, primeiro avaliando a natureza das ações de controle rotineiras e em seguida as ações do controle relativas ao plano de enfrentamento à Covid-19 executadas pela SES. A unidade controlada SEAF também foi analisada em relação à sua percepção sobre as ações de controle rotineiras e de enfrentamento à Covid-19 desempenhadas pela DGCI com o objetivo confirmatório do caráter das ações da DGCI, robustecendo os resultados da análise.

3. Análise dos Resultados

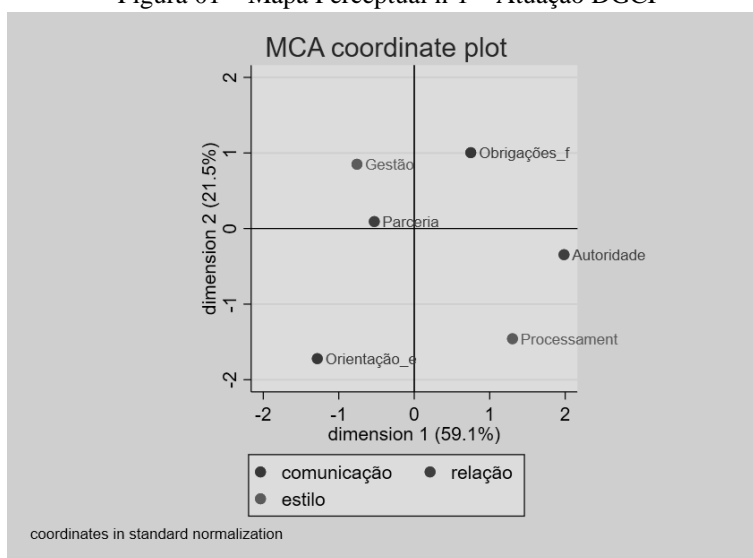
3.1 Análise de Correspondência e dos Mapas Perceptuais da DGCI

Ao todo na DGCI foi obtido um total de 19 respostas (64% do total) de todas as 07 divisões da unidade entre diretoria, gerências e coordenações. Desse total, 12 (63,2%) são do sexo feminino e 7 (36,8%) são do sexo masculino. Todos possuem nível superior, sendo 9 (47,4%) no nível de especialização e 3 (15,8%) pós-graduação *stricto sensu*. A maioria dos respondentes 10 (52,6%) possui formação em Direito, 3 (15,8%) em Contabilidade, 2 (10,5%) em Administração e os demais em outras áreas.

Sobre vínculo com a administração pública, 05 (26,3%) são servidores de outras áreas da própria secretaria de saúde, 05 (26,3%) são servidores cedidos de outras secretarias estaduais, 05 (26,3%) são servidores públicos comissionados e 04 (21,1%) são trabalhadores terceirizados. Quanto ao tempo de experiência na função de controle desempenhada 15 (78,9%) possui menos de 5 anos.

Essa configuração da força de trabalho da DGCI, evidencia que não existe um quadro próprio de servidores da área de controle, sendo necessária a requisição de outras secretarias, e que embora os servidores possuam um nível elevado de escolaridade os indivíduos têm pouco tempo de experiência nas funções que desempenham atualmente.

Figura 01 – Mapa Perceptual nº1 – Atuação DGCI



Fonte: Output STATA v.15.0

O Mapa Perceptual nº 1, obtido a partir da ANACOR realizada sobre as respostas do questionário aplicado na DGCI apresenta apenas as variáveis que apresentaram relação estatisticamente significativa ao nível de 10% entre si no teste qui-quadrado aplicado ao conjunto de todas as variáveis, sendo elas:

Comunicação: qualifica o objetivo primário da comunicação da DGCI com as unidades controladas (comunicação). Possui duas categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Obrigações formais/legais (*Bean Counter*); e 2) Orientação e prevenção (*Business Partner*).

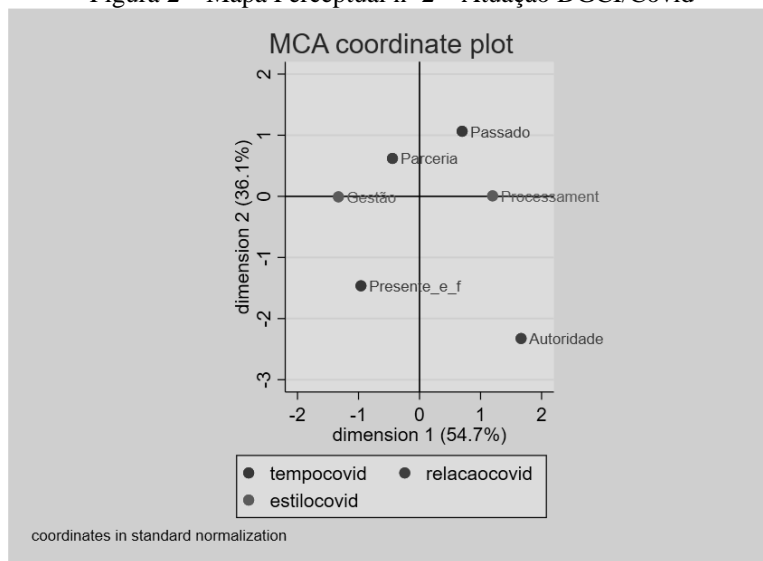
Estilo: qualifica o estilo geral de operação da unidade. Possui duas categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Processamento - executa coleta e processamento de informações (*Bean Counter*); e 2) Gestão – participa do time de gestão enquanto agente da mudança (*Business Partner*).

Relação: qualifica a base da relação com as demais unidades. Possui duas categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Autoridade – baseada na autoridade do controle interno (*Bean Counter*); e 2) Parceria – baseada na parceria e cooperação (*Business Partner*);

O mapa perceptual aponta uma correspondência elevada entre as categorias *Business Partner* gestão e parceria no quadrante superior esquerdo, enquanto no quadrante inferior direito, o mapa perceptual indica uma correspondência entre as categorias *Bean Counter* de autoridade e processamento. A análise do mapa sugere a existência de dois perfis distintos dentro da unidade, a

dos controllers com uma identificação mais forte ao papel *Business Partner* associando com maior frequência uma postura de time de gestão e relação de parceria com as unidades controladas, e controllers com uma identificação moderada ao papel *Bean Counter* associando com maior frequência uma atuação direcionada ao processamento de informações a uma relação com as controladas baseada na autoridade.

Figura 2 – Mapa Perceptual nº 2 – Atuação DGCI/Covid



Fonte: Output STATA v.15.0

O Mapa Perceptual nº 2, seguindo a mesma metodologia, foi obtido a partir da ANACOR realizada sobre as respostas do questionário aplicado na DGCI em relação à sua atuação no Plano de Enfrentamento à Pandemia da Covid-19 coordenado pela SES. Ele representa apenas as variáveis com relação estatisticamente significativa ao nível de 5% entre si no teste qui-quadrado aplicado ao conjunto de todas as variáveis de atuação referentes à covid, sendo elas:

Tempo Covid: qualifica a dimensão temporal das ações e demandas relacionadas ao Plano de Enfrentamento à Covid-19 (tempocovid). Possui duas categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Passado – eventos passados (*Bean Counter*); e 2) Presente e futuro – eventos presentes e/ou futuros (*Business Partner*).

Estilo Covid: qualifica o estilo geral de operação da unidade relacionadas ao Plano de Enfrentamento à Covid-19 (estilocovid). Possui duas categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Processamento - executa coleta e processamento de informações (*Bean*

Counter); e 2) Gestão – participa do time de gestão enquanto agente da mudança (*Business Partner*).

Relação Covid: qualifica a base da relação com as demais unidades referentes ao Plano de Enfrentamento à Covid-19 (relacaocovid). Possui duas categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Autoridade – baseada na autoridade do controle interno (*Bean Counter*); e 2) Parceria – baseada na parceria e cooperação (*Business Partner*);

O mapa perceptual da DGCI/Covid, mantém a correspondência entre as categorias *Business Partner* gestão e parceria no quadrante superior esquerdo que foi observada no 1º mapa perceptual, mas desta vez tem-se no quadrante superior direito a correspondência entre as categorias *Bean Counter* de processamento e passado. A análise confirma a existência de dois perfis distintos dentro da unidade, a dos *controllers* com uma identificação moderada ao papel *Business Partner* associando com maior frequência uma postura de time de gestão e relação de parceria com as unidades controladas em relação às ações de enfrentamento à Covid-19, e *controllers* com uma identificação moderada ao papel *Bean Counter* associando com maior frequência uma atuação direcionada ao processamento de informações do passado.

Estes últimos resultados relacionados ao perfil *Bean Counter* sugerem que durante o enfrentamento à pandemia foi necessária uma intensificação dos exames de fatos passados, provavelmente em resposta às demandas de órgãos de controle externo com relação às providências tomadas e às aplicações de recursos para enfrentamento à pandemia.

As análises indicam, em aderência à literatura, que os papéis desempenhados pelos *controllers* nas unidades não são classificados em um único tipo puro *Bean Counter* ou *Business Partner*, mas sim de convivência entre esses dois perfis. O resultado permanece, mesmo quando se considera o contexto da pandemia da Covid-19. No entanto, o que se observa é o fortalecimento da associação entre as categorias de atuação aderentes ao perfil *Bean Counter* de processamento de informações do passado.

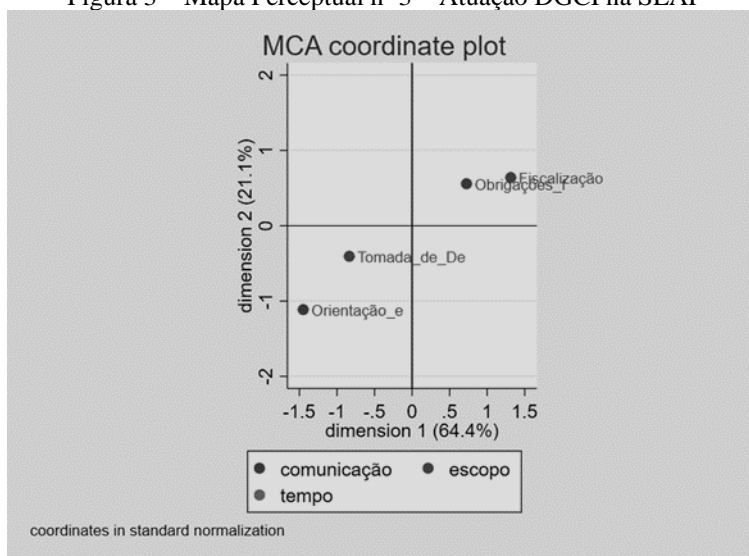
3.2 Análise de Correspondência e dos Mapas Perceptuais da SEAF

Na unidade controlada (SEAF) foi obtido um total de 18 respostas do corpo de gestão (3% do total) de todas as divisões da unidade entre secretaria executiva, diretorias, superintendências, gerências e coordenações. Desse total, 8 (44,4%) são do sexo feminino e 10 (55,6%) são do sexo

masculino. Todos possuem nível superior, sendo 9 (50%) no nível de especialização e 5 (27,8%) pós-graduação *stricto sensu*. A maioria dos respondentes 6 (33,3%) possui formação Contabilidade, 3 (16,7%) em Direito, 3 (16,7%) em Administração e os demais em outras áreas.

Sobre vínculo com a administração pública, 13 (72,2%) são servidores comissionados, 04 (22,2%) são servidores cedidos de outras secretarias estaduais, 1 (5,6%) é servidor público cedido de outra unidade da federação. Quanto ao tempo de experiência na função desempenhada 7 (38,9%) possui menos de 5 anos na função e 8 (44,4%) entre 5 e 10 anos.

Figura 3 – Mapa Perceptual nº 3 – Atuação DGCI na SEAF



Fonte: Output STATA v.15.0

Como forma de realizar uma confirmação sobre a natureza de atuação da DGCI junto à uma das suas principais unidades controladas (a SEAF), o Mapa Perceptual nº 3, foi elaborado a partir da ANACOR realizada sobre as respostas do questionário aplicado na SEAF sobre a percepção da atuação da DGCI nos mesmos critérios (ou variáveis). O mapa representa apenas as variáveis que apresentaram relação estatisticamente significativa ao nível de 5% entre si no teste qui-quadrado aplicado ao conjunto de todas as variáveis:

Comunicação: qualifica a percepção sobre o objetivo primário da comunicação da DGCI com a SEAF (comunicação). Possui duas categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Obrigações formais/legais (*Bean Counter*); e 2) Orientação e prevenção (*Business Partner*).

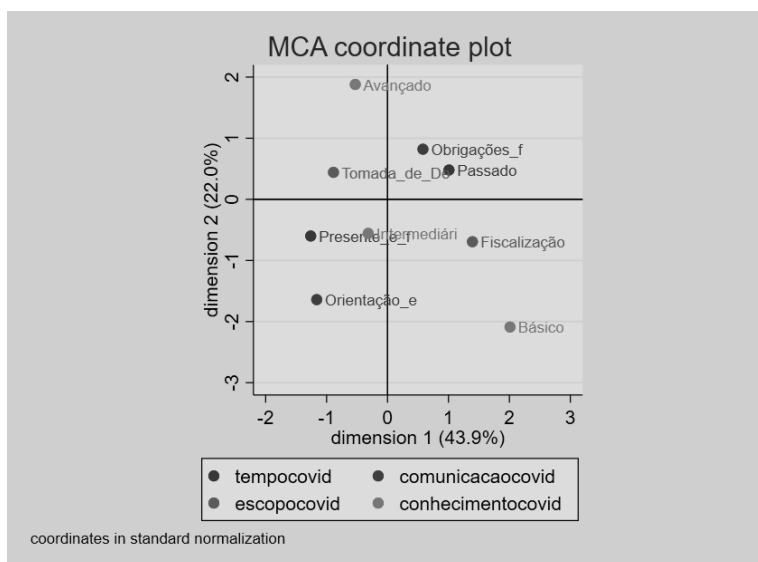
Escopo: qualifica a percepção sobre o escopo dos trabalhos da DGCI na SEAF. Possui duas

categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Fiscalização - Específico; natureza de fiscalização (*Bean Counter*); e 2) Tomada de Decisão - Amplo; produção de informações para auxílio à tomada de decisão; papel de consultoria. (*Business Partner*).

O mapa perceptual aponta uma correspondência elevada entre as categorias *Bean Counter* fiscalização e obrigações formais/legais no quadrante superior direito, enquanto no quadrante inferior esquerdo, o mapa perceptual indica uma correspondência moderada entre as categorias *Business Partner* de orientação e prevenção e tomada de decisão. A análise do mapa sugere a percepção da SEAF sobre dois perfis distintos de atuação da DGCI, a dos *controllers* com uma identificação mais forte ao papel *Business Partner* associando com maior frequência uma postura de orientação e prevenção para a tomada de decisão junto à SEAF, e *controllers* com uma forte identificação ao papel *Bean Counter* associando com maior frequência uma atuação direcionada à fiscalização de obrigações formais/legais.

Embora os resultados confirmem a existência de dois perfis distintos no modo de atuação da DGCI junto à SEAF, os resultados sugerem uma percepção mais forte em relação aos traços de atuação *Bean Counter*. É esperado que uma unidade controlada perceba de forma mais intensa ações de controle e fiscalização do que ações de colaboração dos *controllers*, tendo em vista as evidências na literatura sobre a percepção negativa de gestores em relação ao controle.

Figura 4 – Mapa Perceptual nº 4 – Atuação DGCI na SEAF (COVID)



Fonte: Output STATA v.15.0

Como forma de realizar uma confirmação sobre a natureza de atuação da DGCI junto à SEAF em relação à sua atuação no Plano de Enfrentamento à Pandemia da Covid-19 coordenado pela SES, o Mapa Perceptual nº 4, foi elaborado a partir da ANACOR realizada sobre as respostas do questionário aplicado na SEAF sobre a percepção da atuação da DGCI junto à SEAF em relação às ações desempenhadas por essa última no âmbito do Plano de Enfrentamento à Pandemia da Covid-19. O mapa representa apenas as variáveis que apresentaram relação estatisticamente significativa ao nível de 5% entre si no teste qui-quadrado aplicado ao conjunto de todas as variáveis:

Tempo Covid: qualifica a dimensão temporal das ações e demandas relacionadas ao Plano de Enfrentamento à Covid-19 percebidos pela SEAF (tempocovid). Possui duas categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Passado – eventos passados (*Bean Counter*); e 2) Presente e futuro – eventos presentes e/ou futuros (*Business Partner*).

Comunicação: qualifica a percepção sobre o objetivo primário da comunicação da DGCI relacionada à SEAF em relação às ações e demandas do Plano de Enfrentamento à Covid-19 (comunicacaocovid). Possui duas categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Obrigações formais/legais (*Bean Counter*); e 2) Orientação e prevenção (*Business Partner*).

Escopo: qualifica a percepção sobre o escopo dos trabalhos da DGCI na SEAF com relação às ações e demandas do Plano de Enfrentamento à Covid-19 (escopocovid). Possui duas categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Fiscalização - Específico; natureza de fiscalização (*Bean Counter*); e 2) Tomada de Decisão - Amplo; produção de informações para auxílio à tomada de decisão; papel de consultoria (*Business Partner*).

Conhecimento Covid: qualifica a percepção sobre o nível de conhecimento da DGCI sobre ações e demandas da SEAF relacionadas ao Plano de Enfrentamento à Covid-19 (conhecimentocovid). Possui três categorias de respostas associadas aos perfis de desempenho analisados: 1) Básico (*Bean Counter*); 2) Intermediário (*Business Partner*); e 3) Avançado (*Business Partner*).

Em relação ao papel desempenhado pelos *controllers* as ações relacionadas à Covid-19, destaca-se uma correspondência elevada entre as categorias *Bean Counter* obrigações formais/legais e passado no quadrante superior direito, enquanto no quadrante inferior esquerdo, o mapa perceptual

indica uma correspondência moderada entre as categorias *Business Partner* de orientação e prevenção, presente e futuro e conhecimento intermediário. A análise do mapa confirma a percepção da SEAF sobre existência de dois perfis distintos de atuação da DGCI, a dos *controllers* com uma identificação mais forte ao papel *Business Partner* associando com maior frequência uma postura de orientação e prevenção sobre ações presentes e futuras associadas a um nível de conhecimento intermediário do negócio da SEAF no plano de enfrentamento à pandemia, e *controllers* com uma forte identificação ao papel *Bean Counter* associando com maior frequência uma atuação direcionada à obrigações formais/legais sobre eventos passados.

Estes resultados são aderentes aos obtidos junto à DGCI no que diz respeito ao papel desempenhado com relação ao enfrentamento da Covid-19, reforçando a sugestão de que durante o enfrentamento à pandemia foi necessária uma intensificação dos exames de fatos passados junto à SEAF para subsidiar respostas a demandas de órgãos de controle externo com relação às providências tomadas e às aplicações de recursos para enfrentamento à pandemia.

Considerações Finais

Com relação às ações rotineiras de controle, os resultados do estudo sugerem a existência de dois perfis distintos dentro da unidade de controle analisada, a dos *controllers* com uma identificação mais forte ao papel *Business Partner* associando com maior frequência uma postura de time de gestão e relação de parceria com as unidades controladas, e *controllers* com uma identificação moderada ao papel *Bean Counter* associando com maior frequência uma atuação direcionada ao processamento de informações a uma relação com as controladas baseada na autoridade. Com relação à análise da unidade controlada confirma-se a percepção sobre um papel híbrido dos *controllers*, no entanto com um viés mais forte em relação aos traços de atuação *Bean Counter* diretamente relacionadas à uma postura de fiscalização e cobrança no cumprimento de obrigações formais/legais. Os resultados são aderentes aos da literatura no sentido da identificação de um perfil híbrido de atuação dos *controllers*, mas com um viés de *Bean Counter* no setor público brasileiro.

Os resultados avançam na literatura ao demonstrar que em relação às ações de enfrentamento à Covid-19 houve o fortalecimento do papel *Bean Counter* expresso pelo fortalecimento das associações entre as atividades de fiscalização, dos exames de fatos passados relacionados ao cumprimento de obrigações formais/legais provavelmente em resposta às demandas de órgãos de

controle externo com relação às providências tomadas e às aplicações de recursos para enfrentamento à pandemia.

Os resultados apontam para necessidade de realização de pesquisas sobre a influência da Covid-19 no papel dos controllers de uma forma mais ampla, incluindo os agentes dos órgãos de controle externo. Os resultados dessa pesquisa são de interesse de gestores de políticas públicas na área de saúde, dos agentes de controle interno e externo, de pesquisadores e acadêmicos da área de controle.

Referências

FERRARI, M. J. et al. O Perfil Do Controller Sob A Ótica Do Mercado De Trabalho RIC - **Revista de Informação Contábil** - Vol. 7, no 3, p. 25-50, Jul-Set/2013 <https://doi.org/10.34629/ric.v7i3.25-50>

GORETZKI, L.; STRAUSS, E.; WEBER, J. An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. **Management Accounting Research**, v. 24, n. 1, p. 41–63, mar. 2013.

GRANLUND, M.; LUKKA, K. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. **Management Accounting Research**, v. 9, n. 2, p. 185–211, 1 jun. 1998.

HARTMANN, F. G. H.; MAAS, V. S. The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: An exploratory study. **Accounting and Business Research**, v. 41, n. 5, p. 439–458, 1 dez. 2011.

HOPPER, T. M. Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 401–411, 1 jan. 1980.

MOURITSEN, J. Five aspects of accounting departments' work. **Management Accounting Research**, v. 7, n. 3, p. 283–303, 1 set. 1996.

PAULSSON, G. **The Role of Management Accountants in New Public Management Financial Accountability & Management**. [s.l.: s.n.].

SATHE, V. The controller's role in management. **Organizational Dynamics**, v. 11, n. 3, p. 31–48, 1 dez. 1983.

SILVA, Marcos Batista da. A contribuição do controller como business partner: sistematização de atividades sob a ótica do sistema de gestão do desempenho. 2017. 133 f. Dissertação (Administração de Empresas) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.

SIMON, H. A., H. GUETZKOV, G. KOZMETSKY AND G. TYNDALL. Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department (New York: The Controllership Foundation). 1954

SOUZA, Gustavo Henrique Costa. Perfil dos controllers no Brasil: bean counters versus business partners. 2016. 97 f. Dissertação (Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco