

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
MESTRADO EM CONTROLADORIA

THAYSE KELLY GALVÃO NEVES DE AZEVEDO

INVESTIGAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DAS CONTROLADORIAS
NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NAS PREFEITURAS
PERNAMBUCANAS

RECIFE

2016

THAYSE KELLY GALVÃO NEVES DE AZEVEDO

**INVESTIGAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DAS CONTROLADORIAS NO SETOR
PÚBLICO: UM ESTUDO NAS PREFEITURAS PERNAMBUCANAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientadora: Dr^a. Carla Renata Silva Leitão

RECIFE

2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema Integrado de Bibliotecas da UFRPE
Biblioteca Central, Recife-PE, Brasil

A994i Azevedo, Thayse Kelly Galvão Neves de
Investigação das características das controladorias no setor
público: um estudo nas prefeituras pernambucanas / Thayse Kelly
Galvão Neves de Azevedo. – 2016.
212 f. : il.

Orientadora: Carla Renata Silva Leitão.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de
Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife,
BR-PE, 2016.

Inclui referências, anexo(s) e apêndice(s).

1. Controladoria Municipal 2. Características da Controladoria
3. Funções da Controladoria 4. Prefeituras pernambucanas I. Leitão,
Carla Renata Silva, orient. II. Título

CDD 657

THAYSE KELLY GALVÃO NEVES DE AZEVEDO

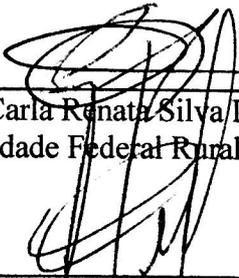
**INVESTIGAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DAS CONTROLADORIAS NO SETOR
PÚBLICO: UM ESTUDO NAS PREFEITURAS PERNAMBUCANAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Linha de Pesquisa: Planejamento, Controle e Análise Financeira.

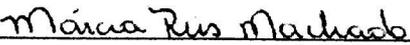
Aprovada em: 05 de dezembro de 2016.

BANCA EXAMINADORA



Prof.^a. Dr.^a. Carla Renata Silva Leitão - Orientadora
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Prof. Dr. Adilson Celestino de Lima
Universidade Federal Rural de Pernambuco



Prof.^a. Dr.^a. Marcia Reis Machado
Universidade Federal da Paraíba

À minha amada avó, Roseneide Galvão, por toda dedicação e amor!

AGRADECIMENTOS

A Deus, por nunca ter me abandonado e sempre ter me dado forças para persistir no caminho que escolhi com sabedoria e humildade.

Ao meu filho Guilherme, que apesar de ainda estar no meu ventre, foi um parceiro sem igual para me motivar na conclusão desse estudo. Que um dia o esforço da sua mãe possa servir de exemplo e de inspiração nessa “guerra” chamada vida! Amo você demais!!!!

Ao meu esposo Renan, pela compreensão diante das decisões e privações que o submeti indiretamente durante mais esse processo de aprendizado. Seu apoio foi fundamental, amo você!

Aos meus pais Tania e Enesio, pelo incentivo, amor e torcida sempre. Ao meu irmão, Thiago, pelo exemplo e ajuda na minha caminhada acadêmica. Aos meus avós Rosineide e Inácio, pelos ensinamentos diários e eterna motivação. À minha bisavó, D. Maria Galvão (in memoriam), pelo amor e dedicação na minha infância.

À minha orientadora, Dr^a. Carla Leitão, pela confiança e incentivo durante essa missão; ao professor Dr. André Callado, pela paciência e suporte emocional durante os difíceis períodos dos créditos; e aos demais professores do Mestrado em Controladoria que tive o privilégio de ser aluna, em especial Dr^a Yumara Vasconcelos.

A todos os amigos do mestrado, cada um com sua história de superação, em especial os mais próximos: Melina, Sueli, Bento e Ricardo (duplamente, pois ouvia na SCGE todas as minhas angústias, que não foram poucas, sempre com uma palavra confortante. Muito obrigada!).

À gestão da SCGE, em especial Rodrigo Amaro, por ter autorizado e entendido a minha necessidade de capacitação e ausência temporária da gestão; aos Diretores da SCGE que participaram desse estudo e aos demais amigos do trabalho que compartilhavam minhas angústias e descobertas, em especial Vanessa, Mariana e Fernando, muito obrigada!

Ao meu amigo Zózimo, com sua ajuda e disponibilidade nos momentos que mais precisei.

E a todos os meus familiares e amigos que acompanharam e torceram pelo êxito dessa missão, bem como compreenderam minha ausência nos últimos 02 anos, principalmente meus sobrinhos amados, Arthur e Davi.

“A persistência é o caminho do êxito”
Charles Chaplin

RESUMO

Esta pesquisa objetivou investigar as características da Controladoria nas prefeituras do Estado de Pernambuco. Para tanto, investigou as características gerais, o perfil dos responsáveis, as atividades desempenhadas e as funções de controladoria exercidas, além de verificar a existência de relação entre as funções desempenhadas pelas controladorias e as características dos municípios pernambucanos. Foi utilizada estatística descritiva e inferencial, com auxílio do software estatístico “Statistical Package for Social Sciences” (SPSS), versão 22.0 para Windows. A investigação concluiu quanto à estrutura organizacional que não existe uma padronização das características identificadas no estudo. Já quanto ao perfil dos responsáveis pelo controle municipal, a maioria são denominados de Controlador. Quanto às atividades realizadas pelas unidades de controle, as mesmas foram agrupadas de acordo com a respectiva função da controladoria, onde se constatou que 79,07% dos municípios informaram que executam a função contábil, 81,40% a função gerencial, 46,51% a função tributária, 32,56% a função proteção e controle de ativos, 100% a função controle interno e 81,40% a função controle de riscos. Além disso, o estudo constatou que apenas 23,26% do universo efetivo desse estudo exercem todas as funções de Controladoria, e que não há diferenças estatisticamente significantes entre as variáveis receitas correntes, tamanho da população, área da unidade territorial e IDH do município, em relação se exercem ou não todas as funções de controladoria. O estudo também não conseguiu verificar associação estatisticamente significativa com relação à mesorregião em que os municípios respondentes da pesquisa estão inseridos e às quantidades de funções exercidas de controladoria. No entanto, os municípios com até duas funções de controladoria em relação às quantidades de funções de controladoria, apresentaram médias menores de receita corrente, tamanho da população, área da unidade territorial e IDH, mas essa diferença não foi estatisticamente significativa.

Palavras-chaves: Controladoria Municipal; Características da Controladoria; Funções da Controladoria; Prefeituras Pernambucanas.

ABSTRACT

This research aimed to investigate the characteristics of city halls' Controllership in the State of Pernambuco. In order to do so, about it investigated the general features, the profile of the people in charge, the activities performed and the control functions performed, as well as verifying the existence of a relationship between the functions performed by the controllers and the characteristics of the municipalities of Pernambuco. Descriptive and inferential statistics were applied, using statistical software "Statistical Package for Social Sciences" (SPSS), version 22.0 for Windows. Regarding the organizational structure, the investigation concluded that there is no standardization of the characteristics identified in the study. Regarding the profile of those responsible for municipal control, most are called Controllers. As for the activities carried out by the control units, they were grouped according to their respective control function, where it was found that 79.07% of the municipalities reported performing the accounting function, 81.40% the management function, 46.51% the tax function, 32.56% the function protection and control of assets, 100% the internal control function and 81.40% the risk control function. In addition, the study found that only 23.26% of the effective universe of this study performed all the functions of Controllership, and that there were no statistically significant differences among the variables current incomes, population size, area of territorial unit and HDI of the municipality, in relation to whether or not all control functions are exercised. The study also could not verify a statistically significant association regarding the mesoregion in which the respondent municipalities of the research are inserted and to the amounts of exercised control functions. However, municipalities with up to two control functions in relation to the amount of control functions had lower averages of current income, population size, area of the territorial unit and HDI, but this difference was not statistically significant.

Keywords: Municipal Comptroller; Characteristics of Controllership; Functions of Controllership; Pernambuco's City Halls.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Abrangência do SCI no Brasil	51
Figura 2 - Mesorregiões do Estado de Pernambuco	66
Figura 3 - Universo Efetivo da Pesquisa	69

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Número de questionários recebidos por mesorregião e percentual de resposta	77
Tabela 2 – Nomenclatura adotada	79
Tabela 3 – Terminologia.....	80
Tabela 4 – Posição ocupada na estrutura organizacional	80
Tabela 5 – Carga horária	81
Tabela 6 – Carreira específica de controle	81
Tabela 7 – Nomenclatura adotada para a carreira específica de controle	82
Tabela 8 – Enquadramento funcional por município	82
Tabela 9 – Quantidade de profissionais lotados por município.....	83
Tabela 10 – Existência de rubrica orçamentária na LOA dos municípios	84
Tabela 11 – Dotação orçamentária Anual na LOA dos municípios	85
Tabela 12 – Nomenclatura do cargo.....	86
Tabela 13 – Formação acadêmica	86
Tabela 14 – Experiência anterior em área relacionada a controle.....	87
Tabela 15 – Execução da função contábil	88
Tabela 16 – Não Exercício da função contábil.....	89
Tabela 17 – Execução da atividade acompanhar/ fiscalizar a gestão contábil, financeira	90
Tabela 18 – Execução da atividade elaborar demonstrações contábeis do município	90
Tabela 19 – Execução da atividade elaborar e manter atualizado o plano de contas do município.....	91
Tabela 20 – Execução da atividade gerenciar a contabilidade do município.....	91
Tabela 21 – Execução de outras atividades relacionadas à função contábil	92
Tabela 22 – Execução da função gerencial estratégica	93
Tabela 23 – Não Exercício da função gerencial estratégica.....	94
Tabela 24 – Execução da atividade acompanhar/ fiscalizar a gestão administrativa/ operacional do município	95
Tabela 25 – Execução da atividade avaliar resultados de planos, de orçamentos e/ou de programas públicos do município	96
Tabela 26 – Execução da atividade propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos do município	96
Tabela 27 – Execução de outras atividades relacionadas à função gerencial estratégica.....	97
Tabela 28 – Execução da função tributária	98
Tabela 29 – Não Exercício da função tributária.....	99
Tabela 30 – Execução da atividade supervisionar a arrecadação de receita e a execução de despesa do município	100
Tabela 31 – Execução da atividade realizar projeções de cenários de arrecadação de receitas e execução de despesas.....	100
Tabela 32 – Execução de outras atividades relacionadas à função tributária executada.....	101
Tabela 33 – Execução da função proteção e controle de ativos	102
Tabela 34 – Não Exercício da função proteção e controle de ativos.....	103
Tabela 35 – Execução da atividade acompanhar/ fiscalizar a gestão dos bens móveis do município.....	104
Tabela 36 – Execução da atividade acompanhar/ fiscalizar a gestão dos bens imóveis do município.....	105

Tabela 37 – Execução de outras atividades relacionadas à função proteção e controle de ativos executada	105
Tabela 38 – Execução da função controle interno.....	106
Tabela 39 – Não Exercício da função controle interno	109
Tabela 40 – Execução da atividade apoiar os órgãos de controle externo	110
Tabela 41 Execução da atividade elaborar parecer do controle interno que compõe a prestação de contas do município	111
Tabela 42 – Execução da atividade monitorar sistematicamente o atendimento às recomendações contidas em documento emitido pelo órgão de controle externo (TCE/PE)	111
Tabela 43 – Execução da atividade planejar, coordenar e executar funções de controle interno	111
Tabela 44 – Execução da atividade elaborar normas e orientações para uniformizar procedimentos do município	112
Tabela 45 – Execução da atividade avaliar, normatizar e orientar sobre mecanismos do controle interno do município	113
Tabela 46 – Execução da atividade monitorar o cumprimento das obrigações constitucionais e legais.....	113
Tabela 47 – Execução da atividade acompanhar a execução de programas de governo e políticas públicas do município	114
Tabela 48 – Execução da atividade realizar exames prévios dos processos de admissão, aposentadoria e pensão	114
Tabela 49 – Execução da atividade efetuar exame prévio sobre a regularidade dos atos de gestão do município.....	114
Tabela 50 – Execução da atividade monitorar a regularidade fiscal do município.....	118
Tabela 51 – Execução da atividade acompanhar e/ou fiscalizar a inclusão/exclusão do município no CAUC.....	118
Tabela 52 – Execução da atividade desenvolver ações que viabilizem a exclusão do município no CAUC	119
Tabela 53 – Execução da acompanhar a regularidade quanto a contribuições previdenciárias	119
Tabela 54 – Execução da atividade acompanhar a regularidade quanto à prestação de contas de recursos federais recebidos anteriormente.....	120
Tabela 55 – Execução da atividade acompanhar a aplicação mínima de recursos na área da educação	120
Tabela 56 – Execução da atividade acompanhar e/ou fiscalizar as prestações de contas do município.....	120
Tabela 57 – Execução da atividade monitorar a prestação de contas dos convênios celebrados pelo município	121
Tabela 58 – Execução da atividade monitorar a prestação de contas de suprimento individual executado pelo município.....	121
Tabela 59 – Execução da atividade planejar, coordenar e executar ações de auditoria	125
Tabela 60 – Execução da atividade realizar planejamento anual das auditorias a serem realizadas	125
Tabela 61 – Execução da atividade realizar auditoria de forma preventiva.....	126
Tabela 62 – Execução da atividade realizar auditoria de forma concomitante	126
Tabela 63 – Execução da atividade realizar auditoria de forma a posteriori.....	126
Tabela 64 – Execução da atividade realizar auditoria de pessoal do município	127

Tabela 65 – Execução da atividade realizar auditoria contábil no município	127
Tabela 66 – Execução da atividade realizar auditoria nas obras públicas do município.....	128
Tabela 67 – Execução da atividade realizar auditoria nas licitações e contratos do município	128
Tabela 68 – Execução da atividade realizar auditoria nas prestações de contas	128
Tabela 69 – Execução da atividade informar à corregedoria infração disciplinar ou indícios de sua ocorrência, detectados na execução da auditoria governamental no município	129
Tabela 70 – Execução da atividade monitorar sistematicamente o atendimento às recomendações contidas no documento emitido pelo órgão de controle municipal	129
Tabela 71 – Execução da atividade planejar, coordenar e executar ações de corregedoria ...	133
Tabela 72 – Execução da atividade atuar, preventivamente, com base nas informações resultantes dos procedimentos apuratórios, a fim de aprimorar a gestão pública e reduzir a ocorrência dos ilícitos funcionais	133
Tabela 73 – Execução de diligências iniciais para apuração "de ofício" ou por manifestações, representações ou por denúncias recebidas	134
Tabela 74 – Execução da atividade promover a orientação técnica às comissões sindicantes e processantes designadas para apuração de irregularidades nos órgãos e nas entidades	134
Tabela 75 – Execução da atividade promover a divulgação de normas que integram o regime disciplinar do servidor público	135
Tabela 76 – Execução da atividade propor, orientar, coordenar e/ou aperfeiçoar as atividades de análise processual e aperfeiçoamento disciplinar	135
Tabela 77 – Execução da atividade estabelecer medidas para o aperfeiçoamento do regime disciplinar e a instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades	135
Tabela 78 – Execução da atividade promover correições gerais ou parciais em comissões de procedimentos administrativos que estejam sob sua subordinação.....	136
Tabela 79 – Execução da atividade garantir aos servidores de controle interno a segurança pessoal adequada ao exercício das suas atividades	136
Tabela 80 – Execução da atividade recomendar a instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades	137
Tabela 81 – Execução da atividade planejar, coordenar e executar ações de ouvidoria	140
Tabela 82 – Execução da atividade verificar causas de reclamações, sua pertinência e identificar os meios para sanar os problemas no âmbito de sua competência.....	140
Tabela 83 – Execução da atividade receber e analisar críticas, elogios e sugestões quanto à efetividade de mecanismos de controle tendo em vista o seu aperfeiçoamento.....	141
Tabela 84 – Execução da atividade ouvir a sociedade e intermediar a relação entre o cidadão e a administração pública, permitindo o registro ou a publicidade de sugestões, denúncias, ou reclamações, contra os agentes públicos	141
Tabela 85 – Execução da atividade treinar e/ou capacitar.....	142
Tabela 86 – Execução da atividade incentivar a cooperação dos servidores da entidade pública envolvida nas queixas dos cidadãos	142
Tabela 87 – Execução da atividade receber e apurar denuncia, feitas pelos cidadãos, de irregularidades na administração pública	143
Tabela 88 – Execução da atividade organizar e coordenar consultas e/ou audiências públicas no âmbito de sua competência.....	143
Tabela 89 – Execução da atividade responder e orientar os dirigentes dos órgãos e entidades quanto à prática de determinados procedimentos, no sentido de prevenir irregularidades	144

Tabela 90 – Execução da atividade gerar informações estratégicas subsidiadas pela ouvidoria	144
Tabela 91 – Execução da atividade planejar, coordenar e executar ações de Transparência.	146
Tabela 92 – Execução da atividade estimular transparência e controle social do município.	146
Tabela 93 – Execução da atividade disponibilizar informações à sociedade através do portal de transparência do município	147
Tabela 94 – Execução da atividade executar ações que estimulem a mobilização popular e a participação dos cidadãos no controle social do município	147
Tabela 95 – Execução de outras atividades relacionadas à função controle interno	148
Tabela 96 – Execução da função controle de riscos	148
Tabela 97 – Não Exercício da função controle de riscos	152
Tabela 98 – Execução da atividade avaliar a execução dos contratos de gestão do município	153
Tabela 99 – Execução da atividade prevenir e combater a corrupção do município	153
Tabela 100 – Execução da atividade acompanhar a divulgação, na mídia especializada, de informações sobre atos e fatos apresentados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos do município.....	154
Tabela 101 – Execução da atividade pesquisar e estudar o fenômeno da corrupção, consolidando e divulgando os dados e conhecimentos obtidos.....	155
Tabela 102 – Execução da atividade apurar os atos e fatos divulgados ou denunciados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização dos recursos públicos do município	155
Tabela 103 – Execução da atividade propor medidas contra a disseminação não autorizada de conhecimentos e informações sigilosas ou estratégicas do município	156
Tabela 104 – Execução da atividade propor medidas que previnam danos ao patrimônio público do município	159
Tabela 105 – Execução da atividade responder e orientar os dirigentes dos órgãos quanto à prática de procedimentos específicos de sua área de atuação para prevenir irregularidades no município	159
Tabela 106 – Execução da atividade treinar e/ou capacitar membros da sociedade civil no combate à corrupção	160
Tabela 107 – Execução da atividade treinar e capacitar servidores públicos municipais no combate à corrupção	160
Tabela 108 – Execução da atividade monitorar o equilíbrio das contas públicas, identificando os riscos	160
Tabela 109 – Execução da atividade gerar informações que favoreçam análises de riscos ...	161
Tabela 110 – Realização de outras atividades relacionadas à função controle de risco.....	162
Tabela 111 – Completude das funções de controladoria exercidas	164
Tabela 112 – Funções de controladoria executadas	164
Tabela 113 – Quantidade de funções da controladoria executadas	165
Tabela 114 – Teste de normalidade (Shapiro-Wilk)	166
Tabela 115 – Teste de homogeneidade da variância (Levene).....	167
Tabela 116 – Medidas descritivas das variáveis receitas correntes, tamanho da população, área da unidade territorial e IDH dos municípios segundo se exercem ou não todas as funções de controladoria.....	167
Tabela 118 – Teste de Razão de Verossimilhança	169

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação dos Controles	28
Quadro 2 - Objetivos do Sistema de Controle Interno Brasileiro	53
Quadro 3 - Aspectos para implantação da controladoria governamental	59
Quadro 4 - Estudos anteriores relacionados	60
Quadro 5 - Composição do Universo de Pesquisa por Mesorregião	68
Quadro 6 - Características Gerais da Unidade Central de Controle Interno	70
Quadro 7 - Responsável pela Controladoria.....	71
Quadro 8 - Característica do Município	71
Quadro 9 - Atividades da Controladoria Pública.....	72
Quadro 10 – Atividades da Função Contábil realizadas.....	88
Quadro 11 – Atividades da Função Gerencial Estratégica realizadas	93
Quadro 12 – Atividades da Função Tributária realizadas	98
Quadro 13 – Atividades da Função Proteção e Controle de Ativos realizadas	102
Quadro 14 – Atividades da Função Controle Interno realizadas (parte I).....	107
Quadro 15 – Atividades da Função Controle Interno realizadas (parte II)	116
Quadro 16 – Atividades da Subfunção Auditoria realizadas.....	123
Quadro 17 – Atividades da Subfunção Corregedoria realizadas	131
Quadro 18 – Atividades da Subfunção Ouvidoria realizadas.....	138
Quadro 19 – Atividades da Subfunção Transparência realizadas	145
Quadro 20 – Atividades da Função Controle de Riscos realizadas (parte I).....	150
Quadro 21 – Atividades da Função Controle de Riscos realizadas (parte II).....	157
Quadro 22 – Funções da Controladoria Executadas pelas Prefeituras Pernambucanas	162

LISTA DE SIGLAS

AVP – Ajuste a Valor Presente
CAUC – Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias
CF – Constituição Federal
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CGU – Controladoria Geral da União
CONACI – Conselho Nacional de Controle Interno
COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
GGCI – Gestores Governamentais de Controle Interno
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH – Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC – *International Federation of Accountants*
IIA BRASIL – Instituto dos Auditores Internos do Brasil
INTOSAI – *International Organisation of Supreme Audit Institutions*
LAI – Lei de Acesso a Informação
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
NBCT – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PPA – Plano Plurianual
SCI – Sistema de Controle Interno
SPSS – *Statistical Package for Social Sciences*
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
TCE/PE – Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco
TCU – Tribunal de Contas da União
UCCI – Unidade Central de Controle Interno

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1. JUSTIFICATIVA	17
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	21
1.3. OBJETIVOS	24
2 REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 CONTROLE	25
2.1.1 Conceito	25
2.1.2 Classificação do Controle	28
2.2 CONTROLADORIA	35
2.2.1 Definição	35
2.2.2 Funções da Controlaria	39
2.3 CONTROLE INTERNO	46
2.3.1 Definição	46
2.3.2 Fundamentação Legal	49
2.3.3 Objetivos do Controle Interno	52
2.3.4 Princípios do Controle Interno	55
2.4 CONTROLADORIAS MUNICIPAIS	56
2.5 ESTUDOS ANTERIORES	59
3 METODOLOGIA	64
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA	64
3.2 ESCOPO DA PESQUISA	65
3.3 UNIVERSO	67
3.4 VARIÁVEIS	69
3.5 INSTRUMENTO DE COLETA	74
3.6 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	76
3.7 TRATAMENTO DOS DADOS COLETADOS	77
4 ANÁLISE DE RESULTADOS	79
4.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS DAS CONTROLADORIAS	79
4.2 CARACTERÍSTICAS DOS RESPONSÁVEIS	85
4.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	87

4.3.1 Atividades da Função Contábil	87
4.3.2 Atividades da Função Gerencial Estratégica	92
4.3.3 Atividades da Função Tributária.....	97
4.3.4 Atividades da Função Proteção e Controle de Ativos	101
4.3.5 Atividades da Função Controle Interno	106
4.3.6 Atividades da Função Controle de Riscos	148
4.3.7 Funções Executadas pelas Prefeituras.....	162
4.4 ANÁLISE INFERENCIAL	165
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	170
REFERÊNCIAS	175
APÊNDICE A	187
APÊNDICE B.....	189

1 INTRODUÇÃO

1.1. JUSTIFICATIVA

Diante dos escândalos de corrupção envolvendo a gestão de recursos públicos no Brasil ao longo dos anos, observa-se que a malversação desse erário vem comprometendo a confiança e a credibilidade que a população possui perante as instituições públicas brasileiras, as quais têm sido cada vez mais questionadas pela sociedade.

Uma forma de tentar coibir a corrupção dos agentes públicos tem sido através da exigência pela sociedade de transparência dos atos dos gestores e do fortalecimento do controle dos recursos públicos (MACHADO e TONIN, 2015).

Brito (2009) sustenta que a inadequada utilização dos recursos públicos tem sido motivo de preocupação do Estado, não só quanto à existência de corrupção de agentes públicos e políticos, mas também pela falta de eficácia, eficiência, efetividade e economicidade quanto à aplicação desses recursos.

Os princípios constitucionais aplicáveis obrigatoriamente às administrações públicas de todas as esferas de governo são: legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência. Além desses, o Decreto-Lei nº 200/67 trouxe também como princípios básicos que devem nortear as atividades da administração pública: o planejamento, a coordenação, a descentralização, a delegação de competência e o controle.

Mileski (2005) ressalta que o controle atua como um elo entre o cidadão e o governo, desempenhando um importante papel nas relações entre o Estado e a Sociedade, exercendo um papel fundamental devido sua função de garantir legitimidade na aplicação do erário público. Percebe-se, assim, que o controle é relevante nas organizações públicas, principalmente no acompanhamento da aplicação dos gastos públicos.

Dessa forma, Pereira e Rezende (2013, p. 54) ratificam que “o controle assume papel importante ao impor limites à atuação do governo e orientar a melhor utilização dos recursos disponíveis de forma organizada e ponderada”.

O controle é um dos componentes essenciais à administração e de extrema pertinência para esta e para seus *stakeholders*. Para Meirelles (2007), o controle na administração pública é a faculdade de orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a

conduta. Uma organização resulta em controle. Esse processo contribui para minimizar os comportamentos impróprios, exigindo certo grau de conformidade bem como a interação de várias atividades (TANNENBAUM, 1975).

Uma grande dificuldade verificada por Brisola (1990) para se estabelecer um nível satisfatório de controle na organização está justamente na presença do elemento humano, que é função da existência organizacional. Peixe (1996) justifica que o controle deverá limitar o fator de equilíbrio dessa interação. Isso ocorre porque o gestor não consegue agir apenas racionalmente no momento de tomada de decisão, e sua gestão é influenciada por suas percepções pessoais.

Além disso, as ações humanas sempre estarão susceptíveis a erros, sendo importante preveni-los para evitar que ocorram. Para tanto, o controle atuará como um fundamental instrumento de racionalização administrativa (CHIARELLI e CHEROBIM, 2009).

Carvalho, Abreu e Pedrozo (2013) destacam que no setor público as dificuldades são potencializadas, devido a diversos fatores, tais como: resistências por parte de funcionários; informações nem sempre fornecidas em tempo real; transitoriedade das políticas públicas; e priorização dos aspectos políticos em detrimento dos técnicos. Essas dificuldades comprometem o controle, ocasionando problemas para a Administração Pública.

Nesse sentido, Magalhães, Guimarães e Franco Junior (2005) afirmam que para atender aos anseios da sociedade brasileira, quanto à ética e ao profissionalismo na administração pública e quanto à responsabilidade e à transparência nos atos dos gestores, é necessário que os instrumentos de controle e a legislação sejam observados e utilizados.

Para Cochrane, Moreira e Pinho (2003), desde a época do Brasil colonial os governantes observavam a necessidade de controle, que foi legalmente viabilizado pela Lei 4.320/64, pela CF/88 e pela Lei Complementar nº101/00.

Marengo e Diel (2011) explicam que após a Constituição, os conceitos que contemplavam a necessidade de melhor gestão dos recursos públicos evoluíram. Essas mudanças foram decorrentes das reformas que o Estado brasileiro vivenciou nas últimas décadas, que teve início bem antes da promulgação da Constituição.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a Administração Pública, segundo Almeida, Taffarel e Gerigk (2003), passou a viver uma “nova era” em todos os seus níveis,

uma vez que esta Lei vem beneficiar os bons governantes, pessoas capazes de, continuamente, aumentar e melhorar a oferta de serviços públicos.

Dessa forma, a LRF passou a exigir novos padrões de controle e de transparência dos atos dos gestores públicos, sendo esse modelo de gestão pública responsável por ações planejadas e transparentes, mediante o cumprimento de metas constantemente mensuradas através da contabilidade gerencial (MARENGO e DIEHL, 2011).

Com o passar dos anos, os conceitos de controle foram sendo revisados e adaptados para que os gestores pudessem alcançar a eficácia e a eficiência dos recursos organizacionais, indo além da mera intenção de observar os desvios financeiros de uma entidade (GOMES et al., 2013).

Corroborando com o entendimento de Gomes et al. (2013), verifica-se que após a LRF, o controle passou a ser voltado para a gestão por resultado, deixando de ser apenas um instrumento de verificação dos aspectos legais. Assumindo, então, um importante papel no gerenciamento da administração pública, buscando garantir que a execução das despesas seja realizada racionalmente, mas sem comprometer a qualidade dos serviços prestados a sociedade.

Nessa perspectiva, Rezende, Slomski e Corrar (2005) afirmam que o controle das atividades públicas é um elemento-chave no acompanhamento da execução dos programas de governo, apontando falhas e desvio, verificando a aplicação da legislação vigente, visando propiciar uma correta e eficaz aplicação dos recursos públicos.

Para Gomes e Salas (1999), um sistema de controle engloba o desenho organizacional da estrutura de controle, determinando os indicadores de controle e o sistema de informação, o qual permitirá a efetiva realização dos processos num todo, quais sejam: planejamento, avaliação do resultado e decisões corretivas.

Percebe-se que através da avaliação e monitoramento das atividades desenvolvidas pelos controles das organizações, as premissas gerenciais foram incorporadas na gestão pública. Ademais, através dessas práticas de controle, os órgãos buscam impedir as fraudes e minimizar desperdícios dos recursos públicos.

Peixe (1996) enaltece que é de fundamental importância estudar os Sistemas de Controles, tendo em vista que o problema nessa área vem a cada dia exigindo atenção especial dos governantes. Isso porque, ainda são frequentes as denúncias de fraudes e malversação do erário.

Tais fatos podem demonstrar possíveis deficiências nos Sistemas de Controle Interno (SCI) da Administração Pública, dificultando sua atuação no acompanhamento da arrecadação das receitas e execução das despesas públicas.

A Lei nº 4.320/64 estabeleceu que os Poderes Executivo e Legislativo, através dos controles internos e externos de cada poder, realizarão o controle da execução orçamentária e financeira da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Essa atuação foi ratificada pela Constituição Federal de 1988 (CF/88).

A carta magna contemplou o Sistema de Controle como uma de suas funções fundamentais nas organizações públicas, principalmente com relação à aplicação de recursos escassos de maneira eficiente (PEIXE, 1996). O texto constitucional prevê que a fiscalização dos Municípios será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo realizado pela câmara dos vereadores e pelos SCI do Poder Executivo Municipal.

O município deve constituir mecanismos de controle aplicáveis abrangendo todos os Poderes Municipais, contemplando todas as suas atividades e fornecendo informações úteis e céleres, visando avaliar o desempenho da gestão e estabelecer ações corretivas para melhoria do processo (JUSTA, 2007).

Para Soares (2012), a implantação e a manutenção de um SCI não só podem viabilizar o acompanhamento do exercício das atividades orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e operacional; como também, podem conferir suporte e orientação concernentes à legalidade, moralidade e eficiência da atividade pública, de modo a assegurar o atendimento aos interesses da coletividade.

Nesse sentido, vários autores vêm demonstrando em seus trabalhos a importância da implantação da Controladoria no setor público, citam-se Peter (2007), Oliveira (2010), Suzart, Marcelino e Rocha (2010), Silva (2013) e Cavalcante e De Luca (2013), entre outros.

No entanto, especificamente no que se refere à Controladoria Municipal, verificou-se que existem poucos trabalhos publicados nessa temática, onde alguns autores demonstram a importância da sua implantação, como Peixe (1996), Almeida, Taffarel e Gerigk (2003), Cruz et al. (2014), Gomes et al. (2013) e Silva, Carneiro e Ramos (2015).

Assim, a pesquisa tem como tema a Controladoria na esfera pública municipal, de forma a contribuir com os estudos voltados para a gestão pública e com bem como com o arcabouço teórico dessa temática.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A controladoria governamental auxilia os gestores públicos fornecendo informações sobre a eficiência da administração pública, tornando-se elemento essencial na gestão da qualidade do gasto, extrapolando os aspectos notadamente formais e burocráticos existentes na administração pública.

Almeida, Taffarel e Gerigk (2003) defendem que a Controladoria criou uma mudança na gestão municipal, uma vez que buscam adotar controles gerenciais, metas e objetivos que coadunam com a legalidade dos atos públicos, visando o benefício da sociedade.

O Controle Municipal é visto como um recurso organizacional relevante para tomada de decisão, gerando benefícios e economias para a gestão pública municipal, além de fornecer suporte e orientação quanto à legalidade e a economicidade para as áreas afins (CHIARELLI e CHEROBIM, 2009).

Ribeiro Filho et al. (2008, p. 50) esclarecem que “o controle interno é inerente ao funcionamento da entidade, isso porque sem controle interno, ou com controle interno fragilizado, a entidade fica sujeita aos descaminhos, aos desvios de recursos, a gestão fraudulenta.” Além do mais, os autores ainda ressaltam que o controle interno, conceitualmente integrado, no sentido definido no texto Constitucional, cumpre um papel gerador de confiança para os controles externo e social.

Santos (2013) esclarece que um ponto de concordância é que qualquer que seja o Estado/Município, independentemente do porte, este não pode funcionar a contento e atingir seus objetivos se não tiver um eficiente controle interno implementado. O autor, em seu estudo, defende que cabe ao titular da unidade central assumir a metodologia de implementação das atividades de controle no campo do Município, por meio do estabelecimento de um plano de ação.

Nesse sentido, observa-se que não existe uma metodologia que defina o modelo de implementação das atividades de controle nos SCI dos municípios, ficando esse arbitramento facultado ao gestor responsável por essas áreas nos municípios.

Essa ausência de formato é enaltecida quando Beuren, Schindwein e Pasqual (2007) afirmam que embora tenham surgido instituições denominadas de “Controladoria Geral”, não significa dizer que há um modelo ou um conceito padronizado de controladoria no setor

público brasileiro. Os autores afirmam também que esses órgãos foram criados visando auxiliar a gestão de recursos públicos para minimizar a assimetria informacional entre os gestores públicos e a sociedade.

Beuren, Utzig e Kloeppe (2013) defendem que o formato do SCI precisa ser mais bem compreendido, assim como sua influência na melhoria dos processos de gestão da administração pública, seja nos seus três níveis de governo, seja nas diferentes esferas do Poder, bem como em setores específicos, como serviços de saúde, saneamento, educação, desenvolvimento econômico, segurança, transporte.

Nesse sentido, Menke (2013) ressalta que é necessária uma metodologia para que haja uniformidade sem prejuízo das peculiaridades, na criação e implementação de estruturas de controles internos no Brasil.

Essa necessidade é tão latente que o Tribunal de Contas da União (TCU) encaminhou proposta de lei ao Congresso Nacional propondo que houvesse uma uniformização da definição da estrutura de controle interno na esfera governamental, bem como de seus objetivos e elementos (BRASIL, 2009).

Enquanto a legislação brasileira não padroniza o formato da estrutura dos controles interno, o TCU através das suas Decisões Normativas, determinou que os gestores federais deverão avaliar seu próprio sistema de controles internos a partir da perspectiva da publicação intitulada “Controles Internos – Um modelo integrado” do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (MENKE, 2013).

Dentre as metodologias existentes, a estabelecida pelo COSO tem demonstrado ser uma das mais adequadas à gestão eficaz dos controles internos, sendo o modelo internacional de referência utilizado para avaliação dos controles internos (FARIAS, DE LUCA e MACHADO, 2009; SANTOS, SOUZA e HILLEN, 2013).

Ressalta-se que apesar da CF/88 exigir a atuação de uma unidade de controle interno, notadamente nos municípios, quase três décadas depois essa exigência legal ainda se encontra em implantação. Cruz et al. (2014) enaltecem que não foram muitos os municípios que criaram sistemas de controle interno. Ademais, não são muitas as prefeituras brasileiras que desenvolveram unidades de controle interno capaz de atuarem de forma mais incisiva no cumprimento de suas funções, em sua forma mais abrangente, parecendo haver um descompasso com o processo ocorrido no governo federal, caracterizado pelo fortalecimento

da Ex-Controladoria Geral da União (CGU) e pela sua consolidação como agência estatal de prevenção e combate à corrupção.

Em um estudo desenvolvido por Albêlo (2007) nos municípios pernambucanos, o autor ressaltou que grande parte das irregularidades das prestações de contas das prefeituras apontadas nos relatórios técnicos pelas equipes de auditoria e submetidas à apreciação do Conselho do TCE/PE para julgamento das contas poderia ter sido evitada caso as prefeituras tivessem implantado nas suas estruturas administrativas o Sistema de Controle Interno.

Devido a essa vulnerabilidade na implantação dos controles, muitos órgãos municipais têm restringido suas atividades de controle interno ao exame da conformidade dos procedimentos administrativos, limitando-se a executar análises formais dos atos praticados, sem desenvolver políticas de prevenção e controle mais amplas, como as desenvolvidas no governo federal (CRUZ et al., 2014).

Para Araújo (2015), examinar os controles implementados nos municípios, significa não apenas se certificar da existência de ações corretivas em seus sistemas de controle interno, mas também de ações que previnam a ocorrência de fraudes ou irregularidades que influenciem o desempenho e os resultados das atividades desses municípios.

Para tanto, os órgãos de controle precisam exercer atividades que contemplem todo o objeto de controle da gestão pública, incluindo aspectos formais e gerenciais. Dessa forma, a controladoria poderá fornecer informações sobre os resultados econômicos decorrente das atividades estatais, tornando-se um valioso instrumento para minimizar a assimetria informacional entre a sociedade e os órgãos públicos.

Nesse sentido, as atividades exercidas pelas controladorias públicas devem refletir as diversas funções que contemplam o controle da gestão, incluindo o controle interno das entidades públicas.

Chaves (2011, p. 17) destaca que:

é comum a utilização dos termos “auditoria interna” “controle interno” e “controladoria” como sinônimos. No âmbito do setor público, a auditoria interna é batizada de controle interno, enquanto a auditoria externa é batizada de controle externo. Recentemente, surgiu a denominação de controladoria fazendo referência ao controle interno dos gastos públicos.

Dessa forma, observa-se que no setor público a controladoria está associada ao controle interno, podendo sua nomenclatura ser utilizada como sinônimas em diversos órgãos públicos, caracterizando assim um mimetismo institucional.

No entanto, em decorrência da ausência de metodologia que estabeleça um padrão das controladorias na área pública, faz-se necessário o estudo das características do SCI Municipal para identificar como essas unidades organizacionais de controle público estão estruturadas.

Nesse contexto, a pesquisa busca responder o seguinte questionamento: quais as características da Controladoria nas prefeituras do Estado de Pernambuco?

1.3. OBJETIVOS

Para que o problema de pesquisa seja respondido, foi estabelecido o seguinte objetivo geral: investigar as características da Controladoria nas prefeituras do Estado de Pernambuco.

O alcance do objetivo geral será atingido através dos seguintes objetivos específicos:

- Analisar o perfil do responsável pelas controladorias das prefeituras pernambucanas;
- Investigar as atividades desempenhadas pela controladoria nas prefeituras pernambucanas;
- Examinar as funções de controladoria desempenhadas pelas controladorias nas prefeituras pernambucanas;
- Verificar se existe relação entre as funções desempenhadas pelas controladorias e as características dos municípios pernambucanos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE

2.1.1 Conceito

Antes de apresentar os diversos conceitos de controle verificados na literatura, faz-se necessário conhecer a etimologia do termo controle e seus significados em alguns idiomas.

A palavra controle origina-se do latim medieval *contrarotulus*, significando *contralista*, que designava a relação contribuintes a partir do qual era feita a conferência da operação realizada pelo cobrador de impostos (CASTRO, 2013; GUERRA, 2007).

Posteriormente o termo foi incorporado em outros idiomas. Na língua francesa, sua tradução ficou *contre-rôle*, que significa registro em duplicata ou confronto entre o registro e o documento original, onde se buscava conferir a veracidade dos registros. Já na língua inglesa, a palavra tem o sentido de dominação. Em alemão, significa fiscalização, vistoria, revisão e inspeção. Em português, os sentidos mais usuais são: dominação, direção, limitação, verificação, fiscalização, vigilância, regulação e restrição (CASTRO, 2013; PEIXE, 2002; SOARES, 2012).

Corroborando com o entendimento do termo “controle” na língua portuguesa, Bugarin (1994) define controle como sendo a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre os atos praticados por outro, de forma a verificar a legalidade e o mérito e assegurar a consecução dos interesses coletivos.

No entanto, por se tratar de um tema que possui uma abordagem complexa na literatura, verificaram-se diferentes enfoques na sua aplicabilidade (MARTINS, 2006).

Para Welsch (1996) o controle é definido como as ações para verificar se estão sendo cumpridos os objetivos, planos, políticas ou padrões de uma organização de forma eficaz.

Nesse sentido, o controle é uma tarefa fundamental da administração e deve ser constantemente executado, pois contribui para a melhoria da consecução de estratégias, planos, programas e operações de uma entidade (GOMES e SALAS, 1999).

Cruz e Glock (2003) entendem controle por:

Qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que

expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Para Ferreira (2004), o controle é o ato ou poder de dominar, regular, guiar, restringir ou exercer fiscalização sobre as atividades de pessoas, órgãos ou produtos para que tais atividades não desviem das normas preestabelecidas.

Através do controle, podem-se identificar eventuais desvios ou problemas ocorridos na realização das atividades, viabilizando medidas de correção para conduzir os trabalhos aos objetivos traçados pela organização (DE CARVALHO e DA SILVA, 2004).

Segundo Thomé e Tinoco (2005) controlar é toda ação executada pela administração com o intuito de alcançar objetivos preestabelecidos. Dessa maneira, o controle pode ser entendido como o resultado do planejamento, organização e supervisão. Os autores explicam que o controle constitui um dos princípios básicos da gestão pública, importante de tal maneira que a sua ausência ou as deficiências que apresenta tem consequências diretas e negativas nas demais funções como organização, planejamento e execução, decretando inegavelmente a frustração parcial ou total dos seus objetivos.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2001) entende a expressão controle como sendo o conjunto dos mecanismos que permitem normalmente assegurar a eficácia e a eficiência das atividades, a confiabilidade das informações produzidas e o respeito às leis e aos regulamentos aplicáveis.

Nesse mesmo sentido, Araújo e Arruda (2006) conceituam controle como o conjunto de medidas necessárias ao perfeito funcionamento de um sistema, seja ele simples ou complexo, de modo que sejam alcançados seus fins e objetivos.

Complementando essa definição, Guerra (2007) ressalta que o controle tem como objetivo, além de averiguar o cumprimento do que fora predeterminado, evidenciar eventuais desvios com vistas à correção, bem como ser um instrumento que auxilie na tomada de decisões do administrador em consonância com a regularidade e com a legalidade.

Sendo assim, Meirelles (2007) aborda que o controle, na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção de um poder, órgão ou autoridade exercer sobre a conduta funcional de outro.

Desse modo, destaca-se que o controle é uma das funções clássicas da administração de qualquer entidade, seja pública ou privada, sendo precedido pelas atividades

administrativas de planejamento, organização e coordenação. O controle é também um instrumento de racionalização administrativa (CHIARELLI e CHEROBIM, 2009).

Compartilhando desse mesmo ponto de vista, Fonseca e Silva (2009) afirmam que o controle é necessário para assegurar que as atividades de uma organização sejam realizadas da forma desejada pelos seus membros e contribuam para o alcance de seus objetivos. Para isso, a administração deve se assegurar de obter informação e influenciar o comportamento das pessoas, a fim de atuar sobre as variáveis internas e externas de que depende o funcionamento da organização.

Conforme entendimento do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA BRASIL) (2010), a abordagem do controle é divulgada da seguinte forma:

Qualquer ação tomada pela administração, conselhos ou outras partes para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos serão alcançados. A administração planeja, organiza e dirige a execução de ações suficientes para prover razoável certeza de que os objetivos e metas serão alcançados.

Fazendo uma alusão histórica, observa-se que o controle está presente no cotidiano da vida humana desde os primórdios, quando o homem necessitava “contar” seus rebanhos e o fazia com o auxílio de pedras para controlar cada cabeça de gado que passava em suas pastagens. Percebe-se, assim, que o controle pode ter surgido como ferramenta para auxiliar o homem no desejo de conhecer resultados e executar com precisão (CAVALCANTE, PETER e MACHADO, 2011).

De acordo com Soares (2012) o controle é uma das atividades da administração que possibilita não só aferir os resultados obtidos na gestão, como também permite orientar as atividades da administração para a busca de melhores resultados.

Castro (2013) ressalta que o controle é visto como um instrumento da democracia, sendo uma atividade fundamental que exige eficiência e competência para evitar a permanência ou crescimento dos ralos por onde passam os desperdícios e as brechas que permitem os desvios dos recursos públicos.

Carvalho, Abreu e Pedrozo (2013) enaltecem que devido ao fato do controle ser uma tarefa fundamental nas organizações deverá ser sempre executado. No entanto, De Carvalho e Da Silva (2004) ressaltam que “os controles puramente formais ou cujo custo seja superior ao risco devem ser abandonados”.

Percebe-se que de uma forma geral, o controle pode ser definido como uma análise contínua dos procedimentos estabelecidos com o objetivo de identificar e ajustar possíveis problemas ou desvios, comparado aos padrões, metas ou programas estabelecidos.

2.1.2 Classificação do Controle

O controle pode ser categorizado sob a perspectiva de quatro modalidades elencadas nesse estudo, conforme quadro 1.

Quadro 1- Classificação dos Controles

Modalidades	Tipos e Formas de Controle
Órgão que executa o controle	Administrativo Legislativo Judicial
Momento da efetivação do controle	Preventivo Concomitante Posterior
Aspectos controlados	de legalidade de mérito
Localização do órgão que efetua o controle	Interno Externo

Fonte: Elaborado pela autora

Em relação ao órgão que executa o controle, pode ser classificado em três categorias, a saber: administrativo ou executivo, legislativo ou parlamentar e judiciário (CONTI e CARVALHO, 2008).

Quanto ao Controle Administrativo, de acordo com Albêlo (2007), esse tipo de controle ocorre quando a administração controla seus próprios atos, sua própria conduta, em relação à legalidade ou ao mérito, podendo ser provocado pelos administrados, através de recursos administrativos ou mediante sua própria iniciativa (*ex-officio*).

Complementando esse entendimento, Meirelles (2007) explica que para que ocorra de forma efetiva o controle administrativo é necessário os seguintes meios: a fiscalização hierárquica e os recursos administrativos, de forma que a primeira seja realizada por meio dos órgãos superiores sobre os inferiores na mesma administração, o que pressupõe a faculdade de supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e correção das atividades controladas.

Quanto ao Controle Legislativo, segundo Di Pietro (2006), trata-se de um tipo de controle externo que é exercido pelo Poder Legislativo, sob os atos da administração desempenhada pelos Poderes Executivo e Judiciário e se divide em duas espécies: Controle Político e Controle Financeiro.

Segundo a autora, o Controle Político visa resguardar os interesses do Estado e da sociedade, sendo limitado pelas determinações contidas na CF a fim de preservar a separação entre os Poderes. Esse tipo de controle é exercido pelas Câmaras Municipais, pelas Assembleias Legislativas e pelo Congresso Nacional.

Além disso, Meirelles (2007) aborda que o controle legislativo pode ser exercido tanto pelos órgãos legislativos, quanto por comissões parlamentares sobre determinados atos do Executivo na dupla linha da legalidade e da conveniência pública. Dessa forma, isto o caracteriza como um controle eminentemente político, objetivando os interesses superiores do Estado e da comunidade.

Esse controle deve ser exercido por órgãos legislativos ou por comissões parlamentares, designadas para avaliar alguns atos do Poder Executivo que permeiem na dupla linha da legalidade e da conveniência pública. Desse modo, pode agir como um controle eminentemente político (VASCONCELOS et al., 2012).

Por outro lado, o Controle Financeiro é exercido pelos Tribunais de Contas auxiliando o Poder Legislativo. Soares (2012) destaca a importância dos Tribunais de Contas como órgão auxiliar no controle legislativo em decorrência do potencial que suas ações conferem à efetivação do controle das atividades da Administração Pública.

Quanto ao Controle Judiciário, conforme exposto por Albêlo (2007), classifica-se também com uma forma de controle externo, sendo caracterizado pelo monopólio da função judicial pelo Poder Judiciário. Nesse sistema único de jurisdição, não há a figura do contencioso administrativo, podendo, desta forma, o prejudicado ingressar diretamente na esfera judicial sem necessidade de esgotamento prévio de instâncias administrativas.

Além disso, Meirelles (2007) destaca que esse tipo controle é aquele exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário sobre os atos administrativos praticados pelo Executivo, pelo Legislativo, bem como pelo próprio Judiciário quando, no exercício de sua atividade administrativa, pratica atos ilegais que causem lesão a direitos individuais ou ao patrimônio público.

Em relação ao momento da efetivação do controle, classifica-se em preventivo, concomitante ou posterior (SILVA, 1999b; JUSTA, 2007).

Quanto ao controle preventivo, é a forma de controle que antecede a conclusão do ato, como requisitos para sua eficácia, exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis com aqueles que se pretende alcançar. Um formato que pode viabilizar eficácia de atuação prévia é a expedição de instruções normativas disciplinando os procedimentos a serem adotados na administração pública, evitando vícios, costumes ou desvios de finalidade (BOTELHO, 2010).

Nesse mesmo sentido, Silva (2013) entende o controle prévio como sendo aquele que antecede à conclusão da atividade administrativa. Corroborando do mesmo ponto de vista, Castro (2013) explica que o controle prévio é aquele que antecede a operatividade do ato e cuja técnica utilizada é a contabilidade.

Para Di Pietro (2006), os exemplos de controle prévio (a priori) podem ser encontrados na própria CF, quando sujeita determinados atos do Poder Executivo à autorização ou aprovação prévia do Congresso Nacional (CF. art. 49, II, III, XV, XVI e XVII, e 52, III, IV e V).

Segundo Cruz Silva (1999), no controle a priori, as ações de controle e avaliação acontecem antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir o sucesso de atos indesejáveis como erros, desperdícios ou irregularidades. Neste tipo de controle, o ato tem sua eficácia suspensa até ser submetido à análise e aprovação formal do órgão de controle.

Nessa mesma visão, Silva (1999b) destaca que no controle a priori, também denominado preventivo ou prévio, as ações de controle e avaliação acontecem antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir o sucesso de atos indesejáveis como erros, desperdícios ou irregularidades. Este é o modo mais antigo de controle, contudo, emperra a máquina administrativa, pois, o ato tem sua eficácia suspensa até ser submetido à análise e aprovação formal do órgão de controle.

Quanto ao Controle Concomitante, Castro (2013) destaca que é aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação, o qual utiliza a fiscalização como técnica de trabalho. Complementando esse entendimento, Silva (2013) explica que o acompanhamento da realização da atividade administrativa no momento do ato ocorre para que este não se desvirtue de sua natureza, evitando falhas, desvios e até fraudes.

Para Di Pietro (2006), o Controle Concomitante corresponde àquele que acontece com o acompanhamento da execução orçamentária pelo sistema de auditoria.

Segundo Cruz Silva (1999), nesse tipo de controle a verificação do ato é conjunto à ação do administrador, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção ao se detectar erros, desperdícios ou irregularidades. Dessa forma, ajusta-se o desempenho ainda em andamento, a fim de se conseguir o objetivo. Uma das vantagens na sua utilização é o ato tido como irregular poder ser abortado durante a sua consecução, impedindo maiores prejuízos ao erário.

Silva (1999b) ressalta que no controle concomitante, a verificação do ato é conjunto à ação do administrador. Tem a finalidade de detectar erros, desperdícios ou irregularidades, no momento em que eles ocorrem, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção. Dessa forma, ajusta-se o desempenho ainda em andamento, a fim de se conseguir o objetivo. Considerado o mais eficaz, uma das vantagens na sua utilização é o ato tido como irregular poder ser abortado durante a sua consecução, impedindo maiores prejuízos ao erário.

Quanto ao Controle posterior, também chamado de subsequente, é realizado após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Esta forma de controle tem um intuito punitivo, considerando que ato já ocorreu. Se for possível sua correção, deverá ser recomendada; caso isso não seja possível, deverá solicitar a restituição dos prejuízos provocados ao erário, mediante instauração de processo administrativo (BOTELHO, 2009).

Para Castro (2013) esse controle visa corrigir eventuais defeitos ou declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia, sendo realizado através da auditoria. Além disso, Silva (2013) destaca que o objetivo é proceder à avaliação sobre sua correção e legalidade, visando sua homologação, correção ou nulidade.

Nessa mesma perspectiva, Di Pietro (2006) afirma que o controle a posteriori tem o objetivo de rever os atos praticados, para corrigi-los, desfazê-los ou apenas confirmá-los e abrange atos como os da aprovação, homologação, anulação, revogação ou convalidação.

No entanto, vale destacar que para Davis e Blaschek (2006) o controle a posteriori ao apreciar o ato após a sua consumação, não permite qualquer ação corretiva relativa ao desempenho, embora funcione como um mecanismo motivador, uma vez que uma variação desfavorável, informada por meio de relatórios gerenciais, leva o gestor a implementar ações para corrigir o desempenho de sua área ou da organização, no futuro.

Silva (1999b) corrobora com esse entendimento, mas afirma que essa é a forma mais comum de controle e menos eficaz. Além disso, Pessoa (1998) destaca que por possuir objetivos repressivos e punitivos, não possui uma cultura de acompanhamento. Abramo (2004) complementa que esses controles são ineficazes, pois se baseiam fortemente no caráter punitivo. Para Welsch (1996) o controle que busca eficácia deve atuar no momento da ação.

Em relação aos aspectos controlados, o controle observará a legalidade e o mérito. Segundo Thomé e Tinoco (2005), essa classificação também pode ser conceituada como formal e substantivo, respectivamente.

Quanto à legalidade, de acordo com Soares (2012), esse tipo de controle busca verificar a conformidade do ato administrativo com as normas legais. Dessa forma, o objetivo do controle formal é o de constatar se os atos administrativos mantêm consonância com a legislação que os embasou.

Nessa mesma linha, Meireles (2007) ressalta que o controle de legalidade objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem. Consideram-se normas legais desde as disposições constitucionais aplicáveis até as instruções normativas do órgão emissor do ato ou os editais compatíveis com as leis e regulamentos superiores.

Vasconcelos et al. (2012) afirmam que nas organizações privadas esse controle é exercido e imposto pela alta administração, já nas públicas decorre de imposições da legislação, sendo executado para verificar o cumprimento das ações com legitimidade e em conformidade com o interesse público.

Destaca-se que as atividades desse tipo de controle são as mais comuns na administração pública, uma vez que os elementos de controle são facilmente identificados nas normas aplicáveis a determinado objeto de controle.

Porém, Gerigk, Almeida e Espejo (2007) esclarecem que a gestão pública carece também de implantar controles gerenciais para possa executar suas ações com eficiência e de forma eficaz, priorizando o alcance dos objetivos traçados na organização.

Quanto ao controle do Mérito, para Meireles (2007), é todo aquele que visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado. A eficiência se comprova em função do desenvolvimento da atividade programada pela Administração e da produtividade de seus servidores; o resultado é aferido em função do produto final do programa de trabalho; a conveniência ou oportunidade é valorada

internamente pela administração, e unicamente por ela, para a prática, abstenção, modificação ou revogação do ato de sua competência. A verificação da eficiência e do resultado é técnica, vinculada a critérios científicos, e o seu controle pode ser exercido por órgão especializado, enquanto o controle quanto à conveniência ou oportunidade é privativo das Chefias do Executivo.

Nessa mesma linha, Soares (2012) afirma que o controle do mérito tem como objetivo a comprovação da eficiência, do resultado e da oportunidade do ato controlado, sendo comumente realizado pela Administração que o emanou e, em casos excepcionais, caberá ao Legislativo.

Já para Thomé e Tinoco (2005), o controle do mérito, também chamado de controle substantivo, por sua vez, objetiva a avaliação, em termos quantitativos e qualitativos, da eficiência, eficácia e economicidade com que foram ou estão sendo aplicados os recursos públicos.

Soares (2012) observa também que enquanto o controle da legalidade atenta para a obediência ao princípio segundo o qual ao gestor público só é permitido fazer o que é prescrito pela lei, o controle de mérito pressupõe a verificação da harmonia entre o objeto pretendido e o efeito atingido, atentando-se para a economicidade, a eficácia e a eficiência dos atos de gestão.

Em relação à localização do órgão que efetua o controle, a classificação consagrada na doutrina e na organização do sistema de fiscalização da maioria dos Estados, de acordo com Conti e Carvalho (2008), é aquela que leva em consideração o órgão controlador e sua posição em relação àquele que é controlado.

Na administração pública, consoante expressa determinação constitucional, o controle assume duas dimensões distintas: o controle interno e o externo (DI PIETRO, 2006). Nesse sentido, verifica-se a existência dessas duas vertentes.

Com relação ao Controle Externo, de acordo com Silva (2013), é aquele exercido por órgão controlador que não integra a estrutura do órgão público, efetuado de fora para dentro. Para Conti e Carvalho (2008), o controle externo é aquele exercido pelo Poder Legislativo sobre os demais órgãos, com o auxílio do Tribunal de Contas.

Para Ribeiro Filho et al. (2008), o controle externo trabalha sob a perspectiva dos chamados “riscos de auditoria”, com destaque para o chamado “risco de controle”, que é o risco de que os sistemas contábeis e de controle interno deixem de prevenir ou detectar e

corrigir, em tempo hábil, alguma distorção com potencial para causar dano aos ativos da entidade. Um controle externo que seja efetivo em seu papel, portanto, deve buscar o desenvolvimento e o aperfeiçoamento, em bases contínuas, do controle interno.

A estrutura de controle da administração pública brasileira é estruturada segundo os artigos 70 e 74 da CF/88, os quais definem além do Controle Externo, o Controle Interno. Esse tipo de controle é exercido pelo próprio poder ou órgão, dentro de sua esfera administrativa, visando disciplinar rotinas e evidenciar procedimentos ilegais ou ilegítimos.

Corroborando com a carta Magna, Silva (2013) explica o controle interno como aquele que é efetuado pelo próprio órgão, no âmbito de sua administração, controlando e verificando a regularidade e a legalidade de seus atos, propiciando uma margem de segurança que impossibilita os erros e, ainda, o atingimento das metas impostas pela administração.

Percebe-se que o controle pode ser classificado em diferentes perspectivas, variando de acordo com o ambiente no qual está inserido. Porém, seja qual for a sua forma, a execução das atividades de controle contribui para minimizar os riscos para as organizações, sobretudo na esfera pública, buscando eliminar o desperdício e otimizar a aplicação dos recursos.

Cabe destacar ainda o Controle Social, denominação concebida as ações de controle exercidas pela sociedade (RIBEIRO FILHO et al., 2008). Essa forma de controle atua em paralelo com o Estado buscando identificar ineficiência da atuação dos controles internos na administração pública. Kronbauer et al. (2011) ressalta que nos últimos anos ocorreu um aumento relevante da atuação da população nos controles da gestão pública.

Diante do exposto, observa-se que a função controle nas organizações governamentais exerce um papel fundamental para o alcance dos objetivos. Devendo abranger todas as atividades realizadas pela administração, conforme ações definidas do planejamento da entidade, visando o alcance das metas estabelecidas e o atingimento dos objetivos traçados para as políticas públicas.

Cruz e Glock (2003) acreditam que o ato de controlar está diretamente associado ao ato de planejar, e essa interação é fundamental para que haja obtenção de resultados. Corroborando com os autores, Vasconcelos et al. (2012), bem como Justa (2007), afirmam que o controle não pode ser dissociado do planejamento, pois através desse instrumento são fixados padrões para aferição dos resultados obtidos na organização. A inexistência desses padrões inviabiliza a avaliação do desempenho da administração pública, necessária para o gerenciamento dos resultados esperados.

Conforme entendimentos de Imoniana e Nohara (2005), a eficácia do controle ocorre através da conscientização dos integrantes do ambiente de controle da entidade, visto que sua eficiência decorre da atuação e monitoramento do conceito de *accountability* e monitoramento.

Nesse contexto, Santos, Sousa e Hillem (2013, p. 2) afirmam que o controle interno é considerado um instrumento essencial no planejamento do ambiente organizacional, sendo utilizado como ferramenta administrativa na tomada de decisão, visando atingir os objetivos adotados para a administração.

O estudo desse tipo de controle será aprofundado nesse trabalho na perspectiva dos órgãos governamentais, uma vez que se trata de uma das funções abordadas nessa pesquisa.

2.2 CONTROLADORIA

2.2.1 Definição

Verificou-se que com relação ao conceito de Controladoria não existe na literatura um consenso entre os autores, corroborando para que ainda haja muitas dúvidas acerca do tema em tela. Dessa forma, as diversas abordagens encontradas serão apresentadas de acordo com os três enfoques identificados: área de conhecimento, aspectos procedimentais e unidade organizacional.

Como ramo do conhecimento, foram verificadas na literatura algumas definições da Controladoria. Nessa perspectiva, Tung (1980) ressalta que a controladoria é uma ciência responsável por indagar sobre os objetivos e as realizações da entidade sob o ponto de vista econômico. O autor complementa que a controladoria contempla o planejamento, a análise e o controle das entidades, não se limitando apenas ao estudo dos fatos contábeis.

Para Mosimann e Fisch (1999), a controladoria firma-se como ramo do conhecimento, visto que, como qualquer ciência, utiliza-se de leis e normas doutra ou doutras ciências, sem perder, contudo, o seu caráter de conhecimento, o seu campo de experimentação próprio.

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370) destacam que a controladoria, sob a ótica de ramo do conhecimento, representa um conjunto multidisciplinar de bases teóricas e

conceituais, apoiado na teoria contábil, que permite a definição, a criação e a manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão, capazes de auxiliar o processo decisório.

Por outro lado, na definição de Peleias (2002), a Controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas.

No mesmo entendimento, Garcia (2003), aduz que a controladoria pode ser entendida como ramo de conhecimento, o qual se utiliza toda base conceitual da Contabilidade e de outras áreas de conhecimento, aprimora o processo de informações com a finalidade de atender às necessidades de todos os usuários internos e externos, e principalmente, concorre para que a organização cumpra sua missão.

Tem-se ainda nesse enfoque, a definição realizada por Borinelli (2006) para compor a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) que a controladoria é um conjunto de conhecimento que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional. O autor buscou investigar a aproximação da controladoria com outras ciências, tendo em vista a inexistência de ciência isolada. Dessa forma apresentou diversas áreas do conhecimento com as quais a controladoria se relaciona: contabilidade, economia, direito, estatística, matemática, psicologia e sociologia.

Peter (2007) também aborda essa temática, onde apresenta a Controladoria como a junção de conceitos e teorias responsável por organizar um sistema de informação para dar fundamentação ao processo administrativo de modo que os gestores da Administração Pública possam tomar decisões.

Lunkes et al. (2009) compartilham a mesma opinião de que a controladoria é multidisciplinar e envolve conhecimentos relacionados a várias outras ciências interligadas com a contabilidade, como administração, economia, estatística, psicologia, entre outras.

Diante do exposto, verifica-se que a literatura não possui uma base conceitual solidificada sobre a definição de controladoria como ciência, isso porque mesmo os autores que a abordam sobre esse enfoque não são unânimes quanto a sua teoria conceitual. No entanto, observa-se que é unânime a influência da contabilidade, seja de forma exclusiva ou multidisciplinar.

A segunda perspectiva verificada na literatura traz a Controladoria como aspectos procedimentais, nesse sentido Fiske (1940) afirma que a controladoria é uma função informativa que acumula, analisa e informa à administração, investidor-proprietários e outros acionistas essenciais, dados financeiros e estatísticos.

Numa visão mais ampla, Yoshitake (1982, p. 247) apresenta a controladoria como:

um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégia, procedimentos de controle administrativos e contábeis, processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução dos seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho.

Fernandes (2000) defende que a atividade de controladoria é um conjunto de processos organizados de uma forma lógica, mas não depende da existência de um órgão específico. Peleias (2002) explica que as funções da controladoria variam de acordo com as especificidades do modelo de gestão adotado por uma organização.

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.

Por outro lado, nas conclusões do estudo de Weber (2011), a partir de evidências empíricas, o autor demonstra que a carteira de tarefas/funções sob responsabilidade da controladoria dificilmente varia de empresa para empresa, independente do tamanho da empresa ou setor da indústria. Além disso, o autor destaca que os controllers só podem ser eficazes como parceiros de negócios quando desempenham simultaneamente as funções típicas da controladoria e da contabilidade.

Sendo assim, na perspectiva dos procedimentos, verificou-se que não existe um consenso quanto à consolidação de um conjunto de atividades de controles, sendo determinadas por cada organização de acordo com os objetivos traçados para cada entidade.

A terceira perspectiva refere-se aos aspectos organizacionais, ou seja, como a controladoria se estrutura formalmente nas organizações, Suzart, Marcelino e Rocha (2007) ressaltam que assim como na área privada, na área pública prevalece a Controladoria como unidade organizacional.

Peixe (1996) relata que a controladoria serve como um órgão de coordenação e controle da alta gestão, auxiliando no planejamento, emitindo informações, buscando alertar pontos de estrangulamento que possam reduzir a eficiência da gestão a curto ou longo prazo.

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 371) afirmam que “a controladoria, como unidade administrativa, é responsável por coordenar os esforços dos demais gestores, em direção a otimizar o resultado organizacional, por intermédio de tecnologias de gestão”. Segundo Slomski (2001, p. 273), “é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações, visando subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados”.

Crozatti (2003, p. 17) descreve que “a unidade de controladoria é responsável pela sinergia entre as áreas, pela otimização do resultado econômico, pela gestão dos sistemas de informações gerenciais, pela oferta de avaliações quantitativas e pela elaboração do planejamento estratégico”.

Padoveze (2004) explica que a controladoria é responsável pela gestão econômica da organização, através da contabilidade e do sistema de informação.

Na visão de Borinelli (2006), apesar de na prática as atividades típicas da controladoria existirem em uma empresa independentemente de um setor formal denominado de controladoria, deve haver, no sistema formal das organizações, uma unidade organizacional que realize as atividades de Controladoria de caráter corporativo ou divisional, as quais precisam ser desenvolvidas de forma macro, e que consolidem as atividades realizadas de forma descentralizada.

Percebe-se que o autor coaduna com a opinião de Boas (2000, p.61), visto que o mesmo já defendia a controladoria como órgão com estrutura formal:

um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções relacionadas com o Planejamento Estratégico, Tático e Operacional, o Orçamento Empresarial e o Sistema de Custos para avaliação e controle das operações e dos produtos, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial.

Oliveira (2010) também compartilha dessa corrente, para o autor a Controladoria, seja ela nas entidades privadas ou públicas, tem a missão de assegurar a otimização do resultado econômico, através da utilização de modernas tecnologias de informação e de gestão.

Para Lourensi e Beuren (2011), a Controladoria também é tida como órgão da estrutura formal, com a finalidade de contribuir com a administração da organização desempenhando com êxito as funções que lhe são conferidas.

Ademais, Beuren, Gomes e Luz (2012) reforçam que a Controladoria materializa-se nas organizações como órgão organizacional formalmente responsável pela geração e fornecimento de informações, de modo a atender às exigências dos seus usuários.

Silva (2013, p.1) define controladoria como:

a área que auxilia o gestor na tomada de decisão, na análise de eficiência, eficácia, economicidade e transparência de seus atos, avaliando a conduta nas rotinas externas, garantindo tranquilidade em sua passagem pela administração do órgão, proporcionando ao cidadão garantia da boa gestão dos recursos públicos.

Pelo exposto, percebe-se que as atividades de controladoria existem dentro da organização mesmo sem necessariamente haver um setor formal. No entanto, a existência dessa área na organização é fundamental, visto que corrobora, através do seu desempenho, para o alcance da eficácia organizacional.

2.2.2 Funções da Controlaria

Pelo exposto na literatura, verifica-se que não há uniformidade quanto às atividades a serem exercidas pelas organizações. Nesse contexto, definir as funções da controladoria torna-se bastante complexo (OLIVEIRA, PEREZ JR e SILVA, 2002; SIQUEIRA e SOLTELINHO, 2001; SUZART, MACERLINO e ROCHA, 2007), sofrendo influências em virtude da estrutura e do modelo de gestão adotado por cada organização.

Dessa forma, serão apresentadas a seguir as diferentes opiniões verificadas na literatura quanto às funções que a Controladoria deve possuir.

Johnson (1971) define a função da controladoria a partir da estruturação de cinco áreas fundamentais que atuam com foco nos resultados da organização, a saber:

- O sistema contábil e a organização da contabilidade;
- O fornecimento de relatórios regulares para os gestores;
- As análises do ponto de equilíbrio;
- O planejamento de longo prazo; e
- O monitoramento dos resultados com pesquisa e desenvolvimento.

Para Kanitz (1976), as funções da controladoria englobam informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento. E quanto à área pública, Thompson, Fred e Jones (1986) complementam que devem contemplar o apoio na preparação, formulação e publicação de orçamentos.

Em outra perspectiva, Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) apresentam funções que podem ser consideradas típicas da controladoria, por exemplo:

- função de planejamento: relaciona-se com o desenvolvimento de um plano operacional integrado, a curto e longo prazos, alinhado com os objetivos e as metas da instituição;
- função de controle: consiste na elaboração de padrões, destinados à avaliação do desempenho organizacional e à comparação dos resultados alcançados;
- função informativa: refere-se às atividades de elaborar, analisar e interpretar relatórios que contenham informações importantes ao processo decisório;
- função contábil: compreende as atividades desempenhadas pela contabilidade financeira, fiscal e de custos, visando, em especial, o fornecimento de informações fundamentais ao processo decisório.

Para Figueiredo e Caggiano (1997), as principais atividades da Controladoria podem ser classificadas como:

- Planejamento – estabelecer e manter um plano integrado para as operações, consistentes com os objetivos e as metas da companhia a curto e longo prazo, que deve ser analisado e comunicado aos gestores por meio de um sistema de comunicação;
- Controle – desenvolver e revisar os sistemas de avaliação de desempenho da atividade da empresa, de modo que estes contribuam para melhorar o desempenho dos gestores na execução das suas funções e o resultado global da empresa;
- Informação – preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros para serem utilizados pelos gestores no processo decisório, bem como preparar informações para uso externo;

- Contabilidade – manter os registros do sistema de contabilidade geral e de custos em conformidade com os princípios da contabilidade e de acordo com as finalidades do controle interno;
- Outras funções – administrar e supervisionar as atividades que impactam o desempenho empresarial, estabelecer relacionamentos com auditores internos e externos, garantir a manutenção de sistemas e procedimentos de registro e instituir programas de financiamento.

Almeida, Parisi e Pereira (1999) ensinam que as funções exercidas pela controladoria deveriam objetivar a gestão da organização, para tanto deveriam contemplar as destacadas abaixo:

- Subsidiar o processo de gestão, que se refere ao apoio e à estruturação das fases do processo de gestão, mediante o uso de sistema de informações que auxiliem a tomada de decisões;
- Apoiar a avaliação de desempenho, que compreende a elaboração da análise de desempenho das áreas, dos gestores e da entidade;
- Apoiar a avaliação de resultado, que se relaciona com análise e avaliação do resultado da instituição, em todas as suas dimensões, colaborando para o desenvolvimento de padrões;
- Gerir os sistemas de informações, que consiste na elaboração de modelos de decisões e de modelos de informações para o apoio à gestão;
- Atender aos agentes do mercado, que se refere às atividades desempenhadas para atender às demandas externas a organização.

Segundo Cavalcanti (2001), a controladoria auxilia os gestores a planejar e controlar as atividades da organização por meio de quatro funções principais:

- Planejamento - gerenciar o processo de identificação do que há para fazer, qual o prazo para execução e de que maneira deve ser feito. Esse processo é dinâmico, uma vez que busca evidenciar os recursos disponíveis e necessários para a empresa enfrentar a concorrência;

- Organização - buscar identificar profissionais qualificados, tecnologia e instalações a fim de que a Controladoria possa cumprir o seu papel de forma efetiva;
- Direção - assegurar a sinergia entre os recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, objetivando o cumprimento da missão e visão de futuro da empresa;
- Avaliação - desenvolver um sistema de mensuração dos objetivos e metas estabelecidos pela empresa com o intuito de interpretar os resultados alcançados pela empresa, a fim de que se possam definir tendências e inter-relações entre as variáveis que estão afetando, de forma positiva e/ou negativa, os negócios da empresa.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002) apontam também várias funções, das quais as mais importantes para os autores são: organizar e reportar dados e informações relevantes, manter permanente monitoramento sobre os controles e exercer uma força ou influência capaz de interferir nas decisões.

No entanto, Borinelli (2006), quando propôs a ECBC, seguiu um entendimento na mesma linha de Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) e trouxe as seguintes funções como típicas de Controladoria:

- função contábil: corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade financeira;
- função gerencial-estratégica: está relacionada com as atividades que visam o apoio à tomada de decisões e ao alcance dos objetivos organizacionais;
- função de custos: relaciona-se com as atividades desenvolvidas pela contabilidade de custos;
- função tributária: corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade fiscal;
- função de proteção e controle dos ativos: compreende as atividades de salvaguarda dos ativos da organização;
- função de controle interno: está relacionada com o desenvolvimento, a implementação e o acompanhamento do sistema de controle interno;

- função de controle de riscos: vincula-se às atividades de gestão de riscos com a evidenciação de seus efeitos;
- função de gestão de informação: estas atividades envolvem a criação e a modelagem dos sistemas de informações de natureza contábil, financeira, econômica, patrimonial e gerencial.

Para Lunkes et al. (2009), o desenvolvimento da Controladoria ocorreu através do suporte da contabilidade que viabilizou o desenvolvimento da função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, passando a participar também ativamente da formulação das estratégias.

Apesar da literatura não distinguir as atividades de controladoria que devem ser exercidas nas esferas privadas e públicas, observou-se que quanto às Controladorias Municipais existe um estudo de Almeida, Taffarel e Gerigk (2003) onde afirmam que dentre as várias funções exercidas, destacam-se:

- implantar a nova sistemática de controle interno das secretarias dos departamentos e dos fundos municipais, através de um sistema de informação;
- ajudar a definir as metas da gestão da Administração Municipal;
- controlar a execução das metas, cobrando os resultados esperados e corrigindo as distorções que venham a ocorrer;
- prover o Prefeito, seus Secretários e os Gestores da Administração Indireta com informações tempestivas e oportunas;
- controlar as receitas e despesas, estudando suas tendências;
- estudar as modificações da Legislação pertinente;
- controlar a execução orçamentária e financeira, tanto da administração direta como da indireta;
- propor alternativas e soluções para os problemas detectados;
- filtrar dados, preparando informações úteis, claras e objetivas;
- controlar, com base nos dados do Departamento Contábil, os percentuais e índices impostos pela Legislação vigente;
- participar da discussão e elaboração do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA) e
- disponibilizar informações ao Legislativo Municipal e à população.

Frezatti et al. (2009) também acrescentam que a Controladoria também tem a função de zelar para o cumprimento dos prazos a serem seguidos na gestão pública, bem como auxiliar os gestores na definição dos padrões, além de monitorar o desempenho e reportar através de relatórios de acompanhamento.

Observa-se mais uma vez que não existe um consenso na literatura ao abordar as funções da Controladoria. Mas, verifica-se que exercer o suporte informacional para auxiliar os gestores públicos na execução das atividades como um eixo central.

Para fins deste estudo serão utilizadas como parâmetro as funções atribuídas às Controladorias Públicas, verificadas na pesquisa de Suzart, Marcelino e Rocha (2009):

- Contábil
- Gerencial-estratégica
- Tributária
- Proteção e controle dos ativos
- Controle interno
- Controle de riscos

Observa-se que os autores elencaram seis funções que foram identificadas na execução das atividades de algumas controladorias públicas estaduais e da União. Essas funções englobam diversas atividades necessárias para que os órgãos de controle possam proteger o patrimônio público e auxiliar na sua accountability.

Com relação à função Contábil, esta abrange todas as atividades desenvolvidas pela contabilidade. Para Roehl-Anderson & Bragg (2000), o coração da função contábil está relacionado com a acurácia das demonstrações financeiras e do processo de transação que devem ser desenvolvidas pelos controllers. No mesmo sentido, Borinelli (2006) afirma que essa função compreende as atividades relativas ao desenvolvimento da Contabilidade Societária (ou Financeira), tais como: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos stakeholders em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.

Beuren e Almeida (2012) afirmam que a função contábil passou a ter atividades adicionais, como apurar o ajuste a valor presente (AVP), reconhecer e mensurar o patrimônio e o resultado, e principalmente aumentar o nível de evidenciação.

Com relação à função Gerencial-estratégica, esta deve subsidiar os gestores com informações que os auxiliem na tomada de decisão, bem como no alcance das metas e objetivos traçados para a organização. Dessa forma, essa função contempla o sistema de contas, políticas e procedimentos realizados pela entidade. Borinelli (2006) destaca que está no escopo dessa função a atividade de coordenação dos esforços dos gestores, provendo informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira.

Já a função Tributária engloba as atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal), com o objetivo de atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias (BORINELLI, 2006). Além disso, Beuren (2002) destaca que essa função contempla ainda a preparação e apresentação das declarações de impostos e obrigações acessórias, a supervisão de todas as questões relacionadas, inclusive a condução de um programa eficaz de gerenciamento de impostos.

Tem-se também a função Proteção e controle dos ativos que segundo Borinelli (2006, p. 137) “Compreende as atividades referentes a prover proteção aos ativos, como, por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização”. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007) ressaltam que a Controladoria tem como objetivo proteger os ativos da entidade, que abarca bens e direitos.

Com relação à função Controle de riscos, Borinelli (2006) destaca que é uma função recente na literatura de controladoria, onde compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.

Além das funções da Controladoria já abordadas, Suzart, Marcelino e Rocha (2011) elencaram também a função controle interno. Com relação a essa função, Borinelli (2006) afirma que essa função contempla as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, com o objetivo de proteger o patrimônio da organização e salvaguardar os interesses da entidade.

Dada a importância dos controles internos na estruturação das Controladorias, essa função será aprofundada no tópico seguinte, na perspectiva da administração pública.

2.3 CONTROLE INTERNO

2.3.1 Definição

Após analisar os diversos conceitos de controle e firmar um entendimento que reflita seu significado, procede-se com sua explanação sob a óptica interna da organização no setor público.

Nessa perspectiva, a primeira definição de controles internos foi elaborada pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)-AICPA (1949), por meio do *Statements on Auditing Standards* (Exposição dos Padrões de Auditoria) - SASn^o1, e, segundo Attie (2009, p. 148), dispõe que:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos coordenados e medidas adotadas dentro de uma organização para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Observa-se que essa definição é a mais respeitada e difundida até hoje. Compartilhando do mesmo entendimento, Reis (1993) afirma que o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas pela Administração para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados da contabilidade.

O modelo conceitual definido pelo COSO (1992) institui o Controle Interno como um processo, que visa garantir, com razoável certeza, para que os objetivos da empresa sejam alcançados, quanto à: eficiência e efetividade operacional; confiança nos registros contábeis/financeiros e conformidade com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.

Além disso, o *framework* do COSO (1992) acarretou uma nova visão sobre o conceito de "controles internos". Isso porque destacou o papel desses controles fornecer proteção contra riscos, destacando que os riscos mudariam com o tempo, devendo, assim, serem monitorados pelas organizações para adequarem os controles internos para mitigar os riscos.

Numa visão mais tradicional, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução n. 820/97, traz a definição do controle interno como “o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis e da sua eficácia operacional”.

Compartilhando do mesmo conceito, Attie (2009) explica que o controle interno objetiva salvaguardar os interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e orçamentários; o estímulo à eficiência operacional e a aderência às políticas existentes.

Concordando com o autor, Moorthy (1999) afirma que o Controle Interno compreende o planejamento e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas em uma organização com o objetivo expresso de salvaguardar os ativos, verificar a confiabilidade das informações contábeis, promover a eficiência operacional e promover e incentivar a aderência das atividades às políticas da gestão.

Guerrero (2000) ao analisar o conceito emitido pelo COSO, argumenta que o Controle Interno, como um processo, não pode se caracterizar como um fim em si mesmo, mas como um conjunto de ações coordenadas para o atingimento de um fim.

Segundo Lima (2003), o controle interno é constituído por um plano de organização, de métodos e medidas para proteger seus ativos, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas pelo sistema de controle interno.

Para Galante (2004), o controle interno é o efeito de controlar através da fiscalização de alguns procedimentos a natureza profunda de algo, a sua estrutura e o seu interior tratando-se até os mínimos detalhes.

Já para o *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) (2007), o conceito de controle interno é definido como processo integrado efetuado por todos em uma entidade, projetado para identificar riscos, fornecendo garantia razoável de que os seguintes objetivos gerais serão atingidos: executar operações de forma organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz; estar em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis; salvaguardar recursos contra perda, abuso e dano; e cumprir as obrigações de *accountability*.

Para Thomé e Tinoco (2005), o controle interno é constituído de vários sistemas, que devem atuar de forma harmônica e integrada para atender à dupla finalidade, qual seja,

auxiliar o administrador na tomada de decisões e apoiar o controle externo, em sentido amplo, no controle da máquina administrativa governamental. Ademais, os autores definem como um processo que contempla estrutura organizacional, política de recursos humanos, segregação de funções e ética, entre outros, com o objetivo de proteger a organização de riscos que inviabilizem ou dificultem a sua gestão.

Calixto e Velásquez (2006) explicam que o controle interno é de responsabilidade de todos os gestores, sendo exigido em qualquer processo, sob pena das unidades não terem informações tempestivas e confiáveis para decisões, enquanto que o sistema é implantado através de mecanismos com o fim de inibir atos que possam comprometer a idoneidade destas informações.

Já para Justa (2007), o controle interno é o chamado controle administrativo, o qual verifica se as atividades exercidas por seus próprios órgãos têm ocorrido dentro da lei, conforme as necessidades dos serviços, bem como em conformidade com as exigências técnicas.

Em 2008, a definição de controle interno foi expandida pelo CFC, como pode ser observado na Resolução nº 1.135/2008, que regulamenta a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBCT) nº 16.8, ao estabelecer que o mesmo “compreende os recursos, métodos e procedimentos utilizados pela administração pública para verificar a eficácia e eficiência dos negócios, identificar formas de alcance das metas e objetivos, assegurar a legitimidade do patrimônio e auxiliar nos possíveis erros e falhas identificados, entre outros”.

Tal fato pode ser justificado pela visão gerencial incorporada na administração pública nacional, onde o desenho é monitorado visando otimizar a gestão por resultados.

Para Botelho (2010), o controle interno na administração pública é a verificação da conformidade da atuação desta a um padrão, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado.

Logo, entende-se que o controle interno é um processo, composto pelo planejamento e pelos mecanismos que irão verificar se atividades estão sendo executadas de acordo com a legalidade, bem como conforme metas estabelecidas pela organização, buscando assim, mitigar os riscos e contribuir para eficiência operacional e gerencial da entidade.

2.3.2 Fundamentação Legal

O controle da Administração Pública já era discutido desde a época colonial, no entanto, o Controle Interno obteve destaque com a promulgação da Lei nº 4.320/1964. Mas apenas em 1969 foi inserido na constituição, com a introdução do SCI no art. 16 na Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

O Brasil passou por três Reformas Administrativas: a primeira reforma foi a burocrática, de 1936; a segunda, de 1967, foi um ensaio de descentralização e de desburocratização; enquanto que a terceira foi apoiada na proposta de uma administração pública gerencial, como resposta à grande crise do Estado dos anos 80 e à globalização da economia. Esses dois fenômenos impôs, em todo o mundo, a redefinição das funções do Estado e da sua burocracia (BRESSER PEREIRA, 1996).

Essa reforma do Estado não se iniciou na década de 90, estudiosos afirmam que ela começou a ser delineada a partir dos anos 60, sendo mais perceptível com a edição do Decreto Lei nº 200 de 1967, que dispôs sobre a organização da Administração Federal e estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa (SILVA, 1999a).

De acordo com Bresser Pereira (1996), além do Brasil, em outros países também ocorreu uma reforma administrativa, mas essa revolução foi mais profunda no Reino Unido, na Nova Zelândia e na Austrália. Ademais, nos Estados Unidos essa revolução ocorreu principalmente no nível dos municípios e condados.

Silva (1999a) afirma também que é pacífico entre os profissionais das diversas áreas que o problema da capacidade gerencial do Estado é um problema permanente, que ultrapassa a eficiência ou ineficiência dos mandatos que se sucedem nos Governos.

Nesse contexto, a abordagem dos aspectos legais elencados nessa pesquisa irá contemplar os marcos para o controle no setor público do final da década de 60 até o dias atuais.

Com relação ao a Lei 4320/64, verificou-se que a mesma configurou-se como uma grande revolução para a contabilidade pública, posto que através do seu artigo 75 foi inserida a formatação do controle da execução orçamentária que entidades públicas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal deveriam seguir. Além disso, incluiu questões como a legalidade dos atos de que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa pública;

a fidelidade funcional dos agentes responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (DINIZ et al., 2004).

Verifica-se, então, que em decorrência dessa lei ocorreu a padronização das normas contábeis que os órgãos públicos estavam sujeitos, inexistente até o momento. Nesse contexto, os demonstrativos contábeis impostos servirão para auxiliar o controle dos procedimentos adotados, fortalecendo a gestão da coisa pública.

Desse modo, a contabilidade pública tornou-se um instrumento útil para avaliar a gestão dos administradores, possibilitando a medição dos seus resultados, fornecendo elementos para realização da prestação de contas e fornecendo informações úteis a tomada de decisão.

Ademais, a Lei 4320/64 preconiza que os registros contábeis serão objetos de análise por parte dos órgãos de controle, os quais deles se servem para verificação dos procedimentos levados a efeito pela administração, no tocante aos aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais da gestão pública.

De acordo com SILVA (2003), os sistemas de contabilidade pública teriam como função precípua à realização do controle para resolver dois problemas distintos:

- a) fornecer à direção da organização todas as informações necessárias para orientar de maneira mais econômica as opções de gestão; e
- b) permitir aos gestores que controlem o processo de gestão em seu aspecto econômico.

Com a promulgação da CF de 1988, o conceito de controle na administração pública foi alargado para incluir a fiscalização contábil, orçamentária, operacional e patrimonial de todos os entes da União, inclusive entidades da administração direta e indireta, tudo isso visando uma gestão aderente aos princípios da legalidade e da economicidade.

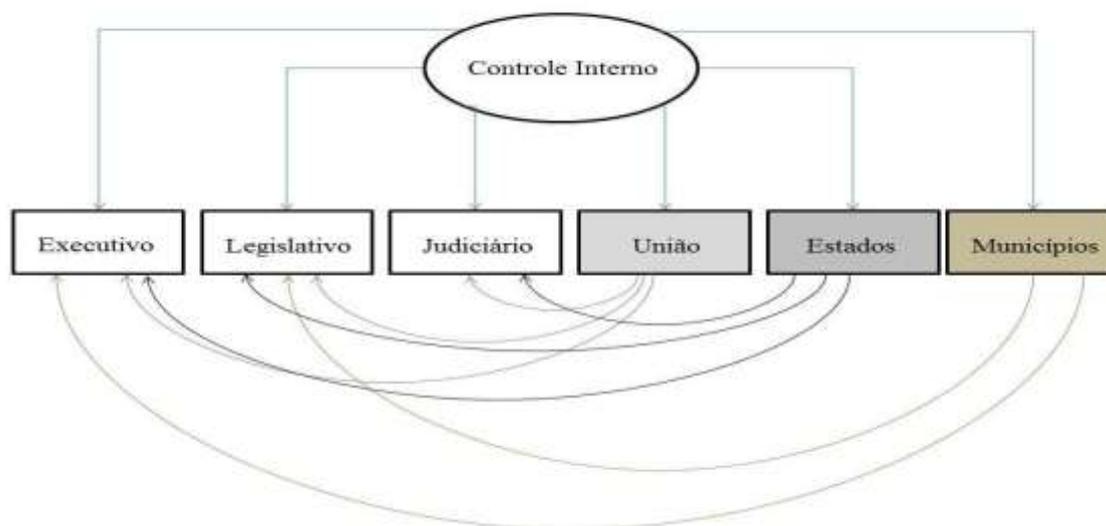
Além disso, verifica-se que das inovações trazidas no texto constitucional ocorreu a elevação das responsabilidades e prerrogativas dos tribunais de contas como auxílio ao controle externo.

Ademais, a Carta Magna também se posicionou com relação ao alcance do controle interno definindo que o SCI será mantido de forma integrada pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Para tanto, tem como finalidade avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades

de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres; e apoiar o controle externo (VASCONCELOS et al., 2012).

Monteiro (2015) explica que o art. 74 da CF apresenta a abrangência do SCI no Setor Público do Brasil contemplando os três Poderes e as três Esferas (União, Estados e Municípios), como exposto na figura 01.

Figura 1- Abrangência do SCI no Brasil



Fonte: Monteiro (2015)

Percebe-se assim que o Sistema de Controle Interno, que a Constituição impôs, traz o controle interno como elemento central, atuando em todos os poderes e esferas de governo.

Após a promulgação da (LRF), a contabilidade pública passou a exercer um papel fundamental na busca pelo equilíbrio das contas públicas, bem como da transparência dos atos realizados pelo governo para a sociedade.

De acordo com Galante et al. (2007), a LRF trouxe o manifesto claro da necessidade de aperfeiçoamento dos servidores, em especial os de controle, dada a sua complexidade técnica de análise, interpretação e cumprimento que requer conhecimentos técnicos em várias áreas do direito público, das finanças, da contabilidade e de trabalho organizado e sistemático de planejamento e ainda as ações propostas.

Apesar do arcabouço legal vigente, para disseminar essa prática no meio governamental, o CFC editou a Resolução 1.135/2008 que aprova a NBC T 16.8, obrigando os órgãos públicos a adotarem, a partir de janeiro/2010 o controle interno como suporte do

sistema contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos do setor público.

A *International Federation of Accountants* - IFAC (2001) afirmam que as organizações precisam identificar e monitorar seus riscos e oportunidades. Nesse sentido, na administração pública, os gestores precisam assegurar que na sua estrutura de controles exista uma área que gerencie os riscos que afetem a organização (DAVIS; BLASCHEK, 2006).

O gerenciamento de risco incorpora ao setor público uma ferramenta eficiente e sistemática para identificar, além dos riscos, oportunidades para a tomada de decisão. Sendo assim, torna-se um aliado do planejamento de longo prazo na gestão por resultados dos órgãos públicos.

2.3.3 Objetivos do Controle Interno

Na administração pública, a prática de controle interno encontra-se vinculada a materialidade, uma vez que a literatura sempre vincula os controles internos à proteção do patrimônio.

Thomé e Tinoco (2005) afirmam que o controle interno no setor público tem como objetivo proteger o patrimônio da sociedade, para tanto, utiliza-se do planejamento, da execução das atividades planejadas, da avaliação periódica, bem como da divulgação do desempenho público, quanto às fontes e aos usos de recursos públicos utilizados.

Se nas entidades privadas, os controles são exercidos e impostos pela alta administração; no setor público, os mesmos são realizados em decorrência de imposições legais (VASCONCELOS et al., 2012).

Baseado nessa concepção, buscou-se analisar alguns normativos importantes na gestão dos recursos para identificar os objetivos do SCI brasileiro, como exposto no quadro 2.

Quadro 2 - Objetivos do Sistema de Controle Interno Brasileiro

Legislação/ Normativos	Objetivos do Sistema de Controle Interno
CF/88	<p>Avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;</p> <p>Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;</p> <p>Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;</p> <p>Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.</p>
LRF	<p>Atingimento das metas estabelecidas na Lei de diretrizes orçamentárias;</p> <p>Limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;</p> <p>Cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais;</p> <p>Medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;</p> <p>Providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;</p> <p>Destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar.</p>
NBC T 16.8	<p>Salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;</p> <p>Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;</p> <p>Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;</p> <p>Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;</p> <p>Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;</p> <p>Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.</p>
INTOSAI	<p>Execução ordenada, ética, econômica eficiente e eficaz das operações;</p> <p>Cumprimento das obrigações e prestação de contas;</p> <p>Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;</p> <p>Salvaguarda dos recursos contra mau uso, dano e perdas.</p>

Fonte: Adaptado de Monteiro (2015)

Inicialmente cabe destacar que os objetivos dispostos na legislação se desdobram em vários outros necessários para garantir a gestão pela excelência da administração pública.

Monteiro (2015) afirma que alguns desses objetivos estabelecidos na CF e na LRF remetem para uma simetria de elementos que tratam do acompanhamento das metas, ou seja, da gestão do risco no setor público, bem como da preocupação do legislador com a legalidade

dos atos da gestão dos recursos e do patrimônio público, sem esquecer a gestão dos resultados em termos de eficácia e eficiência.

Além dos objetivos dispostos na legislação, verifica-se também que as instituições normatizadoras também abordaram o tema. Nesse aspecto, os objetivos traçados para o SCI contemplaram principalmente a proteção do ativo, a promoção da eficiência operacional, bem como ações que prezem a qualidade do gasto público.

Ressalta-se também que a literatura discorreu sobre essa temática trazendo contribuições para os gestores públicos. Nesse sentido, Piscitelli (1998) afirma que os Controles Internos têm como objetivos:

- a) os aspectos eminentemente contábeis, formais e legais, revisando e/ou verificando as operações;
- b) o aspecto da eficiência, que concerne aos meios empregados, verificando os recursos utilizados para a consecução dos objetivos da organização;
- c) o aspecto da eficácia, verificando o produto, os programas e os fins perseguidos; e
- d) o julgamento da própria administração, disponibilizando e tornando transparente uma prestação de contas de qualidade e os resultados.

Peter e Machado (2003) complementam ao abordar que a administração pública possui objetivos peculiares visando mitigar falhas através do controle de suas causas, onde se destacam:

- a) observar norma legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- b) assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- c) antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- d) propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- e) salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto a sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- f) permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficiência e economicidade dos recursos;
- g) assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

Dessa forma, verifica-se um alinhamento entre os objetivos traçados pelos legisladores, órgãos normatizadores, bem como na literatura. Esses objetivos são fundamentais para melhoria da gestão pública, uma vez que o planejamento e o estabelecimento das metas devem ser realizados visando o atingimento dos objetivos traçados para os órgãos públicos.

2.3.4 Princípios do Controle Interno

Para que o SCI alcance a eficiência é necessário que os princípios que norteiam o controle interno sejam aplicados corretamente, com o intuito de facilitar o atingimento dos objetivos das entidades públicas.

Silva, Gomes e Araújo (2014) enaltecem que esses princípios não devem ser tratados com uma lista, mas precisam ser executados de acordo com o julgamento de gestores, através de uma estrutura formal de controle interno, adequada para cada organização.

A literatura apresenta os quatro princípios do controle interno considerados mais importante (PESSOA, NETO e ARAÚJO, 1997; PETER e MACHADO, 2003):

- a) segregação de funções específicas;
- b) delegação de poderes e determinação de responsabilidades: para rapidez e objetividade das decisões;
- c) controle sobre as transações: é imprescindível o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, para que eles sejam legítimos, relacionados à finalidade do órgão e autorizados por quem de direito;
- d) aderência às diretrizes e normas legais: necessidade de sistemas que assegurem a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Com relação à segregação de funções específica, Almeida (1985) esclarece que esse princípio dispõe que é incompatível no SCI que a mesma pessoa seja responsável pelos ativos e por seu registro contábil. Dessa forma, busca-se proteger os ativos das organizações.

Com relação ao controle sobre as transações, esse princípio significa para Santos (2013, p. 37) “que a gestão deve constituir um sistema de acompanhamento completo das

operações orçamentárias, contábeis, financeiras, operacionais e patrimoniais, revisando e avaliando o episódio dos fatos, relacionando com os aspectos legais.”

Com relação à aderência às diretrizes e normas legais, a mesma ocorre quando os atos dos gestores públicos são executados em conformidade e aderência com as leis e regulamentos para o objeto da ação. Essa aderência aos normativos também pode ser chamada de *compliance*.

Sendo assim, verifica-se que os princípios do controle interno estão relacionados com os objetivos traçados para o setor público. E, para tanto, precisam estar presentes no ambiente organizacional, auxiliando os gestores na condução da gestão de forma eficiente e eficaz.

2.4 CONTROLADORIAS MUNICIPAIS

De modo geral, os municípios ao desempenhar suas rotinas para realizar suas funções realizam, de alguma maneira, práticas de controle interno das ações da administração pública. No entanto, como já abordado anteriormente, existe um arcabouço legal que subsidia e obriga a fiscalização das ações administrativas municipais exercidas através de um sistema de controle interno.

Para Carneiro Júnior e Oliveira (2012), os controles internos, no contexto da administração pública têm ganhado notoriedade nos últimos anos, em especial com o advento da LRF, que obrigou União, estados e municípios a terem maior responsabilidade com os gastos públicos, a fim de evitarem o déficit público ou até mesmo terem benefícios e verbas cortadas por ingerência no dinheiro público.

Conforme Soares (2012), a necessidade de implantar o SCI nas estruturas da Administração Pública é comprovada não apenas pela sua exigência legal, mas também pela necessidade de fiscalizar e orientar a gestão pública em benefício da sociedade.

A utilização inadequada dos recursos públicos, principalmente na esfera municipal, diversas vezes remete-se a falta de controle eficiente e eficaz na gestão pública, ocasionando inclusive a geração de dívidas que podem afetar o planejamento desses entes no curto e longo prazo.

Almeida, Taffarel e Gerigk (2003) destaca que os gestores que utilizam procedimentos de controle possuem uma ferramenta capaz de auxiliá-los na definição de parâmetros para

monitorar a execução das receitas e despesas, possibilitando inclusive a correção de distorções que possam afetar os objetivos definidos para a organização, seja deficiências na execução das despesas ou até mesmo pela não realização das receitas previstas no planejamento orçamentário do município.

Esse entendimento é ratificado por Ching (2006), pois o autor apresenta a controladoria como área responsável por avaliar possibilidades, elaborar políticas, orçamentos, estabelecer padrões de controle e estruturar um sistema de informação para atender às necessidades da gestão.

Dessa forma, segundo Vasconcelos et al. (2012), a controladoria governamental torna-se um importante instrumento de auxílio à gestão pública municipal, porque passa a auxiliar o município buscando atingir a eficiência, eficácia e economicidade de forma a assegurar a transparência dos atos praticados pelo administrador público.

Esse entendimento é ratificado por Slomski (2001) ao afirmar que nos municípios, a Controladoria gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, instrumentalizando os gestores para monitorar os resultados econômicos decorrente das atividades.

Cavalcante e De Luca (2013) ressaltam que a Controladoria governamental tem como pilares básicos tanto a transparência como a *accountability*. Através desses pilares, os controles internos dos municípios tendem a demonstrar a eficiência de seus serviços através de prestações de contas transparentes que permitam justificar a arrecadação dos diversos tributos cobrados à população (PEREIRA; REZENDE, 2013).

Além disso, Roehl-Anderson & Bragg (1996) ressaltam que é através dessa unidade que gestores são auxiliados com informações consistentes que os permitem tomar decisões alinhadas com os objetivos da organização. Kalife (2004) complementa ao expor que a Controladoria tem desenvolvido projetos de controle preventivo com o objetivo de tornar a administração transparente, reduzir os gastos públicos e promover a eficiência e a eficácia das atividades da prefeitura.

Neste contexto, segundo Scarpin e Slomski (2007), a controladoria assume a responsabilidade de aprimorar mecanismos de controle que auxiliem a organização a atingir o “ótimo”.

Logo, verifica-se a necessidade de implantar controladorias nas prefeituras municipais para que seja avaliada a correta aplicação dos recursos pelos gestores dos diversos órgãos que

o poder executivo municipal contempla, sempre observando a eficácia, eficiência e o custo-benefício da informação (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2011)

Essa necessidade é ratificada por Cruz e Glock (2006) ao afirmarem que:

o controle interno nas prefeituras municipais deve ser exercido por meio de uma estrutura organizacional (administração) com os mecanismos de controle preestabelecidos, incluindo a disposição de responsabilidades, rotinas de trabalho e procedimentos de revisão, aprovação e registro dos trabalhos, alcançando desde aspectos contábeis e administrativos à ambientais e culturais.

Diante do exposto, pode-se inferir que o objetivo do controle interno é atuar, concomitantemente, como mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa de interesse coletivo, assegurando que as operações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. Além disso, visa salvaguardar os recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e irregularidades, zelando pela boa gestão do erário (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2011).

Cabe destacar que, de acordo com Solle (2003), do ponto de vista operacional, essas unidades organizacionais auxiliam os gestores, e para tanto deve ser estruturada alinhada a missão da organização. Porém, Thompson e Jones (1986) destacam que em muitos casos no setor público verifica-se o direcionamento desses órgãos de controle ao acompanhamento da execução orçamentária.

Por outro lado, Peter et al. (2003, p. 8) defendem que “a controladoria pública presume a existência de um sistema de planejamento participativo, contínuo e integrado”, perfazendo um papel de avaliar os resultados da gestão (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

Para tanto, Chiarelli e Cherobim (2009) destacam que o Controle Interno Municipal é visto como um recurso organizacional relevante para tomada de decisão, gerando benefícios e economias na sustentabilidade da gestão pública municipal. Além disso, ele dá suporte e orientação concernentes à legalidade e economicidade nas áreas afins, coletando diversos indicadores.

Não existe um formato estrutural definido para esses órgãos de controle, mas na visão de Vasconcelos et al. (2012) precisa incorporar três aspectos fundamentais, conforme quadro 3.

Quadro 3 - Aspectos para implantação da controladoria governamental

Aspecto Institucional	Atendimento aos preceitos legais, com fundamentos eminentemente jurídicos, com embasamento administrativo-contábil, de atendimento à base formal do funcionamento da gestão pública, no confronto de suas ações com os preceitos e as normas existentes
Aspecto Operacional	Responsável pelas demonstrações contábeis apresentadas ao final de cada período anual e ao término de gestão do Governo
Aspecto Gerencial	Autonomia para captar e desenvolver sistemas de informações gerenciais que facilitem o processo de tomada de decisões

Fonte: Vasconcelos et al.. (2012)

Destes aspectos apresentados por Vasconcelos et al. (2012), as atividades no âmbito gerencial precisam ser inseridas cada vez mais nas controladorias governamentais, com ênfase no planejamento orçamentário e estratégico, custos governamentais visando gerar informações capazes de proporcionar decisões mais técnicas e seguras no setor governamental (CAVALHEIRO; FLORES, 2007).

Diante do exposto, percebe-se a necessidade de implementar práticas de controle eficientes nos municípios, através de uma unidade organizacional, visando minimizar possíveis desvios de recursos público, bem como otimizar a execução orçamentária e financeira, contribuindo para a melhoria do gasto público através do gerenciamento dos controles internos.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES

No desenvolvimento desse estudo, realizou-se uma revisão bibliográfica com o enfoque nas Controladorias Municipais com o objetivo de identificar a incidência de publicações específicas sobre o tema em tela, bem como analisar a visão que outros pesquisadores abordam sobre a temática.

Para tanto, utilizou-se como suporte de pesquisa para o desenvolvimento desse tópico bases de estudos, tais como o portal de periódicos da Capes e Google Acadêmico. Além disso, procedeu-se também com consultas em acervos de dissertação em universidades.

Com base na revisão bibliográfica realizada, foram encontrados alguns estudos sobre Controladorias Municipais, sendo selecionados abaixo aqueles que se relacionavam com o objeto dessa pesquisa, como exposto no quadro 04.

Quadro 4 - Estudos anteriores relacionados

Autor	Título	Objetivos
Peixe (1996)	Controladoria Governamental: um enfoque municipal “estudo de caso”	Apresentar, através de um estudo de caso na Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro –RJ, um “Modelo de Redesenho” no setor público, enfocando o SCI integrado de fiscalização financeira, contabilidade e auditoria, com uma visão gerencial para consolidar o processo democrático na busca do “trinômio” da moralidade, cidadania e justiça social, evidenciando a importância da contabilidade no processo de “Reengenharia” dos órgãos públicos no SCI na administração pública no atendimento aos aspectos da legislação, economicidade, eficácia, eficiência e efetividade.
Almeida, Taffarel e Gerigk (2003)	Gestão fiscal responsável através da Implantação de um departamento de controladoria	Propor a implantação de um Departamento de Controladoria, dentro da estrutura administrativa municipal, com o objetivo de auxiliar os gestores na administração dos riscos e na avaliação do desempenho, direcionando a Administração Pública Municipal a uma visão gerencial, detectando riscos, desvios ou distorções e buscando colocar o resultado como foco principal.
Albêlo (2007)	Controle interno na administração pública municipal: estudo de caso da Prefeitura de Panelas – PE	Avaliar como se encontram os controles internos na Prefeitura de Panelas e qual causa de não existir implantado em sua estrutura uma unidade central de controle interno com funções normativas e administrativas.
Sampaio (2011)	Controladoria na Administração Pública Municipal: Uma análise da Informação Contábil e Financeira de Sistemas de Informação Utilizados pelas Prefeituras do Estado do Rio Grande do Norte.	Evidenciar a importância da informação contábil e financeira gerada pelos Sistemas de Informação utilizados nos setores de Controladoria dos municípios do Estado do Rio Grande do Norte em relação à Legalidade, ao Controle Interno e à Auditoria, necessários às atividades desenvolvidas pelas prefeituras.
Soares	Características do Sistema de	Avaliar o processo de controle

(2012)	Controle Interno Municipal: Um Estudo na prefeitura Municipal de Ouro Preto.	das ações administrativas do Poder Executivo do Município de Ouro Preto, a fim de identificar as características para uma gestão pública mais eficiente.
Ortiz (2012)	Sistema de Informações Gerenciais de Controladoria em Órgãos Públicos: Um Estudo nos Municípios Matogrossenses da Região Sudoeste.	Analisar, sob a ótica dos gestores municipais, a utilidade das informações gerenciais de controladoria das prefeituras da região sudoeste do Estado de Mato Grosso.
Oliveira (2012)	Análise e Evidenciação do Controle Interno Apoiado em Sistemas de Informação para Avaliação dos Gastos Públicos nos Municípios de Chã de Alegria, Carpina e Nazaré da Mata.	Estudar as rotinas de controle interno apoiadas em sistemas de informação na Administração Pública Municipal, evidenciando as mudanças percebidas na gestão pública moderna, com o foco no gerencial, para o aprimoramento dos mecanismos de controle inerentes aos gastos públicos nos municípios de Chã de Alegria, Carpina e Nazaré da Mata.
Gomes, Peter, Machado e Oliveira (2013)	A Institucionalização da Controladoria no Âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará	Analisar a fase de institucionalização em que se encontram as Controladorias, no âmbito do Poder Executivo Municipal, identificando o tempo de atuação e o modo como se estruturaram as Controladorias, no âmbito dos municípios estudados, verificando as atividades realizadas pelas Controladorias dos municípios estudados e identificando o reconhecimento da estrutura da Controladoria pelos demais setores do Poder Executivo nos municípios estudados.
Cruz, Spinelli, Silva e Carvalho (2014)	Controle Interno em Municípios Brasileiros: uma análise das Controladorias – Gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria – Geral da União, 2014	Avaliar se os múltiplos papéis desempenhados pela CGU vêm sendo também adotados pelas controladorias municipais.
Silva, Carneiro e Ramos (2015)	Controladoria no Setor Público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura	Verificar se as funções desempenhadas pelas Controladorias municipais de Rondônia estão de acordo com as funções definidas na literatura.

Fonte: Elaborada pela autora

O estudo de Peixe (1996) verificou que a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro encontra-se em fase de consolidação por ser um órgão que conta com apenas dois anos de consolidação, onde muitos procedimentos estão sendo regulamentados e vários projetos estão em fase de estudo e elaboração. Além disso, o autor destaca que para o exercício do controle, devem-se observar cinco princípios básicos: responsabilidade, evidência, uniformidade, comparação e utilidade de informações contábeis. Ademais, se atendidos, esses princípios têm suporte fundamental para implantar o sistema de controle em qualquer organização, por mais complexa que ela seja em seu ambiente.

Almeida, Taffarel e Gerigk (2003) concluíram que a Controladoria teria como funções principais implantar um novo sistema de controle interno, ajudar na definição das metas e objetivos da administração e controlar a execução destas, interferindo sempre que possível com informações sobre o desenvolvimento do que foi pré-estabelecido, junto aos gestores municipais, visando o pleno atingimento do planejado, através da disponibilização constante dos resultados, desvio e falhas ocorridas na execução, objetivando a correção das distorções e a otimização dos resultados.

Já no estudo de Albêlo (2007), o autor apontou as deficiências dos controles internos identificadas nas atividades administrativas da prefeitura de Panelas, sendo as mesmas atribuídas à falta de estruturação do SCI e outros fatores de ordem cultural e técnica. Além disso, o mesmo concluiu que apenas a implantação do SCI na estrutura de forma permanente pode se tornar inócua, caso não seja criada uma cultura de controle, com mecanismos que legitimem a sua própria existência.

Sampaio (2011) em sua pesquisa concluiu que o exercício da Controladoria nos municípios que fizeram parte da pesquisa é recente, e ainda, que existem municípios com população superior a 20.000 habitantes que, até o momento, não se preocuparam em instalar esse setor. Precisando que os gestores desses municípios busquem orientações junto aos órgãos competentes para as devidas orientações de implantação da Controladoria, além de que o TCE-RN intensifique a sua política de convencimento junto aos gestores públicos na implantação desse setor nas prefeituras do RN.

Soares (2012) afirmou que os dados obtidos permitiram inferir que o sistema de controle interno, no âmbito do Município de Ouro Preto, cumpre os aspectos formais que lhe são atribuídos, constituindo-se em um instrumento de apoio aos gestores municipais para se

buscar a melhoria na qualidade dos serviços prestados à população e, conseqüentemente, contribuir para uma gestão pública mais eficiente.

Segundo Ortiz (2012), não há diferenças de posicionamentos entre os prefeitos, secretários, controladores e contadores das Prefeituras. Contudo, em média, os respondentes revelaram concordância quanto à importância e a necessidade da gestão de custos na administração pública.

Para Oliveira (2012), a falta de maturidade nas ações que envolvem os sistemas de controles Internos, indicando a necessidade de promoção de capacitações de forma continuada para as pessoas responsáveis pelos controles. Denotou também a inexistência de um paradigma de controle que favoreça a análise de grandes volumes de informações, transformando dados primários em informações úteis e inteligentes para a tomada de decisão dos gestores, objetivando eliminar inconsistências e erros que possam fragilizar os sistemas de controle, no sentido de evitar o surgimento de fraudes na gestão pública municipal.

Já Gomes et al. (2013) concluíram que a Controladoria, no âmbito do Poder Executivo dos municípios estudados, encontra-se na fase de institucionalização denominada objetificação, ou seja, a estrutura da Controladoria ainda é heterogênea, uma vez que algumas respostas ficaram divididas, sua atuação vem acontecendo com base nas normas, sendo necessárias ainda implementações na sua estrutura como a ampliação das suas atividades.

Cruz et al. (2014) constataram que nos poucos municípios em que as CGMs foram criadas, a simples utilização dessa denominação não implica necessariamente a adoção do modelo federal e tampouco garante o adequado funcionamento dessas instituições. Além disso, os autores ressaltam que o fato de um grande número de controladorias municipais não cumprirem requisitos básicos fixados em uma Lei que guarda relação direta com sua atividade sinaliza falhas em seu funcionamento que podem comprometer o seu papel enquanto instâncias encarregadas de prevenir e combater à corrupção.

Silva, Carneiro e Ramos (2015) concluíram que algumas funções estão de acordo com as definidas na literatura, outras não, portanto, parcialmente. Os autores destacam que as funções ou atividades descritas na literatura e não encontradas na Controladoria dos municípios pesquisados foram: elaborar e manter atualizado o plano de contas do município; gerenciar a contabilidade do município; planejar, coordenar e executar funções de corregedoria; planejar, coordenar e executar funções de ouvidoria; e propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

As pesquisas podem ser classificadas de várias formas, e os autores não são unânimes quanto à padronização desta classificação. Sendo assim, optou-se nesse estudo pela classificação quanto ao método de abordagem e aos objetivos.

Quanto ao método de abordagem, as pesquisas podem ser classificadas pelo método dedutivo, método indutivo, método hipotético-dedutivo e método dialético. (ANDRADE, 2002)

O método de abordagem utilizado nesse estudo foi o indutivo, visto que o produto posterior do trabalho de coleta de dados particulares acarretou numa generalização com base nos casos observados.

Lakatos & Marconi (2003, p.86) definem indução como “um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas”.

Segundo as autoras, a indução realiza-se em três etapas:

- i - observação dos fenômenos - nessa etapa observa-se os fatos ou fenômenos e os analisa, com a finalidade de descobrir as causas de sua manifestação;
- ii - descoberta da relação entre eles - na segunda etapa procura-se por intermédio da comparação, aproximar os fatos ou fenômenos, com a finalidade de descobrir a relação constante existente entre eles;
- iii - generalização da relação - nessa última etapa generaliza-se a relação encontrada na precedente, entre os fenômenos e fatos semelhantes, muito dos quais ainda não se observou (e muitos inclusive inobserváveis).

Sendo assim, como se investigou as características das controladorias públicas nas prefeituras do Estado de Pernambuco, essa pesquisa foi conduzida através do método indutivo.

Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada como descritiva, exploratória e explicativa (GIL, 1999; LAKATOS e MARCONI, 2003; RAUPP e BEUREN, 2003).

O estudo em tela possui caráter exploratório e descritivo. Segundo Gil (1999), a pesquisa do tipo exploratória tem por finalidade apresentar uma visão geral sobre determinado fato ainda pouco explorado.

Raupp e Beuren (2003) destacaram que uma característica interessante desse tipo de pesquisa é que a mesma contribui para o esclarecimento de questões superficialmente abordadas sobre o assunto pesquisado.

Lakatos e Marconi (2003) ressaltam que nenhuma pesquisa parte da estaca zero, pois mesmo na avaliação de uma situação concreta desconhecida, em um dado local, alguém ou um grupo, já deve ter feito pesquisas iguais ou semelhantes, ou mesmo complementares de certos aspectos da pesquisa pretendida.

Ademais, Mattar (1999) explica que esse tipo de pesquisa é apropriado para investigações onde o pesquisador não tenha familiaridade com o fenômeno ou assunto abordado. Vergara (2004) complementa que a mesma é adequada quando há pouco conhecimento acumulado ou sistematizado.

Considerando que a pesquisa exploratória busca abordar temas pouco estudados, e considerando o objetivo dessa pesquisa, pode-se inferir que este estudo aborda uma temática que ainda está sendo consolidada na literatura.

Além disso, o estudo possui também um caráter descritivo, que de acordo com Gil (1999), visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

3.2 ESCOPO DA PESQUISA

Para definição do escopo dessa pesquisa, levaram-se em consideração os parâmetros que se pretende abordar na pesquisa em tela. Um dos critérios utilizados nesse afinamento do tema foi o critério espacial. Além deste, verificou-se também como critério para seleção do escopo a população, ou seja, quem será o objeto da pesquisa.

De acordo com Gil (2004), quando o critério espacial é escolhido, delimita-se o *locus* de observação, ou seja, o local onde o fenômeno será estudado.

Sendo assim, o escopo dessa pesquisa é a Unidade Central de Controle Interno (UCCI) das Prefeituras do Estado de Pernambuco, as quais podem assumir as denominações de Controle Interno ou Controladorias Gerais.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o estado de Pernambuco possui 185 municípios que se encontram distribuídos nas seguintes mesorregiões: Agreste, Metropolitana, São Francisco, Sertão e Zona da Mata.

Figura 2 - Mesorregiões do Estado de Pernambuco



Fonte: adaptado IBGE

A mesorregião do Agreste Pernambucano é formada por 71 Municípios: Agrestina, Águas Belas, Alagoinha, Altinho, Angelim, Barra de Guabiraba, Belo Jardim, Bezerros, Bom Conselho, Bom Jardim, Bonito, Brejão, Brejo da Madre de Deus, Buíque, Cachoeirinha, Caetés, Calçado, Camocim de São Félix, Canhotinho, Capoeiras, Caruaru, Casinhas, Correntes, Cumaru, Cupira, Feira Nova, Frei Miguelinho, Garanhuns, Gravatá, Iati, Ibirajuba, Itaíba, Jataúba, João Alfredo, Jucati, Jupi, Jurema, Lagoa do Ouro, Lagoa dos Gatos, Lajedo, Limoeiro, Machados, Orobó, Palmeirina, Panelas, Paranatama, Passira, Pedra, Pesqueira, Poção, Riacho das Almas, Sairé, Salgadinho, Saloá, Sanharó, Santa Cruz do Capibaribe, Santa Maria do Cambucá, São Bento do Una, São Caetano, São João, São Joaquim do Monte, São Vicente Ferrer, Surubim, Tacaimbó, Taquaritinga do Norte, Terezinha, Toritama, Tupanatinga, Venturosa, Vertente do Lério, Vertentes.

A mesorregião Metropolitana do Recife é formada por 15 Municípios: Abreu e Lima, Araçoiaba, Cabo de Santo Agostinho, Camaragibe, Distrito Estadual de Fernando de Noronha, Igarassu, Ilha de Itamaracá, Ipojuca, Itapissuma, Jaboatão dos Guararapes, Moreno, Olinda, Paulista, Recife, São Lourenço da Mata.

Ressalta-se que o Distrito Estadual de Fernando de Noronha, conforme disposto no parágrafo único do art. 1º da Lei Estadual no. 11.304, de 28/12/95, é uma entidade autárquica integrante do Poder Executivo Estadual. Logo, para fins desta pesquisa não foi considerado no escopo em tela.

A mesorregião do São Francisco Pernambucano é formada por 15 Municípios: Afrânio, Belém do São Francisco, Cabrobó, Carnaubeira da Penha, Dormentes, Floresta, Itacuruba, Jatobá, Lagoa Grande, Orocó, Petrolândia, Petrolina, Santa Maria da Boa Vista, Tacaratu, Terra Nova.

A mesorregião do Sertão Pernambucano é formada por 41 Municípios: Afogados da Ingazeira, Araripina, Arcoverde, Betânia, Bodocó, Brejinho, Calumbi, Carnaíba, Cedro, Custódia, Exu, Flores, Granito, Ibimirim, Iguaracy, Inajá, Ingazeira, Ipubi, Itapetim, Manari, Mirandiba, Moreilândia, Ouricuri, Parnamirim, Quixaba, Salgueiro, Santa Cruz, Santa Cruz da Baixa Verde, Santa Filomena, Santa Terezinha, São José do Belmonte, São José do Egito, Serra Talhada, Serrita, Sertânia, Solidão, Tabira, Trindade, Triunfo, Tuparetama, Verdejante.

A mesorregião da Zona da Mata Pernambucana é formada por 43 Municípios: Água Preta, Aliança, Amaraji, Barreiros, Belém de Maria, Buenos Aires, Camutanga, Carpina, Catende, Chã de Alegria, Chã Grande, Condado, Cortês, Escada, Ferreiros, Gameleira, Glória do Goitá, Goiana, Itambé, Itaquitinga, Jaqueira, Joaquim Nabuco, Lagoa de Itaenga, Lagoa do Carro, Macaparana, Maraial, Nazaré da Mata, Palmares, Paudalho, Pombos, Primavera, Quipapá, Ribeirão, Rio Formoso, São Benedito do Sul, São José da Coroa Grande, Sirinhaém, Tamandaré, Timbaúba, Tracunhaém, Vicência, Vitória de Santo Antão, Xexéu.

3.3 UNIVERSO

A origem dessa pesquisa decorreu da necessidade de aprofundar os estudos relacionados às características das controladorias públicas na esfera municipal, contribuindo para o desenvolvimento da base conceitual do campo de estudo da Controladoria e para o fortalecimento das atividades de controle dos municípios pernambucanos.

Os municípios são, segundo a CF/88, os entes federativos de menor nível hierárquico, sendo sua criação feita por legislação estadual conforme critérios estabelecidos pelo próprio

estado. Para Gabriel (2010), os municípios compõem a estrutura federativa brasileira, visto que são entidades políticas dotadas de autonomia.

Lakatos e Marconi (2003, p. 223) explicam que o “universo ou população é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”.

Dessa forma, no estudo em tela, o universo foi estabelecido considerando as prefeituras que apresentaram ao Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE), no exercício de 2015, Parecer do Controle Interno na prestação de contas anual referente ao exercício anterior. Nesse sentido, verificou-se que 183 (cento e oitenta e três) prefeituras encaminharam ao TCE/PE prestação de contas contendo o referido parecer, sendo consideradas o universo dessa pesquisa. No quadro 5, verifica-se a distribuição por mesorregião dessas prefeituras que contemplam o universo desse estudo.

Quadro 5 - Composição do Universo de Pesquisa por Mesorregião

Mesorregião	Prefeituras
Agreste	71
Metropolitana do Recife	14
São Francisco	15
Sertão	41
Zona da Mata	42
Total	183

Fonte: Elaborado pela autora.

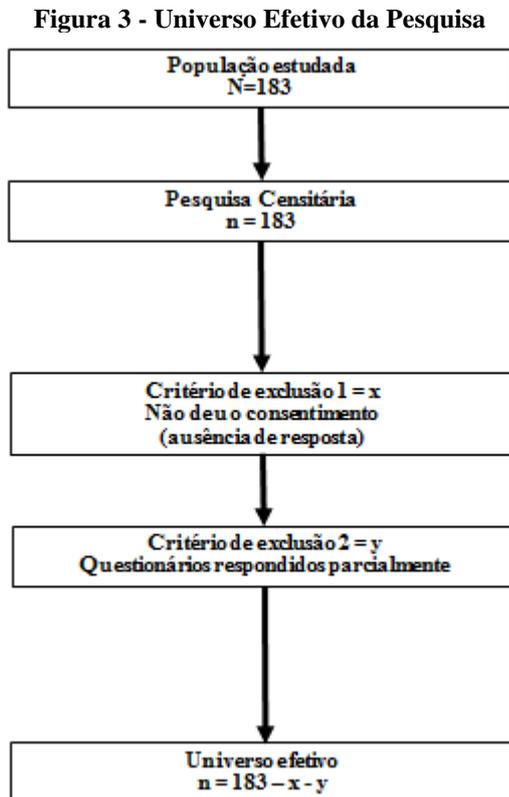
Destaca-se que a prefeitura de Tracunhaém encaminhou ao TCE/PE uma declaração informando que não foi emitido nenhum parecer do Controle Interno no exercício de 2014. Desse modo, esse município não contempla o universo desse estudo.

As pesquisas, quanto à escolha do objeto de estudo, podem ser: estudo de caso único, estudo de casos múltiplos, estudos censitários ou estudos por amostragem (OLIVEIRA, 2011).

Gil (2002) explica que quando o levantamento recolhe informações de todos os integrantes do universo pesquisado, tem-se um censo. Nesse sentido, realiza-se um estudo censitário quando a pesquisa é feita com todos os elementos de uma população.

Nessa pesquisa foi realizado um estudo censitário, uma vez que foram consultadas todas as prefeituras do Estado de Pernambuco que compõem o universo dessa pesquisa.

Apesar de o estudo ser censitário, a análise dos resultados foi realizada considerando o universo efetivo dessa pesquisa. Para tanto, a ausência de consentimento ou resposta, bem como questionários respondidos parcialmente foram utilizados como critérios de exclusão para os elementos do universo, como exposto na figura 3.



Fonte: Elaborado pela autora

3.4 VARIÁVEIS

A seleção de variáveis teve como base um conjunto de características que permitiram elencar e analisar a estrutura, perfil do responsável, atividades, bem como as funções de controladoria exercidas pelas UCCIs que compõem o universo da pesquisa. Nesse sentido, foram estabelecidos para esse estudo quatro grupos, sendo elencadas as suas variáveis.

Lakatos e Marconi (2003, p. 162) ressaltam que “todas as variáveis, que podem interferir ou afetar o objeto em estudo, devem ser não só levadas em consideração, mas

também devidamente controladas, para impedir comprometimento ou risco de invalidar a pesquisa”.

Dos quatro grupos de variáveis elencadas para esse estudo, o grupo 01 é composto por variáveis que caracterizam de forma geral a unidade central de controle interno das prefeituras pernambucanas, como disposto no quadro 6.

Quadro 6 - Características Gerais da Unidade Central de Controle Interno

GRUPO 01	VARIÁVEIS	TIPOS DE VARIÁVEIS	ESCALA DE MENSURAÇÃO
Características Gerais da Unidade Central de Controle Interno	V01 – Nomenclatura	Qualitativa	Nominal
	V02 - Posição Hierárquica	Qualitativa	Nominal
	V03 – Carga Horária	Quantitativa	Discreta
	V04 – Carreira Específica de Controle	Qualitativa	Nominal
	V05 – Profissionais	Quantitativa	Discreta
	V06 – Dotação Orçamentária	Quantitativa	Contínua

Fonte: Elaborada pela autora

O grupo 02 é composto por variáveis que caracterizam o perfil do responsável pela Unidade Central de Controle Interno das prefeituras pernambucanas, como disposto no quadro 7.

Quadro 7 - Responsável pela Controladoria

GRUPO 02	VARIÁVEIS	TIPOS DE VARIÁVEIS	ESCALA DE MENSURAÇÃO
Perfil do Responsável pela Unidade Central de Controle Interno	V07 – Nomenclatura do Cargo	Qualitativa	Nominal
	V08 – Formação Acadêmica	Qualitativa	Nominal
	V09 – Experiência	Qualitativa	Nominal

Fonte: Elaborada pela autora

O grupo 03 é composto por variáveis que caracterizam o município onde a Unidade Central de Controle Interno da prefeitura está inserida, como disposto no quadro 8.

Quadro 8 - Característica do Município

GRUPO 03	VARIÁVEIS	TIPOS DE VARIÁVEIS	ESCALA DE MENSURAÇÃO
Característica do Município	V10 – Mesorregião	Qualitativa	Nominal
	V11 – Receitas Correntes	Quantitativa	Contínua
	V12 – Tamanho da População	Quantitativa	Discreta
	V13 – Área da unidade territorial (km ²)	Quantitativa	Contínua
	V14 – Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)	Quantitativa	Contínua

Fonte: Elaborada pela autora

O quarto grupo listado é formado pelas práticas de controle implantadas na administração pública. Destaca-se que, de acordo com Grazziotin (2002), as atividades de

controle são os procedimentos que asseguram que os planos e as diretrizes das organizações serão atingidos.

Por tanto, esse grupo é composto por variáveis que elencam as atividades de controladoria exercida nas prefeituras pernambucanas, sendo agrupadas de acordo com as Funções da Controladoria verificadas na literatura, como disposto no quadro 9.

Quadro 9 - Atividades da Controladoria Pública

GRUPO 04	SUB-GRUPO	VARIÁVEIS	TIPOS DE VARIÁVEIS	ESCALA DE MENSURAÇÃO
Atividades de Controladoria Pública	Função Contábil	V15- Acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária do município	Qualitativa	Nominal
		V16- Elaborar demonstrações contábeis do município	Qualitativa	Nominal
		V17- Elaborar e manter atualizado o plano de contas do município	Qualitativa	Nominal
		V18 - Gerenciar a contabilidade do município	Qualitativa	Nominal
	Função Gerencial-estratégica	V19- Acompanhar / fiscalizar a gestão administrativa / Operacional do município	Qualitativa	Nominal
		V20 - Avaliar resultados de planos, de orçamentos e/ou de programas públicos do município	Qualitativa	Nominal
		V21 - Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos do município	Qualitativa	Nominal
	Função Tributária	V22 - Supervisionar a arrecadação e a despesa do município	Qualitativa	Nominal
		V23- Realizar projeções de	Qualitativa	Nominal

		cenários de arrecadação de receitas e execução das despesas		
Atividades de Controladoria Pública	Função Proteção e controle dos ativos	V24 - Acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens móveis do município	Qualitativa	Nominal
		V25 - Acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens imóveis do município	Qualitativa	Nominal
	Função Controle interno	V26 - Apoiar os órgãos de controle externo	Qualitativa	Nominal
		V27 - Planejar, coordenar e executar funções de controle interno	Qualitativa	Nominal
		V28 - Planejar, coordenar e executar ações de Auditoria Interna	Qualitativa	Nominal
		V29 - Planejar, coordenar e executar ações de Corregedoria	Qualitativa	Nominal
		V30 - Planejar, coordenar e executar ações de Ouvidoria	Qualitativa	Nominal
		V31 - Planejar, coordenar e executar Ações de Transparência	Qualitativa	Nominal
		V32 – Monitorar a Regularidade Fiscal do Município	Qualitativa	Nominal
		V33 – Acompanhar e/ou fiscalizar as Prestações de Contas do município	Qualitativa	Nominal
		Função Controle de Riscos	V34 - Avaliar a execução dos contratos de gestão do município	Qualitativa

		V35 - Prevenir e combater a corrupção	Qualitativa	Nominal
--	--	---------------------------------------	-------------	---------

Fonte: Baseado em Suzart, Marcelino e Rocha (2009)

3.5 INSTRUMENTO DE COLETA

A seguir serão especificados os instrumentos de coleta de dados que foram utilizados na presente pesquisa. Destaca-se que todas as 35 (trinta e cinco) variáveis selecionadas para esse estudo foram consideradas na seleção dos instrumentos de coleta, de modo que se coletaram todas as informações através dessa etapa.

As pesquisas quanto aos procedimentos técnicos utilizados para coleta de dados podem ser classificadas em: bibliográfica, documental, experimental, ex-post facto, estudo de corte, levantamento, estudo de caso, estudo de campo, pesquisa-ação e pesquisa-participante (GIL, 2002).

Lakatos e Marconi (2003, p. 163) explicam que:

a seleção do instrumental metodológico está, portanto, diretamente relacionada com o problema a ser estudado; a escolha dependerá dos vários fatores relacionados com a pesquisa, ou seja, a natureza dos fenômenos, o objeto da pesquisa, os recursos financeiros, a equipe humana e outros elementos que possam surgir no campo da investigação.

Os autores explicam ainda que nas investigações, em geral, nunca se utiliza apenas um método ou uma técnica, e nem somente aqueles que se conhece, mas todo os que forem necessários ou apropriados para determinado caso.

Segundo Yin (2001, p. 120), a triangulação fundamenta-se na lógica de se utilizar várias fontes de evidências. Dessa forma, a utilização de vários procedimentos de coleta de dados decorre da necessidade de conhecer melhor o objeto de estudo investigado e da ausência das informações necessárias através de um único instrumento.

Nesse sentido, para o desenvolvimento da investigação realizada nesse estudo foram utilizados dois procedimentos para coleta de dados: documental e levantamento.

A pesquisa documental, segundo Gil (2002), é muito semelhante à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes: enquanto a bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores, a documental vale-se de materiais que não receberam, ainda, análise crítica.

Dessa forma, as variáveis que estão contempladas no grupo 03, referente às características do município, foram coletadas através de dados extraídos no sítio institucional do IBGE e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), conforme apêndice A deste estudo.

Já as variáveis contempladas no grupo 01, 02 e 04 foram coletadas através de um questionário de pesquisa, aplicado aos responsáveis pelas UCCIs das prefeituras pernambucanas que estão contempladas no universo desse estudo.

Após o aprofundamento a respeito da temática, foi elaborado um questionário semiestruturado. O instrumento de coleta foi construído com o objetivo de identificar as características gerais, as características do responsável, as funções de controladoria desempenhadas, bem como as atividades desenvolvidas no âmbito de cada função.

Para a validação do questionário, foram utilizadas duas técnicas: grupo focal com especialistas do tema e pré-teste em uma amostra do universo.

Quanto ao grupo focal, foi realizado, no dia onze de julho de 2016, com 05 (cinco) Diretores da Controladoria Geral do Estado que atuam nas áreas de estudos especiais e projetos estratégicos, controle da qualidade dos gastos, ouvidoria e controle social, orientação ao gestor público e auditoria e prestação de contas.

Vergara (2004, p. 56) afirma que “Grupos focais é um grupo reduzido de pessoas com as quais o pesquisador discute sobre o problema a ser investigado, de modo a obter mais informações sobre ele, dar-lhe um foco, um afunilamento, bem como uma direção ao conteúdo dos instrumentos de coleta de dados”.

Quanto à seleção dos participantes, Bender e Ewbank (1994) apontam duas possibilidades para a seleção, seja por meio de estratégias aleatórias ou por meio de estratégias de conveniência. Em determinadas ocasiões, uma estratégia pode ser considerada como ideal em termos de rigor. Nesse sentido, a escolha dessa equipe técnica ocorreu pelo fato de todos serem Gestores Governamentais de Controle Interno (GGCI), possuírem cargos de gestão em uma Controladoria do Poder Executivo Estadual, bem como larga experiência na gestão pública.

O sucesso desta técnica depende, contudo, da troca de ideias entre os participantes e discussão do tema em questão. Nesse contexto, o grupo focal realizado proporcionou uma rica discussão e o desdobramento das variáveis referentes às atividades de controle, conforme enquadramento da Função de Controladoria. Além disso, foram avaliados também esclarecimentos dos conceitos das Funções de Controladoria, estruturação das seções,

extensão do questionário e formato de aplicação. Sendo assim, foram realizados todos os ajustes solicitados pela equipe de validação técnica antes de iniciar a etapa seguinte de validação do questionário.

Dessa forma, para garantir maior confiabilidade ao processo de levantamento dos dados e assegurar o esclarecimento de qualquer dúvida que poderia surgir quanto ao preenchimento do instrumento de pesquisa foram realizados pré-testes.

Para a etapa do pré-teste foram selecionadas 04 (quatro) UCCIs devido à acessibilidade, quais sejam: Prefeitura de Gravatá, Prefeitura de São Lourenço da Mata, Prefeitura de Paudalho e Prefeitura de Ipojuca.

O pré-teste foi realizado no período de 13 a 18 de julho de 2016. Essa etapa foi acompanhada presencialmente pela pesquisadora durante o período de aplicação do questionário. Porém cabe destacar que não houve nenhuma interferência da pesquisadora durante o período em que os responsáveis pelas UCCIs estavam respondendo o questionário, uma vez que não se pretendia gerar vieses nas respostas. No entanto, durante o processo foram mapeadas as dúvidas, tempo de resposta e completude dos itens abordados, bem como discutida com os respondentes após o término da aplicação do instrumento de coleta.

A realização do pré-teste proporcionou alguns ajustes de escrita das questões para evitar posteriores dúvidas, no entanto não houve alterações de estrutura das seções ou de questões do instrumento de coleta.

Dessa forma, após o pré-teste foram realizados os ajustes necessários e procedeu-se com o início da aplicação do questionário nas demais UCCIs que compõem o universo da pesquisa. Destaca-se que o questionário encontra-se apensado a esta pesquisa, no apêndice B.

3.6 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

No que tange ao procedimento de coleta de dados, foi utilizado o meio eletrônico de envio de questionários através do sistema SurveyMonkey. O *link* de acesso ao questionário foi disponibilizado para todas as 183 prefeituras que compõem o universo de pesquisa desse estudo, em atenção aos responsáveis pelas UCCIs, através de e-mails, mensagem enviadas nos sítios institucionais das prefeituras e/ou portais de transparência dos municípios.

O questionário ficou disponibilizado no período de 25 de julho de 2016 a 05 de outubro de 2016. A tabela 1 demonstra o número de questionários respondidos detalhado por

mesorregião, como também o percentual obtido do total de respostas, alcançando o universo efetivo de 23,50%. Destaca-se que foram considerados apenas os questionários respondidos completamente, sendo descartadas as respostas coletadas de forma parcial.

Tabela 1 – Número de questionários recebidos por mesorregião e percentual de resposta

Mesorregião	Frequência	Percentual
Agreste	16	22,54%
Metropolitana do Recife	07	50,00%
São Francisco	03	20,00%
Sertão	08	19,51%
Zona da Mata	09	21,43%
Total	43	23,50%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

3.7 TRATAMENTO DOS DADOS COLETADOS

O estudo é caracterizado pelo uso da quantificação, seja por considerar a população, seja na forma da coleta de dados, seja no tratamento deles através de técnicas estatísticas. No entanto, Goldemberg (2004) destaca que mesmo numa pesquisa quantitativa é observada a objetividade do pesquisador.

Após a realização da pesquisa, os dados coletados foram agrupados e analisados, e receberam tratamento com as ferramentas adequadas, na perspectiva de responder os objetivos propostos pelo trabalho. Nesse sentido, foi utilizada a estatística descritiva e a estatística inferencial.

Desse modo, inicialmente foi realizado uma análise descritiva dos dados coletados. Conforme Silvestre (2007), a estatística descritiva é constituída pelos conjuntos de métodos destinados à organização e descrição dos dados através de indicadores sintéticos ou sumários.

Tendo em vista que o objetivo é a partir da análise da população estabelecer suas características, através dessa análise foi possível organizar, apresentar e sintetizar os dados, utilizando essencialmente medidas descritivas.

Posteriormente, visando verificar se existia relação entre as funções exercidas pelas Controladorias e as características dos municípios, utilizou-se a estatística inferencial.

Para tanto, realizou-se um teste de normalidade para aferir se a variável provém de uma população que apresenta uma distribuição normal. Como se tratavam de variáveis

quantitativas foi realizado o Teste Shapiro-Wilk. Além disso, realizou-se também o Teste de Levene, uma vez que o bom desempenho dos testes paramétricos exige que as variâncias nele envolvidas sejam homogêneas, tornando passíveis as comparações.

Após a verificação da normalidade e da homogeneidade das variáveis quantitativas, prosseguiu-se com a aplicação do Teste não paramétrico de Mann Whitney para analisar as variáveis que não apresentam distribuição normal, e o Teste t de Student para analisar a que apresenta uma distribuição dentro da normalidade. Além disso, também foi aplicado o Teste da Razão de Verossimilhança, uma vez que o estudo também analisou uma variável nominal.

O nível de significância adotado no estudo foi de 5% e o software utilizado foi o *Statistical Package for Social Sciences (SPSS) 22.0*.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS DAS CONTROLADORIAS

Neste tópico serão apresentados os resultados encontrados na pesquisa em pauta, obtidos através da aplicação de questionários, referente às características gerais do universo efetivo desse estudo.

Como abordado no referencial teórico, não existe uma padronização quanto à nomenclatura (V01) das áreas de controle no setor público, sendo ora chamada de Controladoria, ora chamada de Controle Interno e até mesmo de Auditoria Interna, em alguns casos apontados pela literatura. Nesse contexto, a tabela 2 apresenta como estão denominadas as UCCIs no âmbito do controle municipal no estado de Pernambuco.

Tabela 2 – Nomenclatura adotada

Nomenclatura	Frequência	Percentual
Controladoria Geral do Controle Interno	02	4,65%
Controladoria Geral do Município	11	25,58%
Controle Interno Municipal	01	2,33%
Coordenação de Controle Interno	03	6,98%
Coordenadoria de Controle Interno	08	18,60%
Órgão Central de Controle Interno	02	4,65%
Sistema de Controle Interno	06	13,95%
Secretaria de Controle Interno	06	13,95%
Superintendência do Sistema de Controle Interno	01	2,33%
Unidade de Controle Interno	03	6,98%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Verificou-se uma pulverização quanto à nomenclatura, sendo a nomenclatura de Controladoria Geral do Município a mais recorrente com 25,68%. Observou-se ainda que apesar dos resultados apresentarem dez tipos de nomenclaturas, as mesmas são variações da terminologia de Controladoria e Controle Interno, corroborando com a dualidade encontrada na literatura.

Na tabela 3, verificou-se que apesar da nomenclatura Controladoria Geral do Município ser a mais utilizada, a terminologia controle interno é a mais frequente no universo pesquisado, representando 69,77%.

Tabela 3 – Terminologia

Terminologia	Frequência	Percentual
Controladoria	13	30,23%
Controle Interno	30	69,77%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à posição ocupada na estrutura organizacional (V02) dessas áreas, observou-se que mais da metade são unidades vinculadas ao gabinete das prefeituras municipais, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Posição ocupada na estrutura organizacional

Posição	Frequência	Percentual
Secretaria	08	18,60%
Órgão com status de Secretaria	09	20,93%
Unidade vinculada ao Gabinete da Prefeitura	22	51,16%
Unidade vinculada à Secretaria de Finanças	01	2,33%
Outra	03	6,98%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Destaca-se ainda que por outro lado 18,60% já são secretarias municipais e 20,93% já possuem o *status* de secretaria, perfazendo um total de 39,53% do universo efetivo. Além disso, o estudo também identificou que 6,98% são unidades vinculadas à Secretaria de Administração de algumas prefeituras municipais.

Já com relação à carga horária (V03), a tabela 5 apresenta que em torno de 70% do universo da pesquisa possui uma carga horária diária de 6 horas.

Tabela 5 – Carga horária

Carga horária diária	Frequência	Percentual
4 horas/dia	02	4,65%
6 horas/dia	30	69,77%
8 horas/dia	10	23,26%
Outra	01	2,33%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, também foram encontradas unidades que trabalham 4 horas/dia e 8 horas/dia, representando respectivamente 4,65% e 23,26%. Existe também uma unidade que não possui horário estabelecido, sendo flexível de acordo com a necessidade.

Existe uma corrente na literatura que acredita que a criação de uma carreira específica para o controle (V04) fortaleceria as atividades de Controladoria na área pública, uma vez que diminuiria a rotatividade das pessoas que atuam no setor, bem como possibilitaria autonomia de atuação. Nesse contexto, observou-se, conforme tabela 6, que apenas 10 UCCIs possuem uma carreira de controle, representando 23,26%.

Tabela 6 – Carreira específica de controle

Carreira Específica de Controle	Frequência	Percentual
Não	33	76,74%
Sim	10	23,26%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Apesar da baixa representatividade, a existência de carreiras para o controle municipal pode sugerir o início da mudança na cultura do controle municipal. No entanto, assim como não existe uma uniformidade quanto à nomenclatura das UCCIs, esse comportamento foi encontrado para a nomenclatura das carreiras de controle identificadas no estudo, conforme tabela 7.

Tabela 7 – Nomenclatura adotada para a carreira específica de controle

Nomenclatura da Carreira	Frequência	Percentual
Agente de Controle Interno	01	10,00%
Analista de Controle Interno e Auxiliar de Controle Interno	01	10,00%
Analista de Controle Interno	01	10,00%
Supervisor de Controle Interno e Analista de Controle Interno	01	10,00%
Técnico de Controle Interno	05	50,00%
Não informada	01	10,00%
Total	10	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Analisando os dados acima, percebeu-se que algumas prefeituras possuem mais de um cargo criado para área de controle, representando 20% dessa amostra. Apesar da diversificação encontrada, 50% das carreiras são denominadas de Técnico do Controle Interno.

Ressalta-se que a falta de padronização das terminologias encontradas nesse estudo ocorre devido à ausência de identidade organizacional, enfatizada pela ausência de modelagem que a área de controle no setor público ainda possui.

Outro aspecto analisado no estudo foi tipo de enquadramento funcional na área de controle governamental, uma vez que os Tribunais de Contas vêm cada vez mais enfatizando a necessidade da existência de servidores efetivos para atuar do desenvolvimento das atividades de controle nos municípios. Na tabela 8, observa-se a frequência e percentual dos enquadramentos funcionais encontrados nas UCCIs das prefeituras pernambucanas.

Tabela 8 – Enquadramento funcional por município

Enquadramento Funcional por Município	Frequência	Percentual
Servidor da Carreira de Controle do Município	13	30,95%
Servidor que não seja da Carreira de Controle do Município	18	42,86%
Servidor Contratado por Tempo Determinado	01	2,38%
Funcionário apenas Comissionado	32	76,19%
Funcionário Terceirizado	01	2,38%
Estagiário	04	9,52%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nota-se que em 32 unidades existem funcionários comissionados, representando 76,19%. O expressivo percentual de representatividade dos comissionados nessas áreas

enaltece um dos aspectos que mais dificultam a continuidade das ações do controle municipal, uma vez que os profissionais comissionados possuem um alto índice de rotatividade devido à característica da natureza do cargo. Nesse sentido, a rotatividade de profissionais dessa área pode dificultar a formação e manutenção do capital intelectual da organização. Por outro lado, cabe destacar também que se espera desses profissionais contribuições relevantes para o desenvolvimento das atividades de controle, principalmente pela experiência do mercado privado, oxigenando a gestão pública municipal.

Observou-se ainda que 42,86% possuem em seu quadro funcional servidores que apesar de não serem da área de controle são profissionais da gestão pública podem agregar, uma vez que possuem experiência em diversos setores da organização governamental, contribuindo para o desenvolvimento das atividades de controle.

Além disso, apesar de apenas 10 respondentes informarem que possuem carreira específica de controle municipal, nesse quesito identificou-se que 13 prefeituras apresentam em seu quadro servidor da área de controle municipal. No entanto, não se pode afirmar que existem erros nas informações coletadas, uma vez que pode haver servidores da carreira de controle municipal cedidos para outros municípios.

Outro aspecto relevante com relação aos profissionais lotados nas áreas de controle municipal é sua quantidade (V05), conforme disposto na tabela 9.

Tabela 9 – Quantidade de profissionais lotados por município

Quantidade de Profissionais Lotados	Frequência	Percentual
Apenas 01	12	27,91%
02 a 05	24	55,81%
06 a 10	04	9,30%
11 a 15	02	4,65%
16 a 20	0	0,00%
20 a 25	0	0,00%
Mais de 25	01	2,33%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A grande maioria dessas áreas é composta de 02 a 05 profissionais, representando 55,81%. No entanto, cabe destacar que em 12 prefeituras a área de controle é composta exclusivamente por seu responsável, ou seja, em 27,91% dos municípios apenas uma única pessoa é responsável por controlar todos os gastos municipais.

Por outro lado, identificou-se também que existe 01 prefeitura que possui no quadro de controle de seu município mais de 25 profissionais, representando apenas 2,33% do universo.

Nesse contexto, pode-se afirmar que a maioria, mais de 80% do universo efetivo, é composta por um quantitativo pequeno de profissionais, que variam entre 01 e 05 pessoas. A ausência de profissionais nessas áreas pode afetar diretamente a quantidade e qualidade dos serviços prestados à sociedade, pois o volume de atividades de controle a serem realizadas na gestão municipal pode ser comprometido devido à ausência de profissionais.

Contudo, é importante destacar que a diferença do quantitativo de profissionais que atuam no controle municipal pode ocorrer em decorrência dos diferentes portes dos municípios.

Tão importante quanto o quantitativo de profissionais alocados ao controle municipal está o orçamento que essas áreas possuem para desenvolver suas atividades, ou seja, os recursos que serão disponibilizados para realização das ações. Nessa perspectiva, questionou-se aos respondentes se as UCCIs dos municípios possuíam rubrica orçamentária na LOA do exercício de 2016. A tabela 10 apresenta que 46,51% possuem rubrica orçamentária exclusiva para o controle municipal. No entanto, 07 unidades não sabem nem informar quanto a sua existência, representando 16,28%.

Tabela 10 – Existência de rubrica orçamentária na LOA dos municípios

Rubrica Orçamentária	Frequência	Percentual
Não	16	37,21%
Não sabe Informar	07	16,28%
Sim	20	46,51%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Esse desconhecimento sobre os aspectos orçamentários que envolvem diretamente a área de controle é preocupante, uma vez que o responsável por essa área precisa desse tipo de informações inclusive para realizar o planejamento da atuação da área durante o exercício. Além disso, a ausência de rubrica orçamentária, que ocorre em 37,21% das áreas pesquisadas também é outro agravante, porque prejudica o planejamento devido à incerteza de recursos para subsidiar ações planejadas ou até mesmo a previsão das mesmas.

No entanto, cabe destacar que o fato de algumas UCCIs não possuir rubrica específica não significa que ficam sem orçamento, apenas não possuem gestão do recurso que será viabilizado para execução das atividades de controle municipal, dificultando a elaboração do planejamento anual das ações a serem realizadas por essa área.

Nos casos em que as áreas de controle municipal possuem rubrica, que representam 46,51%, observou-se que o valor total da dotação orçamentária anual (V06) é bem divergente, conforme tabela 11.

Tabela 11 – Dotação orçamentária Anual na LOA dos municípios

Dotação Orçamentária Anual	Frequência	Percentual
Até R\$10.000,00	01	2,33%
R\$10.000,01 a R\$ 50.000,00	04	9,30%
R\$50.000,01 a R\$100.000,00	03	6,98%
R\$100.000,01 a R\$500.000,00	09	20,93%
R\$500.000,01 a R\$1.000.000,00	01	2,33%
Mais de R\$1.000.000,00	02	4,65%
Total	20	46,51%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Verificou-se que a maioria dos valores previstos na dotação orçamentária encontra-se no intervalo de R\$100.000,01 a R\$500.000,00, correspondendo a 09 prefeituras, o que representa 20,93% do universo efetivo do estudo. Apenas 4,65% desse universo possuem dotação superior a R\$1.000.000,00. Por outro lado, existe 01 prefeitura que disponibilizou menos de R\$10.000,00 para a área de controle municipal. Essa diversidade quanto aos valores alocados nessas áreas podem influenciar o volume de serviços prestados, afetando diretamente a eficiência da atuação do controle municipal.

No entanto, cabe destacar que as divergências encontradas podem ocorrer em decorrência dos diferentes portes dos municípios.

4.2 CARACTERÍSTICAS DOS RESPONSÁVEIS

Neste tópico serão apresentados os resultados encontrados no estudo referente às características dos responsáveis pelas UCCIs.

O primeiro aspecto questionado refere-se à nomenclatura do cargo (V07) utilizada pelos responsáveis, conforme tabela 12.

Tabela 12 – Nomenclatura do cargo

Nomenclatura do Cargo	Frequência	Percentual
Auditor	0	0,00%
Controlador	29	67,44%
Secretário	04	9,30%
Outra	10	23,26%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observou-se que a maioria dos responsáveis pelo controle municipal são denominados de Controlador, representando 67,44% dos municípios. No entanto, em 04 prefeituras esse cargo é chamado de Secretário, perfazendo 9,30% do universo. Porém, cabe destacar ainda que 10 municípios, que representa 23,26%, denominam seus responsáveis de Coordenadores.

Nesse sentido, verifica-se que as denominações para os responsáveis pelo controle municipal encontradas nesse estudo refletem as nomenclaturas que essas áreas possuem, conforme apresentado na tabela 02.

Outra característica identificada nesse estudo refere-se à formação do responsável (V08) pelas UCCIs, conforme tabela 13.

Tabela 13 – Formação acadêmica

Formação	Frequência	Percentual
Não possui graduação em nível superior	01	2,33%
Graduação em Administração	07	16,28%
Graduação em Ciências Contábeis	10	23,26%
Graduação em Ciências Jurídicas/Direito	15	34,88%
Não sabe informar	0	0,00%
Outro	10	23,26%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Verificou-se que a maioria dos responsáveis possuem graduação em administração, ciências contábeis e ciências jurídicas/direito, representando 16,28%, 23,26% e 34,88%, respectivamente. No entanto, cabe destacar que em 10 municípios, que representam 23,26%

dos municípios que responderam a pesquisa, os responsáveis possuem formação nas mais diversas áreas, tais como: medicina veterinária, ciências biológicas, enfermagem, serviço social, pedagogia e licenciatura em letras. Destaca-se que em apenas uma prefeitura foi verificado que o responsável pela UCCI não possuía graduação em nível superior, correspondendo a 2,33% do universo efetivo.

Além da formação acadêmica, o presente estudo se propôs a identificar se os responsáveis possuíam experiência anterior ao cargo na UCCI em área relacionada ao controle (V09), conforme disposto na tabela 14.

Tabela 14 – Experiência anterior em área relacionada a controle

Experiência anterior	Frequência	Percentual
Não	18	41,86%
Não sabe informar	0	0,00%
Sim	25	58,14%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Verificou-se que 58% dos responsáveis pelas UCCIs possuem experiência anterior ao cargo exercido relacionado à área de controle. Esse resultado é muito interessante, pois por se tratar de uma área recentemente criada, comparada a outras áreas da gestão pública, a experiência desses profissionais podem contribuir para a implementação e consolidação das atividades de controle na gestão municipal.

4.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

4.3.1 Atividades da Função Contábil

A investigação quanto às atividades realizadas pelas UCCIs nas prefeituras de Pernambuco iniciou-se pelas que compõem a função contábil. Nesse sentido, partiu-se do questionamento aos respondentes da pesquisa se os mesmos executavam essa função que corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade. Na tabela 15, verificou-se que 25,58% responderam que não executavam essa função.

Tabela 15 – Execução da função contábil

Realização da Função Contábil	Frequência	Percentual
Não	11	25,58%
Sim	32	74,42%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, apesar de 11 prefeituras afirmarem que não executavam a função contábil, apenas 09 respondentes posteriormente ao serem questionados sobre quais atividades realizavam referente a essa função assinalaram que não executavam a função contábil, conforme pode ser observado no quadro 10.

Quadro 10 – Atividades da Função Contábil realizadas

Prefeitura Municipal/ Atividades	Não Exerce a Função Contábil	Acompanhar/ fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária do município	Elaborar demonstrações contábeis do município	Elaborar e manter atualizado o plano de contas do município	Gerenciar a contabilidade do município	Outras Atividades relacionadas à Função Contábil
PM01		X				
PM02		X				
PM03		X				
PM04		X		X		
PM05		X				
PM06		X				
PM07		X			X	
PM08		X				
PM09		X				
PM10		X				
PM11		X	X		X	
PM12	X					
PM13		X				
PM14	X					
PM15	X					
PM16		X				
PM17		X				
PM18		X				
PM19		X				
PM20		X			X	
PM21		X				
PM22		X				
PM23	X					
PM24	X					
PM25		X			X	
PM26		X				
PM27		X		X		
PM28		X				
PM29	X					

PM30		X				
PM31		X				
PM32		X				
PM33		X				
PM34	X					
PM35		X				
PM36		X	X		X	
PM37		X				
PM38	X					
PM39		X				
PM40	X					
PM41		X				
PM42		X	X	X	X	
PM43		X				

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Tais divergências podem sugerir que alguns responsáveis pelas UCCIs não entendem o conceito da função contábil, uma vez que o mesmo foi apresentado no momento em que a pergunta foi realizada. Além disso, podem também desconhecer quais atividades compõem essa função, pois essa informação foi disponibilizada posteriormente. Ressalta-se, no entanto, que o questionário apresentava um campo para que o respondente informasse se realizava outra atividade relacionada a essa função que não estava detalhada anteriormente.

Diante do exposto, a análise a seguir será baseada nas respostas quanto às atividades realizadas da Função Contábil, baseadas na consolidação apresentada no quadro 10. Dessa forma, a tabela 16 apresenta que 20,93% dos respondentes não exercem a função contábil.

Tabela 16 – Não Exercício da função contábil

Não Exercício da Função Contábil	Frequência	Percentual
Não	34	79,07%
Sim	09	20,93%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observou-se que 79,07% dos municípios informaram que executam a função contábil, uma vez que se utilizou como critério a não seleção da afirmativa “não exerce a função contábil”. Destaca-se que a pergunta sobre as atividades realizadas apresentava uma orientação que caso o leitor não realize nenhuma atividade dessa função deverá marcar a opção "Não Exerce a Função Contábil". Além disso, nesse momento o leitor visualizava todas as atividades detalhadas da função contábil, selecionadas pela pesquisa e apresentadas no quadro 10.

Quanto à atividade “Acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária do município” (V15), verificou-se que 34 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 79,07% do universo efetivo, conforme pode ser observado na tabela 17.

Tabela 17 – Execução da atividade acompanhar/ fiscalizar a gestão contábil, financeira

Acompanhamento/fiscalização da gestão contábil, financeira e orçamentária	Frequência	Percentual
Não	09	20,93%
Sim	34	79,07%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Cabe destacar que a atividade de “Acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária do município” é realizada por todos os respondentes que executam a função contábil. E aos serem questionados sobre de que forma essa atividade é realizada, observou-se algumas respostas, onde se destacam:

- Através de relatórios, balancetes e demonstrações contábeis;
- Realizando de auditorias;
- Por meio do próprio sistema contábil, analisando o lançamento da receita bem como a execução das despesas (empenho, liquidação e pagamento).

Quanto à atividade “Elaborar demonstrações contábeis do município” (V16), verificou-se que apenas 03 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 6,98%, de acordo com a tabela 18.

Tabela 18 – Execução da atividade elaborar demonstrações contábeis do município

Elaboração das demonstrações contábeis	Frequência	Percentual
Não	40	93,02%
Sim	03	6,98%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Sendo assim, percebeu-se que a grande maioria das UCCIs do estado de Pernambuco não executa tal atividade, podendo a mesma ser terceirizada para escritórios contábeis ou realizada por outra área da prefeitura dos municípios.

A mesma situação encontrou-se ao questionar sobre a realização da atividade de “Elaborar e manter atualizado o plano de contas do município” (V17), conforme tabela 19.

Tabela 19 – Execução da atividade elaborar e manter atualizado o plano de contas do município

Elaboração e manutenção atualizada do plano de contas do município	Frequência	Percentual
Não	40	93,02%
Sim	03	6,98%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dessa forma, verificou-se que 93,02% não realizam a atividade de elaboração e atualização do plano de contas. Além disso, destaca-se que os 03 respondentes que informaram que realizava essa atividade não responderam com que frequência à mesma era executada.

Conforme estabelecido pela STN, órgão regulador da convergência, por meio da Portaria nº 634/2013, todos os órgãos e entidades da Federação deverão adotar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Aqueles que descumprirem o plano de contas podem ser impedidos de receber transferências voluntárias, de contratar operações de crédito e de obter garantias da União para a contratação de operações de crédito externo.

Questionou-se ainda na pesquisa a realização pelas UCCIs da atividade “Gerenciar a contabilidade do município” (V18), exposto na tabela 20.

Tabela 20 – Execução da atividade gerenciar a contabilidade do município

Gerenciamento da contabilidade do município	Frequência	Percentual
Não	37	86,05%
Sim	06	13,95%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nota-se que 86,05% das UCCIs não realizam tal atividade. No entanto, observou-se uma curiosidade, pois apesar de 06 unidades informarem que executam o gerenciamento da contabilidade, apenas 03 unidades elaboram suas próprias demonstrações contábeis. Tal fato pode sugerir que em algumas prefeituras as UCCIs gerenciam atividades realizadas por outras áreas.

Além disso, como o questionário não detalhou todas as atividades existentes relacionadas à função contábil, perguntou-se aos respondentes se as áreas sob sua responsabilidade realizavam outras atividades relacionadas a essa função, conforme tabela 21.

Tabela 21 – Execução de outras atividades relacionadas à função contábil

Outras Atividades relacionadas à Função Contábil	Frequência	Percentual
Não	43	100,00%
Sim	0	0,00%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Como exposto acima, nenhum respondente informou sobre a realização de atividades da função contábil não contemplada pela pesquisa.

Pelo exposto, quanto à execução da função contábil, pode-se afirmar que a mesma encontra-se centralizada no acompanhamento e fiscalização da gestão contábil, financeira e orçamentária do município, uma vez que além de ser a atividade mais representativa, com 79,07%, na maioria das prefeituras é a única atividade da função contábil a ser executada.

Cabe destacar a importância da contabilidade para controladoria, uma vez que a mesma é responsável por fornecer os dados que irão subsidiar a tomada de decisão dos gestores. Dessa forma, verificou-se no estudo que as atividades relacionadas à Função Contábil precisam ser geridas pela controladoria para viabilizar uma maior confiabilidade e utilização dos dados contábeis referente aos municípios, contribuindo assim para eficiência da gestão pública municipal.

4.3.2 Atividades da Função Gerencial Estratégica

A segunda função a ser investigada foi a Gerencial Estratégica. Seguiu-se o mesmo critério anterior, questionando aos respondentes da pesquisa se os mesmos executavam essa

função que correspondem às atividades que visam o apoio à tomada de decisões e ao alcance dos objetivos organizacionais. Observou-se, então, que 86,05% informaram que executavam a Função gerencial, de acordo com a tabela 22.

Tabela 22 – Execução da função gerencial estratégica

Realização da Função Gerencial	Frequência	Percentual
Não	06	13,95%
Sim	37	86,05%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Porém, assim como ocorreu na análise desse aspecto na função contábil, verificou-se que apesar de 06 UCCIs afirmarem que não executavam a função gerencial estratégica, 08 respondentes, ao serem questionados posteriormente sobre quais atividades realizavam referente a essa função, selecionaram que não executavam a função gerencial estratégica, conforme pode ser observado no quadro 11.

Quadro 11 – Atividades da Função Gerencial Estratégica realizadas

Prefeitura Municipal/ Atividades	Não Exerce a Função Gerencial Estratégica	Acompanhar/fiscalizar a gestão administrativa/ operacional do município	Avaliar resultados de planos, de orçamentos e/ou de programas públicos do município	Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos do município	Outras Atividades relacionadas à Função Gerencial Estratégica
PM01	X				
PM02		X		X	
PM03		X			
PM04		X	X		
PM05		X		X	
PM06		X	X	X	
PM07		X	X	X	
PM08		X		X	
PM09		X			
PM10		X		X	
PM11	X				
PM12	X				
PM13		X			
PM14		X			
PM15				X	
PM16		X	X		
PM17		X	X	X	
PM18		X		X	
PM19		X			
PM20		X			
PM21	X				

PM22		X	X	X	
PM23		X		X	
PM24	X				
PM25	X				
PM26		X			
PM27		X	X	X	
PM28		X			X
PM29		X			
PM30		X			
PM31		X	X		
PM32		X			
PM33		X	X	X	
PM34		X			
PM35		X			
PM36	X				
PM37		X			
PM38		X		X	
PM39				X	
PM40		X			
PM41		X			
PM42		X	X	X	
PM43	X				

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A discordância entre as respostas pode sugerir que algum respondente não entende o conceito da função gerencial estratégica, uma vez que o mesmo também foi apresentado no momento em que a pergunta foi realizada.

Utilizando o mesmo critério quanto à forma de investigação e de análise para todas as funções da controladoria, após o questionamento do exercício da função gerencial estratégica, foram apresentadas atividades relacionadas à mesma. Desse modo, a análise posterior será baseada nas respostas quanto às atividades realizadas da função gerencial estratégica, baseada nos dados consolidados apresentados no quadro 11.

Sendo assim, a tabela 23 apresenta que 18,60% dos respondentes não exercem a função gerencial estratégica.

Tabela 23 – Não Exercício da função gerencial estratégica

Não Exercício da Função Gerencial Estratégica	Frequência	Percentual
Não	35	81,40%
Sim	08	18,60%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nota-se que 81,40% dos municípios informaram que executam a função gerencial, pois se utilizou como critério a não seleção da afirmativa “não exerce a função gerencial”. Destaca-se que a pergunta sobre as atividades realizadas apresentava uma orientação que caso o leitor não realize nenhuma atividade dessa função deverá marcar a opção "Não Exerce a Função Gerencial Estratégica".

Além disso, nesse momento o leitor visualizava todas as atividades detalhadas da função gerencial, selecionadas pela pesquisadora e apresentadas no quadro 11.

Quanto à atividade “Acompanhar/fiscalizar a gestão administrativa/operacional do município” (V19), verificou-se que 33 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 76,74% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 24.

Tabela 24 – Execução da atividade acompanhar/ fiscalizar a gestão administrativa/ operacional do município

Acompanhamento/fiscalização da gestão administrativa/ operacional	Frequência	Percentual
Não	10	23,26%
Sim	33	76,74%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observa-se que a atividade de “Acompanhar/fiscalizar a gestão administrativa/operacional do município” é realizada pela grande maioria dos respondentes que executam a função gerencial estratégica. E ao questionar aos mesmos sobre a forma com que essa atividade era realizada, observou-se algumas respostas, dentre as quais destaca-se:

- Através da seleção e monitoramento de ações corretivas que devem ser realizadas pelas secretarias da prefeitura na resolução dos problemas encontrados;
- Por meio de auditorias;
- Através de relatórios e visitas *in loco* nas secretarias do município;
- Analisando índices que reflitam o funcionamento das atividades

Quanto à atividade “avaliar resultados de planos, de orçamentos e/ou de programas públicos do município” (V20), verificou-se que 33 prefeituras não executam essa atividade, correspondendo a 76,74%, de acordo com a tabela 25.

Tabela 25 – Execução da atividade avaliar resultados de planos, de orçamentos e/ou de programas públicos do município

Avaliação dos resultados de planos, de orçamentos e/ou de programas públicos	Frequência	Percentual
Não	33	76,74%
Sim	10	23,26%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dessa forma, verifica-se que 23,26% realizam a atividade de avaliar resultados de planos, de orçamentos e/ou de programas públicos do município. Além disso, destaca-se que alguns dos 10 respondentes que realizavam essa atividade, em média bimestralmente, as fazia através de análise de relatórios, debates e estudos com atores envolvidos e avaliando a execução entre o planejado e o realizado, considerando os impactos econômicos que possam ter afetado o desempenho e manutenção das atividades municipais.

Questionou-se ainda a realização pelas UCCIs da atividade “Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos do município” (V21), evidenciado na tabela 26.

Tabela 26 – Execução da atividade propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos do município

Proposta de medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos	Frequência	Percentual
Não	27	62,79%
Sim	16	37,21%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Constatou-se que 62,79% não realizam tal atividade, ou seja, apenas 16 prefeituras executam proposições de medidas de racionalização dos gastos públicos, perfazendo 37,21% do universo efetivo. A baixa adesão das prefeituras a essa atividade caminha na “contramão” da eficiência dos gastos públicos, uma vez que a escassez de recursos é cada vez maior e a falta de ações para minimizar os impactos gerados pela ausência de erário necessita de

estratégia para fazer “mais com menos”, ou seja, viabilizar mais serviços públicos de qualidade à sociedade utilizando menos recursos governamentais.

Além do mais, buscando conhecer possíveis atividades relacionadas à função gerencial estratégica não destacadas nesse estudo, a pesquisa questionou se os respondentes realizavam outra atividade relacionada a essa função que não havia sido contemplada no questionário. Conforme tabela 27, observou-se que apenas 01 prefeitura informou que executava, representando 2,33% dos respondentes.

Tabela 27 – Execução de outras atividades relacionadas à função gerencial estratégica

Outras Atividades relacionadas à Função Gerencial Estratégica	Frequência	Percentual
Não	42	97,67%
Sim	01	2,33%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, ao verificar o detalhamento da atividade relacionada à função gerencial estratégica, verificou-se que o respondente informou que exercia “auditoria por amostragem”. Essa atividade, de acordo com o entendimento adotado nesse estudo, encontra-se enquadrada na função controle interno, que será abordada posteriormente. Dessa forma, tal fato sugere que o respondente desconhece o alinhamento das atividades que exerce com as correspondentes funções da controladoria, enaltecendo a fragilidade do conhecimento teórico sobre a temática.

4.3.3 Atividades da Função Tributária

A terceira função a ser investigada foi a Tributária. Analisando o questionamento realizado aos respondentes da pesquisa sobre a execução da função que correspondem às atividades relativas à contabilidade tributária (ou fiscal), com o objetivo de atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e em normas tributárias, observou-se que 69,77% informaram que executavam a Função Tributária, de acordo com a tabela 28.

Tabela 28 – Execução da função tributária

Realizam a Função Tributária	Frequência	Percentual
Não	13	30,23%
Sim	30	69,77%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, apesar de 13 respondentes afirmarem que não realizavam a função tributária, ao serem questionados sobre quais atividades realizavam referente a essa função 23 responderam que não executavam a função tributária, conforme pode ser observado no quadro 12.

Quadro 12 – Atividades da Função Tributária realizadas

Prefeitura Municipal/ Atividades	Não Exerce a Função Tributária	Supervisionar a arrecadação de receita e a execução de despesa do município	Realizar projeções de cenários de arrecadação de receitas e execução de despesas	Outras Atividades relacionadas à Função Tributária, especificar:
PM01	X			
PM02	X			
PM03	X			
PM04		X		
PM05	X			
PM06	X			
PM07		X		
PM08	X			
PM09	X			
PM10		X		
PM11		X		
PM12	X			
PM13	X			
PM14	X			
PM15	X			
PM16		X		
PM17		X		
PM18		X		
PM19		X		
PM20		X		
PM21	X			
PM22		X		
PM23		X		
PM24	X			
PM25		X		
PM26		X		
PM27		X	X	
PM28		X		
PM29		X		
PM30	X			X
PM31		X		

PM32	X		
PM33		X	
PM34		X	
PM35	X		
PM36	X		
PM37		X	
PM38		X	
PM39		X	
PM40	X		
PM41	X		
PM42	X		
PM43		X	

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O aumento do número de respostas quanto ao não exercício da função tributária novamente sugere que alguns responsáveis pelas UCCIs não entende o conceito das funções da controladoria, em especial da função tributária.

Seguindo com o mesmo critério quanto à forma de investigação e de análise, após o questionamento do exercício da função tributária, foram apresentadas atividades relacionadas à mesma. Desse modo, a análise seguinte baseia-se nas respostas quanto às atividades realizadas da função tributária, conforme informações apresentadas no quadro 12.

Sendo assim, a tabela 29 apresenta que 46,51% dos respondentes não exercem a função tributária.

Tabela 29 – Não Exercício da função tributária

Não Exercício da Função Tributária	Frequência	Percentual
Não	23	53,49%
Sim	20	46,51%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à atividade “Supervisionar a arrecadação de receita e a execução de despesa do município” (V22), verificou-se que 23 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 53,49% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 30.

Tabela 30 – Execução da atividade supervisionar a arrecadação de receita e a execução de despesa do município

Supervisão da arrecadação de receita e a execução de despesa	Frequência	Percentual
Não	20	46,51%
Sim	23	53,49%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Ressalta-se que a atividade de “Supervisionar a arrecadação de receita e a execução de despesa do município” é realizada por todos os respondentes que executam a função tributária. E aos serem questionados sobre de que forma essa atividade é realizada, observou-se algumas respostas:

- Através da análise de relatórios;
- Por meio do acompanhamento das inscrições na dívida ativa e execuções fiscais;
- Através de auditorias;
- Analisando demonstrativos e balancetes;
- Aferindo o cumprimento da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso, visando o equilíbrio orçamentário e financeiro;
- Analisando a arrecadação dos tributos, verificando o impacto do lançado com o arrecadado.

Quanto à atividade “Realizar projeções de cenários de arrecadação de receitas e execução de despesas” (V23), verificou-se que apenas 01 respondente selecionou que executava tal atividade, correspondendo a 2,33%, de acordo com a tabela 31.

Tabela 31 – Execução da atividade realizar projeções de cenários de arrecadação de receitas e execução de despesas

Realização de projeções de cenários de arrecadação de receitas e execução de despesas	Frequência	Percentual
Não	42	97,67%
Sim	01	2,33%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Sendo assim, 97,67% não realizam tal atividade, ou seja, quase a totalidade das UCCIs das prefeituras municipais de Pernambuco não possui a expertise de elaborar projeções de cenários referentes à arrecadação de receitas e execução de despesas do município. Tal achado coaduna para a falta de eficiência da gestão pública municipal, uma vez que a ausência de projeções tanto de receita quanto de despesas compromete e até mesmo pode inviabilizar o planejamento das ações a serem realizadas pela prefeitura dos municípios, afetando, assim, a qualidade dos serviços ofertados aos cidadãos.

Por conseguinte, buscando conhecer outras atividades relacionadas à função tributária que não foram elencadas no questionário, a pesquisa questionou se os respondentes realizavam outras atividades relacionadas a essa função. Conforme tabela 32, observou-se que apenas 01 prefeitura informou que executava, representando 2,33% dos respondentes.

Tabela 32 – Execução de outras atividades relacionadas à função tributária executada

Outras Atividades relacionadas à Função Tributária	Frequência	Percentual
Não	42	97,67%
Sim	01	2,33%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, ao verificar o detalhamento da atividade relacionada à Função Tributária, verificou-se que o respondente informou que exercia “supervisão”. Porém como essa atividade já havia sido elencada anteriormente no estudo, conforme a tabela 29, não se constatou uma nova atividade.

4.3.4 Atividades da Função Proteção e Controle de Ativos

A quarta função a ser investigada foi a Proteção e Controle de Ativos. Segundo os mesmos critérios utilizados nas funções anteriores, questionou-se aos responsáveis pelas UCCIs sobre a execução da função que correspondem às atividades de salvaguarda dos ativos da organização, sendo verificado que 76,74% informaram que executavam a Função Proteção e Controle de Ativos, de acordo com a tabela 33.

Tabela 33 – Execução da função proteção e controle de ativos

Realização da Função Proteção e Controle dos Ativos	Frequência	Percentual
Não	10	23,26%
Sim	33	76,74%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, apesar de 10 respondentes afirmarem que não realizavam a função proteção e controle de ativos, ao serem questionados sobre quais atividades realizavam referente a essa função, 14 responderam que não executavam a função proteção e controle de ativos, conforme pode ser observado no quadro 13.

Quadro 13 – Atividades da Função Proteção e Controle de Ativos realizadas

Prefeitura Municipal/ Atividades	Não Exerce a Função Proteção e Controle de Ativos	Acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens móveis do município	Acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens imóveis do município	Outras Atividades relacionadas à Função Proteção e Controle dos Ativos
PM01		X	X	
PM02		X	X	
PM03		X		
PM04		X	X	
PM05	X			
PM06		X	X	
PM07		X	X	
PM08		X	X	
PM09		X	X	
PM10		X		
PM11	X			
PM12		X	X	
PM13	X			
PM14		X	X	
PM15	X			
PM16	X			
PM17		X	X	
PM18		X	X	
PM19	X			
PM20	X			
PM21		X		
PM22		X	X	
PM23		X		
PM24	X			
PM25		X	X	
PM26		X		
PM27		X	X	
PM28		X		X
PM29			X	
PM30	X			

PM31		X	X	
PM32		X		
PM33		X	X	
PM34	X			
PM35	X			
PM36	X			
PM37		X	X	
PM38		X	X	
PM39		X		
PM40	X			
PM41	X			
PM42		X	X	
PM43		X	X	

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O crescimento do percentual de respostas quanto ao não exercício da Função Proteção e Controle de Ativos reiteram a fragilidade do entendimento que alguns responsáveis pelas UCCIs possuem quanto às funções da controladoria.

A análise a seguir baseia-se nas respostas quanto às atividades realizadas da função Proteção e Controle de Patrimônio, conforme informações apresentadas no quadro 13. Dessa forma, a tabela 34 apresenta que 32,56% dos respondentes não exercem a Função Proteção e Controle de Ativos. Desse modo, 14 prefeituras não executam atividades relacionadas a proteger e controlar os ativos, favorecendo possíveis danos ao patrimônio do município.

Tabela 34 – Não Exercício da função proteção e controle de ativos

Não Exercício da Função Proteção e Controle de Ativos	Frequência	Percentual
Não	29	67,44%
Sim	14	32,56%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observa-se que 67,44% dos municípios informaram que executam a Função Proteção e Controle de Ativos, uma vez que se utilizou como critério a não seleção da afirmativa “não exerce a Função Proteção e Controle de Ativos”.

Quanto à atividade “Acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens móveis do município” (V24), verificou-se que 28 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 65,12% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 35. A importância dessa atividade reside no fato de que as prefeituras que executam essa atividade

buscam evitar possíveis subtrações de bens móveis, bem como sua dilapidação, contribuindo para a proteção do patrimônio público.

Tabela 35 – Execução da atividade acompanhar/ fiscalizar a gestão dos bens móveis do município

Acompanhamento/fiscalização da gestão dos bens móveis do município	Frequência	Percentual
Não	15	34,88%
Sim	28	65,12%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Ressalta-se que a atividade “Acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens móveis do município” é realizada por quase todos os respondentes que executam a função tributária, com exceção de uma prefeitura. E aos serem questionados sobre como é realizada essa atividade, observou-se algumas respostas, expostas a seguir:

- Através de auditorias motivadas por denúncia ou solicitação do Tribunal de Contas ou Ministério Público;
- Por meio de análise de Inventários e relatórios;
- Realizando atualização permanente do sistema de tombamento, cadastro, localização e utilização dos bens móveis;
- Comparando o consumo de suprimento, como por exemplo, papel, combustíveis, tinta de impressão, peças etc.

Além disso, o estudou buscou saber com que frequência essa atividade era executada. Quanto a esse aspecto, verificou-se que não existe um padrão, podendo ser executada mensalmente, trimestralmente, semestralmente, anualmente ou apenas sob demanda.

Quanto à atividade “Acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens imóveis do município” (V25), verificou-se que 22 respondentes selecionaram que não executava tal atividade, correspondendo a 51,16%, de acordo com a tabela 36. Desse modo, as prefeituras que não executam essa atividade podem ficar mais susceptíveis a atos de dilapidação do patrimônio público.

Tabela 36 – Execução da atividade acompanhar/ fiscalizar a gestão dos bens imóveis do município

Acompanhamento/fiscalização da gestão dos bens imóveis	Frequência	Percentual
Não	22	51,16%
Sim	21	48,84%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Sendo assim, 48,84% realizam tal atividade, ou seja, menos da metade das UCCIs realizam o controle dos bens imóveis do município. Os respondentes informaram que tal atividade é realizada da seguinte forma:

- Através de análise comparativa entre a contabilidade e o cadastro no patrimônio público;
- Por meio de levantamento dos bens no cartório e realização de visita "in loco";
- Analisando relatórios emitidos pelo setor de patrimônio;
- Através de análise de inventário atualizado;

Além disso, o estudou buscou saber com que frequência essa atividade era executada, onde foi constatado que não existe um padrão, podendo ser executada mensalmente, trimestralmente, semestralmente, anualmente ou apenas sob demanda.

Na sequência da investigação, buscou-se conhecer outras atividades relacionadas à função “Proteção e Controle de Ativos”, não elencadas no questionário. Dessa forma, questionou se os respondentes realizavam outras atividades relacionadas a essa função. Conforme tabela 37, observou-se que apenas 01 respondente informou que executava, representando 2,33%.

Tabela 37 – Execução de outras atividades relacionadas à função proteção e controle de ativos executada

Outras Atividades relacionadas à Função Proteção e Controle dos Ativos	Frequência	Percentual
Não	42	97,67%
Sim	01	2,33%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, ao verificar o detalhamento da atividade relacionada à Função Proteção e Controle de Ativos, verificou-se que o respondente informou que exercia “auditorias “in loco”

no Setor de Patrimônio-Almoxarifado”. Essa atividade, de acordo com o entendimento adotado nesse estudo, encontra-se enquadrada na função controle interno, conforme informado anteriormente.

4.3.5 Atividades da Função Controle Interno

A quinta função investigada foi referente às atividades de Controle Interno realizadas pelas UCCIs nas prefeituras de Pernambuco. Iniciou-se pelo questionamento se os respondentes executavam essa função que correspondem às atividades relacionadas com o desenvolvimento, a implementação e o acompanhamento do sistema de controle interno. Na tabela 38, verificou-se que 97,67% responderam que executavam essa função. Sendo assim, percebe a importância dessa função, uma vez que a mesma possui a maior representatividade comparada às demais função de controladoria.

Tabela 38 – Execução da função controle interno

Realização da Função Controle Interno	Frequência	Percentual
Não	01	2,33%
Sim	42	97,67%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, apesar de 01 respondente afirmar que não realizava essa função, posteriormente ao serem questionados sobre quais atividades realizavam referente a essa função, nenhum assinalou que não exercia a Função Controle Interno, conforme pode ser observado no quadro 14.

Quadro 14 – Atividades da Função Controle Interno realizadas (parte I)

Prefeitura Municipal/ Atividades	Não exerce a Função Controle Interno	Apoiar os órgãos de Controle Externo	Elaborar Parecer do Controle Interno que compõe a prestação de contas do município	Monitorar sistematicamente o atendimento às recomendações contidas em documento emitido pelo órgão de controle externo (TCE/PE)	Planejar, coordenar e executar funções de controle interno	Elaborar normas e orientações para uniformizar procedimentos do município	Avaliar, normatizar e orientar sobre mecanismos do controle interno do município	Monitorar o cumprimento das obrigações constitucionais e legais	Acompanhar a execução de programas de governo e políticas públicas do município	Realizar exames prévios dos processos de admissão, aposentadoria e pensão	Efetuar exame prévio sobre a regularidade dos atos de gestão do município
PM01		X	X	X	X						
PM02		X	X	X	X	X	X	X			
PM03		X	X	X	X	X	X	X	X		
PM04			X	X	X			X	X	X	
PM05		X	X	X	X	X	X	X			
PM06		X	X	X	X	X	X	X	X	X	
PM07		X	X	X	X	X	X	X			
PM08		X	X	X	X		X	X	X		
PM09		X	X	X	X	X	X	X	X		
PM10		X	X		X	X	X	X			
PM11		X	X	X	X	X	X	X	X		
PM12		X	X	X	X	X	X	X	X		X
PM13		X	X	X		X		X			
PM14		X	X	X	X		X	X	X	X	X
PM15		X	X	X	X	X	X	X			
PM16			X		X		X	X			
PM17		X	X	X	X	X	X	X	X		X
PM18		X	X	X	X	X	X	X	X		
PM19		X	X	X	X	X	X	X	X		
PM20		X	X	X	X			X			

PM21								X			
PM22		X	X	X	X	X	X	X	X		
PM23		X	X	X			X				
PM24			X	X	X	X	X				
PM25			X	X	X	X	X	X			
PM26		X	X		X			X			
PM27		X	X	X	X	X	X	X	X	X	
PM28		X	X	X	X			X	X		
PM29		X	X	X	X	X	X	X			
PM30		X			X						
PM31		X	X	X	X			X	X		
PM32		X	X	X	X	X		X			
PM33		X	X	X	X	X	X				
PM34		X	X	X	X		X	X			X
PM35		X	X	X	X	X	X	X	X		
PM36		X	X					X			
PM37		X	X	X	X			X			
PM38		X	X	X	X	X	X	X	X		
PM39		X	X	X	X	X	X	X			
PM40		X	X	X	X		X	X			
PM41		X	X	X							
PM42		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PM43		X	X	X	X			X	X		

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A ausência de respostas quanto ao não exercício da Função Controle Interno sinaliza que essa função é a mais difundida em comparação as demais Funções da controladoria, uma vez que é a única exercida por todos os respondentes.

A análise a seguir baseia-se nas respostas quanto às atividades realizadas da função Controle Interno. Conforme informações apresentadas no quadro 14, a tabela 39 apresenta que 100% dos respondentes exercem a Função Controle Interno, ou seja, todas as prefeituras afirmam executar essa função, uma vez que se utilizou como critério a não seleção da afirmativa “não exerce a Função Controle Interno”. Tal fato pode demonstrar que as prefeituras municipais reconhece a essencialidade da execução da função controle interno ao se estabelecer as atividades de controle municipal. Destaca-se que o questionamento sobre as atividades realizadas trazia uma lista de atividades detalhadas referentes a essa função, conforme quadros 14, 15, 16, 17, 18 e 19, bem como apresentava uma orientação que caso o leitor não realize nenhuma atividade dessa função deveria marcar a opção "Não Exerce a Função Controle Interno".

Tabela 39 – Não Exercício da função controle interno

Não Exercício da Função Controle Interno	Frequência	Percentual
Não	43	100,00%
Sim	0	0,00%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Destaca-se que devido à amplitude e ao desdobramento de algumas atividades do Controle Interno, bem como sua relevância, a análise dessa função será dividida em 06 quadros que abordarão:

- Atividades diversas do Controle Interno (quadros 14 e 15);
- Atividade de Auditoria (quadro 16);
- Atividade de Corregedoria (quadro 17);
- Atividade de Ouvidoria (quadro 18); e
- Atividade de Transparência (quadro 19).

Quanto às atividades diversas do Controle Interno, a investigação foi iniciada pela análise da atividade “Apoiar os órgãos de Controle Externo” (V26), onde se verificou que 38

respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 88,37% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 40. O alto percentual encontrado quanto à execução de apoio aos órgãos de Controle Externo podem sugerir uma preocupação da gestão municipal com a atuação do controle externo sob os atos realizados pelas prefeituras.

Tabela 40 – Execução da atividade apoiar os órgãos de controle externo

Apoio aos órgãos de Controle Externo	Frequência	Percentual
Não	05	11,63%
Sim	38	88,37%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Além disso, questionou-se aos respondentes que executavam essa atividade como esse apoio era realizado, obtendo algumas respostas:

- Sendo o elo entre o que o TCE solicita e os demais gestores;
- Através da prestação de informações e documentos solicitados, bem como envio de trabalhos realizados;
- Respondendo ofícios do TCE, bem como recepcionando os auditores do TCE ao visitarem o município;
- Informando irregularidades detectadas em auditorias e/ou denúncias feitas pela sociedade;

Essa atividade foi desdobrada nas próximas duas atividades a serem analisadas, onde se notou que alguns respondentes que apesar de não assinalarem que executava a atividade de “apoiar os órgãos de Controle Externo” sinalizaram que executava alguma das atividades desdobradas dessa.

Sendo assim, na sequência questionou-se sobre a realização da atividade “Elaborar Parecer do Controle Interno que compõe a prestação de contas do município”, uma vez que a realização dessa atividade, referente ao exercício 2014, foi utilizada como critério para estabelecer o universo dessa pesquisa. No entanto, apesar de em 2015 ao analisar a prestação de contas de todos 184 municípios pernambucanos terem sido verificados que 183 enviaram o parecer ao TCE-PE, ao serem questionados, no período da coleta de dados desse estudo, observou-se que 02 prefeituras afirmaram que não exercia essa atividade, conforme tabela 41.

Tabela 41 Execução da atividade elaborar parecer do controle interno que compõe a prestação de contas do município

Elaboração do Parecer do Controle Interno	Frequência	Percentual
Não	02	4,65%
Sim	41	95,35%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à execução da atividade “monitorar sistematicamente o atendimento às recomendações contidas em documento emitido pelo órgão de Controle Externo (TCE/PE)”, constatou-se que 86,05% dos respondentes afirmaram que a executa, perfazendo 86,05% do universo efetivo.

Tabela 42 – Execução da atividade monitorar sistematicamente o atendimento às recomendações contidas em documento emitido pelo órgão de controle externo (TCE/PE)

Monitoramento sistemático do atendimento às recomendações do TCE/PE	Frequência	Percentual
Não	06	13,95%
Sim	37	86,05%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Porém, apesar da grande maioria realizar a atividade de monitoramento das recomendações feitas pelo TCE/PE, 06 prefeituras afirmaram não executar tal atividade, sugerindo uma desatenção perante as recomendações do TCE/PE.

Na sequência, buscou-se identificar quais prefeituras realizavam a atividade de “planejar, coordenar e executar funções de controle interno” (V27), onde se constatou que 38 municípios responderam positivamente, contemplando 88,37%, conforme tabela 43. Tal fato, representado pela maioria dos municípios, pode sugerir que a necessidade de “planejar, coordenar e executar” é compreendida e indispensável na execução da gestão dessas UCCIs.

Tabela 43 – Execução da atividade planejar, coordenar e executar funções de controle interno

Planejamento, coordenação e execução das funções de controle interno	Frequência	Percentual
Não	05	11,63%
Sim	38	88,37%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Ressalta-se que apesar de 05 unidades responderem que não executam essa atividade, observou-se que todos esses respondentes assinalaram realizar algumas das seis atividades desdobradas da atividade de planejar, coordenar e executar funções de controle interno, sendo analisadas na sequência.

Quanto à atividade “elaborar normas e orientações para uniformizar procedimentos do município”, verificou-se que 58,14% afirmaram realizá-la, conforme tabela 44. Sendo assim, percebe-se que a maioria dos municípios entende como vital para a execução de um controle interno a realização elaboração e orientação de normas buscando uniformizar procedimentos.

Tabela 44 – Execução da atividade elaborar normas e orientações para uniformizar procedimentos do município

Elaboração de normas e orientações para uniformizar procedimentos	Frequência	Percentual
Não	18	41,86%
Sim	25	58,14%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Além disso, questionou-se aos respondentes que executavam essa atividade como essas normas e orientações eram disponibilizadas, obtendo algumas respostas:

- Através de mural;
- Por meio de instrução normativa emitida e enviada para todas as secretarias;
- Através de comunicações internas e ofícios;
- Por meio de orientações verbais.

Observou-se, assim, que não existe uma uniformidade quanto ao formato de execução dessa atividade, inclusive utilizando de meios frágeis, como o formato de orientações verbais, uma vez que esse método não formaliza os atos orientados.

Quanto à atividade “avaliar, normatizar e orientar sobre mecanismos do controle interno do município”, verificou-se que 67,44% afirmaram realizá-la, conforme tabela 45. Nesse sentido, verificou-se que apesar da maioria dos respondentes executarem essa atividade, é necessário que esse percentual seja expandido, uma vez que a avaliação, normatização e orientação dos mecanismos de controle interno são necessárias para a melhoria da gestão pública.

Tabela 45 – Execução da atividade avaliar, normatizar e orientar sobre mecanismos do controle interno do município

Avaliação, normatização e orientação sobre mecanismos do controle interno	Frequência	Percentual
Não	14	32,56%
Sim	29	67,44%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Já a atividade “monitorar o cumprimento das obrigações constitucionais e legais”, observou-se que 86,05% assinalaram executá-la, conforme tabela 46. Constatou-se que ainda existem UCCIs que não exercem essa atividade, apesar da mesma ser exigida pelo TCE/PE na análise do Parecer do Controle Interno emitido na prestação de contas da prefeitura.

Tabela 46 – Execução da atividade monitorar o cumprimento das obrigações constitucionais e legais

Monitoramento do cumprimento das obrigações constitucionais e legais	Frequência	Percentual
Não	06	13,95%
Sim	37	86,05%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Destaca-se que ao questionar os 37 respondentes, que sinalizaram exercer essa atividade, sobre como esse monitoramento é realizado, observaram-se algumas respostas:

- Através de relatórios contábeis;
- Por meio do sistema contábil que viabiliza a elaboração de notas técnicas com os indicadores e valores apurados;

Quanto à atividade “acompanhar a execução de programas de governo e políticas públicas do município”, verificou-se que menos da metade dos respondentes a realizam, perfazendo 44,19%, de acordo com a tabela 47. Ressalta-se a importância da execução dessa atividade para analisar a eficiência e efetividade da aplicação de recursos públicos nos diversos programas e políticas públicas dos municípios.

Tabela 47 – Execução da atividade acompanhar a execução de programas de governo e políticas públicas do município

Acompanhamento da execução de programas de governo e políticas públicas do município	Frequência	Percentual
Não	24	55,81%
Sim	19	44,19%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na sequência, identificou-se que 88,37% das UCCIs não realizam a atividade de “realizar exames prévios dos processos de admissão, aposentadoria e pensão”, conforme tabela 48.

Tabela 48 – Execução da atividade realizar exames prévios dos processos de admissão, aposentadoria e pensão

Realização de exames prévios dos processos de admissão, aposentadoria e pensão	Frequência	Percentual
Não	38	88,37%
Sim	05	11,63%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

E finalizando o desdobramento da atividade analisada na tabela 43, verificou-se que apenas 11,63% dos respondentes sinalizaram executar a atividade “efetuar exame prévio sobre a regularidade dos atos de gestão do município”, conforme tabela 49. O baixo percentual de UCCIs realizando essa atividade é alarmante, pois o exame prévio evita a alocação irregular dos recursos públicos, evitando desperdícios, desvios ou irregularidades nos atos dos governantes públicos municipais.

Tabela 49 – Execução da atividade efetuar exame prévio sobre a regularidade dos atos de gestão do município

Realização de exame prévio sobre a regularidade dos atos de gestão do município	Frequência	Percentual
Não	38	88,37%
Sim	05	11,63%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dando continuidade a análise das atividades que são contempladas pela Função Controle Interno, serão analisadas as atividades que compõem o quadro 15, as quais contemplam a parte II das atividades diversas do Controle Interno.

Quadro 15 – Atividades da Função Controle Interno realizadas (parte II)

Prefeitura Municipal/Atividades	Monitorar a Regularidade Fiscal do Município	Acompanhar e/ou fiscalizar a inclusão/exclusão do município no CAUC	Desenvolver ações que viabilize a exclusão do município no CAUC	Acompanhar a Regularidade Quanto a Contribuições Previdenciárias	Acompanhar a Regularidade Quanto à Prestação de Contas de Recursos Federais Recebidos Anteriormente	Acompanhar a Aplicação Mínima de Recursos na Área da Educação	Acompanhar a Aplicação Mínima de Recursos na Área da Saúde	Acompanhar e/ou fiscalizar as Prestações de Contas do município	Monitorar a Prestação de Contas dos Convênios celebrados pelo município	Monitorar a Prestação de Contas de Suprimento Individual executado pelo município	Outras Atividades relacionadas à Função Controle Interno
PM01		X	X	X	X	X	X	X	X		
PM02	X	X	X	X		X	X	X	X		
PM03		X		X	X	X	X	X	X	X	
PM04	X			X		X	X	X			
PM05		X	X			X	X	X	X	X	
PM06		X	X	X	X	X	X	X	X		
PM07											
PM08	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
PM09	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
PM10	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
PM11	X	X	X	X	X	X	X	X			
PM12				X	X	X	X	X	X	X	
PM13	X	X	X	X		X	X	X	X	X	
PM14	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
PM15	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
PM16	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
PM17	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
PM18		X	X	X	X	X	X	X	X	X	
PM19	X	X		X		X	X	X		X	
PM20						X	X	X			

PM21			X	X		X	X	X		X	
PM22	X	X		X		X	X	X	X		
PM23											
PM24											
PM25				X		X	X				
PM26											
PM27	X	X		X	X	X	X	X	X	X	
PM28	X	X	X		X	X	X	X	X		
PM29	X			X	X	X	X	X			
PM30	X							X			
PM31		X	X		X			X	X	X	
PM32				X		X	X	X		X	
PM33	X	X		X		X	X	X	X		
PM34		X	X		X	X	X	X	X		
PM35	X	X	X	X				X		X	
PM36											
PM37	X	X				X	X	X			
PM38	X			X	X	X	X	X	X		
PM39	X	X	X	X		X	X	X		X	X
PM40	X							X	X		
PM41								X			
PM42	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
PM43	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à atividade “Monitorar a regularidade Fiscal do Município” (V32), verificou-se que 25 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 58,14%, de acordo com a tabela 50.

Tabela 50 – Execução da atividade monitorar a regularidade fiscal do município

Monitoramento da Regularidade Fiscal do Município	Frequência	Percentual
Não	18	41,86%
Sim	25	58,14%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Sendo assim, percebeu-se que menos da metade das UCCIs do estado de Pernambuco não executa tal atividade, podendo a mesma ser terceirizada para escritórios contábeis ou realizada por outra área da prefeitura dos municípios.

Destaca-se que a atividade “Monitorar a regularidade Fiscal do Município” foi desdobrada em outras seis, visando investigar melhor as ações de regularidade fiscal desenvolvidas pelas prefeituras municipais.

Sendo assim, ao questionar sobre a realização da atividade de “Acompanhar e/ou fiscalizar a inclusão/exclusão do município no CAUC”, constatou-se que 37,21% dos municípios não exerciam, conforme tabela 51. Destaca-se que o CAUC é o Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias.

Tabela 51 – Execução da atividade acompanhar e/ou fiscalizar a inclusão/exclusão do município no CAUC

Acompanhamento e/ou fiscalização da inclusão/exclusão no CAUC	Frequência	Percentual
Não	16	37,21%
Sim	27	62,79%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dessa forma, verificou-se que 62,79% realizam essa atividade, sugerindo uma preocupação desses municípios com o CAUC, uma vez que caso os mesmos estejam no cadastro ficam impedidos de receber recursos externos.

Nesse sentido, ao verificar se os municípios desenvolviam ações para viabilizar suas exclusões do CAUC, verificou-se que o percentual diminuiu ao comparar com a atividade anterior, perfazendo 51,16% das UCCIs, de acordo com a tabela 52.

Tabela 52 – Execução da atividade desenvolver ações que viabilizem a exclusão do município no CAUC

Desenvolvimento de ações que viabilizem a exclusão do município no CAUC	Frequência	Percentual
Não	21	48,84%
Sim	22	51,16%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Tal fato revela que apesar de 27 municípios monitorarem o CAUC, apenas 22 prefeituras possuem atividades que viabilizam ações para exclusões do cadastro.

Questionou-se ainda na pesquisa a realização pelas UCCIs da atividade “acompanhar a regularidade quanto a contribuições previdenciárias”, exposto na tabela 53.

Tabela 53 – Execução da acompanhar a regularidade quanto a contribuições previdenciárias

Acompanhamento da Regularidade Quanto a Contribuições Previdenciárias	Frequência	Percentual
Não	14	32,56%
Sim	29	67,44%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Verificou-se que 67,44% dos respondentes acompanham a regularidade relativa à contribuição previdenciária dos municípios. Por outro lado, esse percentual diminuiu para 48,84% ao se questionar sobre a atividade “acompanhar a regularidade quanto à prestação de contas de recursos federais recebidos anteriormente”, conforme verificado na tabela 54. A ausência dessa atividade pode favorecer a execução equivocada das ações definidas nos planos de trabalhos desses convênios. E uma vez constatadas essas irregularidades, o município deverá ressarcir o Governo Federal, onerando assim as finanças do município.

Tabela 54 – Execução da atividade acompanhar a regularidade quanto à prestação de contas de recursos federais recebidos anteriormente

Acompanhamento da Regularidade Quanto à Prestação de Contas de Recursos Federais Recebidos Anteriormente	Frequência	Percentual
Não	22	51,16%
Sim	21	48,84%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Com relação à atividade “acompanhar a aplicação mínima de recursos na área da educação”, verificou-se que ainda existem 23,26% das UCCIs que não executam tal atividade, de acordo com dados da tabela 55.

Tabela 55 – Execução da atividade acompanhar a aplicação mínima de recursos na área da educação

Acompanhamento da Aplicação Mínima de Recursos na Área da Educação	Frequência	Percentual
Não	10	23,26%
Sim	33	76,74%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Situação parecida encontrou-se ao questionar sobre a realização da atividade de “acompanhar e/ou fiscalizar as Prestações de Contas do município” (V33), conforme tabela 56.

Tabela 56 – Execução da atividade acompanhar e/ou fiscalizar as prestações de contas do município

Acompanhamento e/ou fiscalização das Prestações de Contas	Frequência	Percentual
Não	06	13,95%
Sim	37	86,05%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nesse sentido, o estudo constatou, com base nas respostas coletadas, que 13,95% das UCCIs não acompanham ou fiscalizam a prestação de contas do seu município. Tal fato pode contribuir com a ineficiência e inclusive com a corrupção, uma vez que a ausência de fiscalização pode favorecer os gestores que cometem atos de improbidade.

Um achado alarmante foi obtido ao questionar os respondentes sobre o exercício da atividade “monitorar a prestação de contas dos convênios celebrados pelo município”, uma vez que foi identificado que 41,86% não realizam essa atividade, conforme tabela 57.

Tabela 57 – Execução da atividade monitorar a prestação de contas dos convênios celebrados pelo município

Monitoramento da Prestação de Contas dos Convênios celebrados	Frequência	Percentual
Não	18	41,86%
Sim	25	58,14%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Apesar de 58,14% dos respondentes exercerem essa atividade, tal fato é preocupante uma vez que a maioria de convênios celebrados pelos municípios visa captação de recursos para execução de ações cuja prefeitura não disponibiliza de condições financeiras para executar. Dessa forma, considerando que a falta de monitoramento dessas prestações de contas podem ocasionar imprevistos decorrente de bloqueios financeiros ocasionados por glosas dos recursos cedidos, cujo órgão concedente identifique irregularidades na execução do convênio, essa atividade precisa ser mais bem difundida.

Outra fragilidade identificada está relacionada à execução da atividade “Monitorar a Prestação de Contas de Suprimento Individual executado pelo município”, uma vez que apenas 37,21% dos respondentes realizam essa atividade, como exposto na tabela 58.

Tabela 58 – Execução da atividade monitorar a prestação de contas de suprimento individual executado pelo município

Monitoramento da Prestação de Contas de Suprimento Individual	Frequência	Percentual
Não	27	62,79%
Sim	16	37,21%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dando prosseguimento à análise da Função Controle Interno, a pesquisa trouxe em destaque a atividade de Auditoria, visto a relevância que a mesma possui, bem como ser considerada pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) como uma macrofunção do controle interno.

Dessa forma, para fins desse estudo foi convencionado que a auditoria é uma subfunção da Função Controle Interno. No quadro abaixo, pode-se comparar entre as prefeituras pernambucanas quais atividades de auditoria são executadas pelas mesmas.

PM19	X		X		X		X					
PM20	X											X
PM21												
PM22	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PM23												
PM24												
PM25	X	X	X	X		X	X	X	X			X
PM26	X		X			X	X	X	X	X		
PM27	X	X	X	X		X	X	X	X	X		X
PM28	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
PM29	X	X	X	X				X	X	X		X
PM30	X											
PM31	X			X						X		X
PM32	X	X										
PM33						X		X				
PM34											X	X
PM35	X	X	X						X	X	X	X
PM36												
PM37		X	X						X			
PM38	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X
PM39												
PM40												
PM41												
PM42	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PM43												X

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A análise da subfunção auditoria iniciou-se pelo questionamento da atividade “Planejar, coordenar e executar ações de Auditoria” (V28), conforme se observa na tabela 59.

Tabela 59 – Execução da atividade planejar, coordenar e executar ações de auditoria

Planejamento, coordenação e execução das ações de Auditoria	Frequência	Percentual
Não	19	44,19%
Sim	24	55,81%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Notou-se que 55,81% dos respondentes afirmaram realizar essa atividade nas ações executadas pelas UCCIs dos municípios. Constatou-se que apesar da execução pela maioria dos respondentes, muitas unidades precisam implantar essa atividade nas ações realizadas, pois a auditoria é uma das atividades mais importantes da função controle interno, sendo considerada como uma subfunção.

Buscando compreender melhor sobre como essa atividade era executada nas prefeituras, realizou-se o desdobramento da mesma em outras 11 atividades. Sendo assim, questionou-se quanto a realização de planejamento anual das auditorias pelas UCCIs, identificando que apenas 39,53% dos respondentes executam essa atividade, conforme tabela 60.

Tabela 60 – Execução da atividade realizar planejamento anual das auditorias a serem realizadas

Realização do planejamento anual das auditorias	Frequência	Percentual
Não	26	60,47%
Sim	17	39,53%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Questionou-se ainda, aos que assinalaram que faziam o planejamento anual de auditorias, como essa atividade era realizada, obtendo as seguintes respostas:

- Anualmente é eleita uma área a ser aprofundada de acordo com a demanda dos relatórios de auditoria do TCE;
- Realizado em conjunto com a equipe da Controladoria Municipal onde é definido o escopo, forma de atuação e delimitado os temas e prazo;
- Pela relevância das atividades;

Na sequência buscou-se descobrir se eram realizadas auditorias de forma preventiva, cujo percentual encontrado foi de 51,16% do universo efetivo, destacado na tabela 61. A ausência dessa atividade que possui foco na prevenção pode acarretar a alocação equivocada de recursos públicos, causando danos nas finanças públicas do município.

Tabela 61 – Execução da atividade realizar auditoria de forma preventiva

Realização de Auditoria de forma preventiva	Frequência	Percentual
Não	21	48,84%
Sim	22	51,16%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observou-se que esse percentual diminuiu para 41,86% ao questionar sobre a realização de auditorias concomitantes, de acordo com a tabela 62. Do mesmo modo que a auditoria preventiva, a auditoria concomitante pode evitar a aplicação irregular dos recursos públicos.

Tabela 62 – Execução da atividade realizar auditoria de forma concomitante

Realização de Auditoria de forma concomitante	Frequência	Percentual
Não	25	58,14%
Sim	18	41,86%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à realização de auditorias a posteriori, percebeu-se que diminuiram o número de respondentes que executam esse tipo de auditoria, comparada aos dois tipos analisados anteriormente, totalizando 34,88% dos respondentes. Quanto a essa atividade, ressalta-se que a mesma é extremamente necessária para que seja possível identificar atos irregulares realizados pelos gestores municipais, visando assim buscar a restituição dos danos ao erário causado pelos mesmos.

Tabela 63 – Execução da atividade realizar auditoria de forma a posteriori

Realização de Auditoria à posteriori	Frequência	Percentual
Não	28	65,12%
Sim	15	34,88%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Buscando identificar o objeto auditado pelas prefeituras, questionou-se sobre a realização de auditoria de pessoal, onde se constatou que 34,88% das UCCIs executavam essa atividade, conforme tabela 64. O baixo percentual de execução dessa atividade é preocupante, uma vez que as despesas com pessoal correspondem a quase 60% da Receita Corrente do município, conforme previsão da LRF. Nesse sentido, é alarmante que 65,12% dos municípios não auditem esse tipo de despesa.

Tabela 64 – Execução da atividade realizar auditoria de pessoal do município

Realização de Auditoria de Pessoal do Município	Frequência	Percentual
Não	28	65,12%
Sim	15	34,88%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na sequência, investigou-se sobre a realização de auditoria contábil, onde foi identificado que a maioria das prefeituras não executava tal atividade, perfazendo 69,77% das UCCIs, de acordo com a tabela 65. Trata-se de outro achado preocupante, pois a Controladoria necessita da confiabilidade dos dados para realizar diversas atividades necessárias à tomada de decisão. E cabe destacar que como analisado no item 4.1.1 a maioria das prefeituras terceirizam a atividade contábil, dessa forma a ausência de auditoria contábil apresenta-se como um agravante contribuindo para a fragilidade quanto à confiabilidade desses dados.

Tabela 65 – Execução da atividade realizar auditoria contábil no município

Realização de Auditoria Contábil no Município	Frequência	Percentual
Não	30	69,77%
Sim	13	30,23%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No caso das obras municipais, o estudo constatou que 65,12% não realizam auditoria nas obras públicas realizadas pela prefeitura. Desse modo, destaca-se que apenas 34,88% dos respondentes afirmaram executar essa atividade, conforme tabela 66. Mais uma vez verificou-se um descaso com o erário público, uma vez que o volume de recurso envolvidos na

realização de obras é vultoso e necessita de uma fiscalização, visando evitar problemas na execução, superfaturamento, e inclusive desvios dos recursos que deveriam ser aplicados na obra.

Tabela 66 – Execução da atividade realizar auditoria nas obras públicas do município

Realização de Auditoria nas Obras públicas	Frequência	Percentual
Não	28	65,12%
Sim	15	34,88%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Já quanto às licitações e aos contratos realizados pelos municípios, a tabela 67 informa que 58,14% dos respondentes não executam auditorias nesse objeto. Trata-se de mais um ponto de fragilidade quanto às ações executadas pelas UCCIs, uma vez que o processo de execução de despesas do município inicia pela fase da licitação e formalizam seus atos através do instrumento contratual.

Tabela 67 – Execução da atividade realizar auditoria nas licitações e contratos do município

Realização de Auditoria nas Licitações e nos Contratos do município	Frequência	Percentual
Não	25	58,14%
Sim	18	41,86%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à atividade de auditoria nas prestações de contas, verificou-se através da tabela 68 que apenas 39,53% dos respondentes afirmaram executar essa atividade. Esse achado coaduna com o baixo percentual de fiscalização e acompanhamento quanto à prestação de contas do município.

Tabela 68 – Execução da atividade realizar auditoria nas prestações de contas

Realização de Auditoria nas Prestações de Contas	Frequência	Percentual
Não	26	60,47%
Sim	17	39,53%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na sequência da investigação sobre auditoria, buscou-se verificar se as UCCIs realizavam a atividade de “informar à Corregedoria infração disciplinar ou indícios de sua ocorrência, detectados na execução da auditoria governamental no município”, conforme tabela 69.

Tabela 69 – Execução da atividade informar à corregedoria infração disciplinar ou indícios de sua ocorrência, detectados na execução da auditoria governamental no município

Informe à Corregedoria infração disciplinar ou indícios de sua ocorrência, detectados na execução da auditoria governamental	Frequência	Percentual
Não	36	83,72%
Sim	07	16,28%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dessa forma, constatou-se que em apenas 07 UCCIs, representando 16,28%, ocorrem a execução dessa atividade. O baixo percentual verificado pode denotar a falta de preocupação dos gestores a punição a ser estabelecida aos responsáveis pelos atos de infração detectados durante as auditorias.

Questionou-se ainda se ocorria o monitoramento sistemático quanto ao atendimento das recomendações contidas em documento emitido pelo órgão de controle municipal, conforme tabela 70.

Tabela 70 – Execução da atividade monitorar sistematicamente o atendimento às recomendações contidas no documento emitido pelo órgão de controle municipal

Monitoramento sistemático do atendimento às recomendações do órgão de controle municipal	Frequência	Percentual
Não	22	51,16%
Sim	21	48,84%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nesse sentido, percebeu-se que em 48,84% das UCCIs é realizado o monitoramento das recomendações emitidas pelas mesmas após as auditorias realizadas. E apesar do percentual ser inferior à metade do universo efetivo da pesquisa, esse número é bastante representativo ao compará-lo com o quantitativo de respondentes que informaram executar a atividade de auditoria nas unidades de controle do município.

Questionou-se ainda com que frequência esse monitoramento é realizado, sendo observadas algumas respostas:

- Diariamente;
- Semanalmente;
- Mensalmente;
- Bimestralmente;
- Quadrimestralmente;
- No momento da prestação de contas anual.

Destaca-se apenas que através do monitoramento é que pode se avaliar a efetividade das ações propostas pelas áreas de controle municipal, contribuindo para a melhoria da gestão pública.

Na sequência, a pesquisa destacou a atividade de Corregedoria, visto a sua relevância e por também ser considerada pelo CONACI como uma macrofunção do controle interno.

Desse modo, para fins desse estudo, foi convencionado que a Corregedoria é uma subfunção da Função Controle Interno. No quadro 17, pode-se verificar quais atividades de corregedoria são executadas pelas UCCIs.

Quadro 17 – Atividades da Subfunção Corregedoria realizadas

Prefeitura Municipal/ Atividades	Planejar, coordenar e executar ações de corregedoria	Atuar, preventivamente, com base nas informações resultantes dos procedimentos apuratórios, a fim de aprimorar a gestão pública e reduzir a ocorrência dos ilícitos funcionais	Realizar diligências iniciais para apuração "de ofício" ou por manifestações, representações ou por denúncias recebidas.	Promover a orientação técnica às comissões sindicantes e processantes designadas para apuração de irregularidades nos órgãos e nas entidades do município	Promover a divulgação de normas que integram o regime disciplinar do servidor público	Propor, orientar, coordenar e/ou aperfeiçoar as atividades de análise processual e aperfeiçoamento disciplinar.	Estabelecer medidas para o aperfeiçoamento do regime disciplinar e a instauração de procedimentos de correção para apuração de irregularidades.	Promover correções gerais ou parciais em comissões de procedimentos administrativos que estejam sob sua subordinação.	Garantir aos servidores de controle interno a segurança pessoal adequada ao exercício das suas atividades	Recomendar a instauração de procedimentos de correção para apuração de irregularidades
PM01										
PM02	X	X	X	X				X	X	X
PM03									X	X
PM04	X	X			X		X			X
PM05										
PM06		X	X					X	X	X
PM07		X	X						X	X
PM08			X		X	X				
PM09			X		X					X
PM10		X								
PM11										
PM12			X			X			X	
PM13										
PM14		X	X	X	X	X	X	X	X	X
PM15		X	X	X	X	X	X	X	X	X
PM16	X	X	X			X		X	X	X

PM17		X								X
PM18					X					X
PM19				X	X					X
PM20										
PM21										
PM22	X	X			X	X	X	X	X	X
PM23										
PM24										
PM25										
PM26										
PM27		X						X	X	X
PM28	X	X	X	X			X			X
PM29		X		X					X	X
PM30	X									
PM31										
PM32		X								
PM33					X				X	
PM34		X							X	X
PM35										
PM36										
PM37		X	X							
PM38	X	X	X			X	X	X	X	X
PM39										
PM40										
PM41										
PM42	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PM43		X								X

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à atividade “planejar, coordenar e executar ações de corregedoria” (V29), verificou-se que apenas 08 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 18,60% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 71.

Tabela 71 – Execução da atividade planejar, coordenar e executar ações de corregedoria

Planejamento, coordenação e execução de ações de corregedoria	Frequência	Percentual
Não	35	81,40%
Sim	08	18,60%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Apesar de 81,40% dos respondentes afirmarem que não executava essa atividade, observou-se que os mesmos assinalaram executar ações desdobradas dessa subfunção. Para tanto, a seguir serão analisados 09 atividades que englobam a atividade de Corregedoria executadas pelas unidades de controle municipal nas prefeituras pernambucanas.

Sendo assim, questionou-se quanto à realização da atividade “atuar, preventivamente, com base nas informações resultantes dos procedimentos apuratórios, a fim de aprimorar a gestão pública e reduzir a ocorrência dos ilícitos funcionais”, identificando que 44,19% dos respondentes executam essa atividade, conforme tabela 72. Desse modo, o baixo percentual identificado pode demonstrar a falta de preocupação com as ações de correição, tão necessárias para reduzir os ilícitos praticados pelos gestores públicos.

Tabela 72 – Execução da atividade atuar, preventivamente, com base nas informações resultantes dos procedimentos apuratórios, a fim de aprimorar a gestão pública e reduzir a ocorrência dos ilícitos funcionais

Atuação, preventiva, a fim de aprimorar a gestão pública e reduzir a ocorrência dos ilícitos funcionais	Frequência	Percentual
Não	24	55,81%
Sim	19	44,19%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à atividade “Realizar diligências iniciais para apuração "de ofício" ou por manifestações, representações ou por denúncias”, verificou-se que apenas 13 respondentes selecionaram que executava tal atividade, correspondendo a 30,23%, de acordo com a tabela 73.

Tabela 73 – Execução de diligências iniciais para apuração "de ofício" ou por manifestações, representações ou por denúncias recebidas

Realização de diligências iniciais para apuração "de ofício" ou por manifestações, representações ou por denúncias recebidas	Frequência	Percentual
Não	30	69,77%
Sim	13	30,23%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observou, assim, que quase 70% das UCCIs não realizam diligências para apurar denúncias. Esse relevante percentual de unidades que não executam essa atividade fragiliza ainda mais a atuação do controle interno, contribuindo para a impunidade dos atos irregulares.

Quando se questionou sobre a realização da atividade “Promover a orientação técnica às comissões sindicantes e processantes designadas para apuração de irregularidades nos órgãos e nas entidades do município”, constatou-se que apenas 16,28% executavam essa ação, conforme tabela 74.

Tabela 74 – Execução da atividade promover a orientação técnica às comissões sindicantes e processantes designadas para apuração de irregularidades nos órgãos e nas entidades

orientação técnica às comissões sindicantes e processantes designadas para apuração de irregularidades nos órgãos e nas entidades	Frequência	Percentual
Não	36	83,72%
Sim	07	16,28%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Notou-se que uma maioria expressiva, representada por 83,72% dos respondentes, não atuam na orientação das comissões de sindicância das prefeituras, enaltecendo a fragilidade do controle interno quanto a esse aspecto.

Por outro lado, apesar de não orientar diretamente as comissões de sindicância, observou-se que a atividade “Promover a divulgação de normas que integram o regime disciplinar do servidor público” obteve um ligeiro aumento, perfazendo 23,26% dos respondentes.

Tabela 75 – Execução da atividade promover a divulgação de normas que integram o regime disciplinar do servidor público

Divulgação de normas que integram o regime disciplinar do servidor público	Frequência	Percentual
Não	33	76,74%
Sim	10	23,26%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Destaca-se que os respondentes que realizam a divulgação das normas do regime disciplina dos servidores informaram que essa divulgação ocorre através de ofício, comunicados internos, por meio das secretarias, disponibilizando nos portais e quadro de avisos da prefeitura.

Quanto à atividade “Propor, orientar, coordenar e/ou aperfeiçoar as atividades de análise processual e aperfeiçoamento disciplinar”, verificou-se que 08 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 18,60% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 76.

Tabela 76 – Execução da atividade propor, orientar, coordenar e/ou aperfeiçoar as atividades de análise processual e aperfeiçoamento disciplinar

Proposição, orientação, coordenação e/ou aperfeiçoamento das atividades de análise processual e aperfeiçoamento disciplinar	Frequência	Percentual
Não	35	81,40%
Sim	08	18,60%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O alto índice de rejeição da atividade destacada na tabela 76 aumentou quando se observou a execução da atividade “Estabelecer medidas para o aperfeiçoamento do regime disciplinar e a instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades”, onde se identificou que 83,72% não realizam essa atividade, de acordo com a tabela 77.

Tabela 77 – Execução da atividade estabelecer medidas para o aperfeiçoamento do regime disciplinar e a instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades

Estabelecimento de medidas para o aperfeiçoamento do regime disciplinar e a instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades	Frequência	Percentual
Não	36	83,72%
Sim	07	16,28%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à atividade “Promover correições gerais ou parciais em comissões de procedimentos administrativos que estejam sob sua subordinação”, verificou-se que 09 respondentes selecionaram que executava tal atividade, correspondendo a 20,93%, de acordo com a tabela 78.

Tabela 78 – Execução da atividade promover correições gerais ou parciais em comissões de procedimentos administrativos que estejam sob sua subordinação

Promoção de correições gerais ou parciais em comissões de procedimentos administrativos sob sua subordinação	Frequência	Percentual
Não	34	79,07%
Sim	09	20,93%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Sendo assim, 79,07% não realizam tal atividade, ou seja, a grande maioria das UCCIs das prefeituras municipais de Pernambuco não promovem correições em comissões de procedimentos administrativos que estejam sob sua subordinação.

Quanto à atividade “Garantir aos servidores de controle interno a segurança pessoal adequada ao exercício das suas atividades”, verificou-se que 15 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 34,88% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 79.

Tabela 79 – Execução da atividade garantir aos servidores de controle interno a segurança pessoal adequada ao exercício das suas atividades

Garantia aos servidores de controle interno a segurança pessoal adequada ao exercício das suas atividades	Frequência	Percentual
Não	28	65,12%
Sim	15	34,88%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Notou-se um fator relevante, pois em 65,12% das UCCIs os servidores não possuem uma adequada segurança para o exercício de suas atividades, podendo acarretar na superficialidade e até mesmo diminuição dos trabalhos realizados por receio de represálias a sua integridade física.

No entanto, alguns respondentes informaram que a segurança é estabelecida da seguinte forma:

- Na realização de auditoria é feita a apresentação prévia do trabalho e da equipe de auditoria nas secretarias.
- Através de apoio quando necessário de outras secretarias e de guardas municipais e transporte, conforme o caso;
- Por meio de leis que garantem autonomia aos servidores que fazem parte do Sistema de Controle Interno.

E finalizando o desdobramento das ações relacionadas à subfunção corregedoria, questionou-se aos respondentes sobre a atividade “Recomendar a instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades”, onde foi verificado que 53,49% não executam essa atividade, conforme tabela 80. Dessa forma, verificou-se a ausência pela maioria dos respondentes de ações quanto à instauração de procedimentos para averiguar irregularidades, contribuindo, assim, com a impunidade dos gestores que cometem atos de improbidade.

Tabela 80 – Execução da atividade recomendar a instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades

Recomendação da instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades	Frequência	Percentual
Não	23	53,49%
Sim	20	46,51%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Em continuidade ao estudo das atividades que compõem o controle interno, destacou a atividade de Ouvidoria, que além da sua relevância para a organização, também é considerada pelo CONACI como uma macrofunção do controle interno.

Desse modo, para fins desse estudo, foi convencionado que a Ouvidoria é uma subfunção da Função Controle Interno. No quadro 18, pode-se verificar quais atividades de ouvidoria são executadas pelas UCCIs.

Quadro 18 – Atividades da Subfunção Ouvidoria realizadas

Prefeitura Municipal/ Atividades	Planejar, coordenar e executar ações de ouvidoria	Verificar causas de reclamações, sua pertinência e identificar os meios para sanar os problemas no âmbito de sua competência	Receber e analisar críticas, elogios e sugestões quanto à efetividade de mecanismos de controle tendo em vista o seu aperfeiçoamento	Ouvir a sociedade e intermediar a relação entre o cidadão e a administração pública, permitindo o registro ou a publicidade de sugestões, denúncias, ou reclamações, contra os agentes públicos	Treinar e/ou capacitar ouvidores	Incentivar a cooperação dos servidores da entidade pública envolvida nas queixas dos cidadãos	Receber e apurar denuncia, feitas pelos cidadãos, de irregularidades na administração pública	Organizar e coordenar consultas e/ou audiências públicas no âmbito de sua competência	Responder e orientar os dirigentes dos órgãos e entidades quanto à prática de determinados procedimentos, no sentido de prevenir irregularidades	Gerar Informações Estratégicas subsidiadas pela ouvidoria
PM01										
PM02	X	X	X	X	X		X		X	X
PM03					X	X		X	X	
PM04	X	X					X		X	
PM05			X	X					X	
PM06							X	X	X	
PM07										
PM08	X	X	X	X		X	X	X	X	
PM09			X					X	X	
PM10		X	X						X	
PM11								X	X	X
PM12								X	X	
PM13		X	X	X		X	X	X		
PM14	X	X	X	X		X	X		X	X
PM15	X	X	X	X		X	X	X	X	
PM16	X	X	X					X	X	
PM17	X	X	X	X			X		X	

PM18	X			X		X	X	X		
PM19										
PM20								X	X	
PM21										
PM22	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PM23										
PM24										
PM25									X	
PM26										
PM27	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PM28	X	X	X	X		X	X		X	X
PM29		X	X	X		X	X	X	X	
PM30	X									
PM31								X		
PM32				X		X		X		
PM33		X		X						
PM34			X	X				X		
PM35										
PM36										
PM37		X				X	X			
PM38		X	X	X		X	X		X	X
PM39		X	X			X			X	
PM40									X	
PM41	X									
PM42	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PM43		X	X	X			X	X	X	

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à atividade “Planejar, coordenar e executar ações de ouvidoria” (V30), verificou-se que 14 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 32,56% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 81. O baixo percentual de realização dessa atividade demonstra a ausência de um canal da sociedade com a gestão municipal, uma vez que a ouvidoria é o elo entre a prefeitura e o cidadão.

Tabela 81 – Execução da atividade planejar, coordenar e executar ações de ouvidoria

Planejamento, coordenação e execução das ações de ouvidoria	Frequência	Percentual
Não	29	67,44%
Sim	14	32,56%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Destaca-se que 67,44% dos respondentes afirmam não executarem atividades de ouvidoria, no entanto, observou-se que esse percentual diminuiu ao analisar a execução da maioria das ações de ouvidoria desdobradas nesse estudo.

Dessa forma, o estudo abordou sobre a execução da atividade “Verificar causas de reclamações, sua pertinência e identificar os meios para sanar os problemas no âmbito de sua competência”, conforme tabela 82.

Tabela 82 – Execução da atividade verificar causas de reclamações, sua pertinência e identificar os meios para sanar os problemas no âmbito de sua competência

Verificação das causas de reclamações, sua pertinência e identificação dos meios para sanar os problemas no âmbito de sua competência	Frequência	Percentual
Não	24	55,81%
Sim	19	44,19%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Verificou-se que 55,81% dos respondentes afirmaram não verificar causa e pertinência das reclamações recebidas, bem como meios para sanar os problemas identificados. Sendo assim, ressalta-se que a ausência dessa atividade pelos órgãos de controle municipal faz com que se permeie um ambiente organizacional despreocupado com a melhoria contínua de suas ações.

Nessa mesma perspectiva, verificou-se que a atividade “Receber e analisar críticas, elogios e sugestões quanto à efetividade de mecanismos de controle tendo em vista o seu aperfeiçoamento” também apresentou elevado índice de rejeição, contemplando 55,81% das UCCIs, conforme tabela 83.

Tabela 83 – Execução da atividade receber e analisar críticas, elogios e sugestões quanto à efetividade de mecanismos de controle tendo em vista o seu aperfeiçoamento

Recebimento e análise das críticas, elogios e sugestões quanto à efetividade de mecanismos de controle	Frequência	Percentual
Não	24	55,81%
Sim	19	44,19%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Outra importante atividade investigada foi “Ouvir a sociedade e intermediar a relação entre o cidadão e a administração pública, permitindo o registro ou a publicidade de sugestões, denúncias, ou reclamações, contra os agentes públicos”, onde foi identificado que apenas 41,86% das UCCIs possuem um canal para ouvir o cidadão, segundo tabela 84. Isso pode demonstrar uma fragilidade do controle social exercido, uma vez que a maioria dos municípios nem ouvem as sugestões e denúncias realizadas pelo cidadão.

Tabela 84 – Execução da atividade ouvir a sociedade e intermediar a relação entre o cidadão e a administração pública, permitindo o registro ou a publicidade de sugestões, denúncias, ou reclamações, contra os agentes públicos

Ouvida da sociedade e intermediação da relação entre o cidadão e a administração pública, permitindo o registro ou a publicidade de sugestões, denúncias, ou reclamações, contra os agentes públicos	Frequência	Percentual
Não	25	58,14%
Sim	18	41,86%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O reflexo desse baixo percentual de UCCIs que realizam a atividade analisada acima é enaltecido ao avaliar a execução da atividade “Treinar e/ou capacitar ouvidores” que obteve incidência em apenas 11,63% do universo pesquisado, conforme tabela 85.

Tabela 85 – Execução da atividade treinar e/ou capacitar

Treinamento e/ou capacitação dos ouvidores	Frequência	Percentual
Não	38	88,37%
Sim	05	11,63%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Destaca-se ainda que ao serem questionados sobre como o treinamento era realizado, obtiveram-se algumas respostas:

- Precariamente;
- Através de parceria com a escola de contas do TCE/PE;
- Por meio de cursos e palestras em instituições reconhecidas;
- Através de treinamento da assessoria do sistema de protocolo.

Além disso, ao questionar sobre a atividade “Incentivar a cooperação dos servidores da entidade pública envolvida nas queixas dos cidadãos”, constatou-se que a maioria dos respondentes não realiza tal atividade, representando 65,12%.

Tabela 86 – Execução da atividade incentivar a cooperação dos servidores da entidade pública envolvida nas queixas dos cidadãos

Incentivo à cooperação dos servidores da entidade pública envolvida nas queixas	Frequência	Percentual
Não	28	65,12%
Sim	15	34,88%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à atividade “receber e apurar denuncia, feitas pelos cidadãos, de irregularidades na administração pública”, verificou-se que apenas 17 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 39,53% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 87. Dessa forma, verificou-se que a maioria das prefeituras não se preocupa com a identificação de irregularidades denunciadas pelo cidadão.

Tabela 87 – Execução da atividade receber e apurar denuncia, feitas pelos cidadãos, de irregularidades na administração pública

Recebimento e apuração de denuncia, feitas pelos cidadãos	Frequência	Percentual
Não	26	60,47%
Sim	17	39,53%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Ressalta-se que 60,47% dos respondentes afirmaram não receber e apurar denuncia sobre irregularidades advindas da sociedade, denotando uma fragilidade do controle social, uma vez que necessidade do fortalecimento das atividades de ouvidoria para que a sociedade seja ouvida.

Quanto à atividade “organizar e coordenar consultas e/ou audiências públicas”, verificou-se que 19 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 44,19%, de acordo com a tabela 88.

Tabela 88 – Execução da atividade organizar e coordenar consultas e/ou audiências públicas no âmbito de sua competência

Organização e coordenação de consultas e/ou audiências públicas	Frequência	Percentual
Não	24	55,81%
Sim	19	44,19%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dessa forma, verificou-se que apesar de apenas 17 UCCIs receberem e apurarem denúncias feitas pelo cidadão, observaram-se que 19 unidades organizam e coordenam audiências públicas.

Quanto à atividade “Responder e orientar os dirigentes dos órgãos e entidades quanto à prática de determinados procedimentos, no sentido de prevenir irregularidades”, identificou-se que 58,14% do universo efetivo realizam essa importante atividade, de acordo com a tabela 89. No entanto, essa atividade é essencial para que a gestão pública execute suas atividades evitando atos de improbidade. Além disso, a orientação realizada pelas UCCIs fortalecerá a imagem do controle com os gestores municipais, contribuindo para a melhoria da gestão pública.

Tabela 89 – Execução da atividade responder e orientar os dirigentes dos órgãos e entidades quanto à prática de determinados procedimentos, no sentido de prevenir irregularidades

Resposta e orientação aos dirigentes dos órgãos e entidades quanto à prática de determinados procedimentos	Frequência	Percentual
Não	18	41,86%
Sim	25	58,14%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

E concluindo o desdobramento das ações relacionadas à Subfunção Ouvidoria, questionou-se aos respondentes sobre a atividade “Gerar Informações Estratégicas subsidiadas pela ouvidoria”, onde foi verificado que 81,40% não executam essa atividade, conforme tabela 90. Tal fato coaduna com os achados nos quesitos anteriores referente à subfunção ouvidoria, uma vez que a baixa realização das atividades relacionadas às ouvidorias, interfere diretamente na importância que a mesma possui para as UCCIs, interferindo nas informações estratégicas geradas a partir de dados decorrentes dos canais de ouvidoria.

Tabela 90 – Execução da atividade gerar informações estratégicas subsidiadas pela ouvidoria

Geração de Informações Estratégicas subsidiadas pela ouvidoria	Frequência	Percentual
Não	35	81,40%
Sim	08	18,60%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Ressalta-se que diante da baixa adesão quanto à execução das atividades de ouvidoria, era de se esperar um baixo índice de realização pelas UCCIs de geração de informações estratégicas, uma vez que para subsidiar essa atividade é fundamental que a subfunção ouvidoria possua efetividade quanto a suas ações. Nesse sentido, verificou-se que apenas 18,60% das unidades de controle municipal geram informações estratégicas subsidiadas pela ouvidoria.

Além das três subfunções do controle interno investigadas anteriormente, devido à importância e destaque que a Transparência vem adquirindo ao longo dos últimos anos, notadamente após a promulgação da Lei de Acesso a Informação (LAI), esse estudo trouxe em destaque a atividade de Transparência, considerando-a como uma subfunção do controle interno.

No quadro 19, verificam-se as atividades de transparência executadas pelas UCCIs no estado de Pernambuco.

Quadro 19 – Atividades da Subfunção Transparência realizadas

Prefeitura Municipal/ Atividades	Planejar, coordenar e executar ações de Transparência	Estimular transparência e controle social do município	Disponibilizar informações à Sociedade através do Portal de transparência do município	Executar ações que estimulem a mobilização popular e a participação dos cidadãos no controle social do município	Propor e executar projetos e ações que contribuam para o incremento da transparência e da integridade na gestão pública do município
PM01					
PM02	X	X	X		
PM03		X			
PM04	X	X	X		
PM05	X		X		
PM06		X	X		
PM07	X				
PM08	X	X		X	
PM09	X	X	X		X
PM10	X	X	X	X	X
PM11	X	X	X	X	X
PM12	X	X	X		
PM13	X	X	X	X	
PM14	X	X	X		X
PM15	X	X	X		X
PM16		X			
PM17	X	X	X		
PM18	X	X	X		
PM19	X	X			
PM20					
PM21					
PM22	X	X	X		
PM23					
PM24					
PM25	X	X	X		X
PM26					
PM27	X	X	X		
PM28	X	X	X	X	X
PM29	X	X	X	X	X
PM30					
PM31	X	X	X		
PM32	X	X	X		
PM33	X	X	X		
PM34	X	X			
PM35	X	X	X		
PM36		X			
PM37			X		
PM38	X	X	X		X

PM39		X			
PM40		X			
PM41	X		X		
PM42	X	X	X	X	X
PM43	X	X	X	X	

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à atividade “Planejar, coordenar e executar ações de Transparência” (V31), verificou-se que 29 respondentes afirmaram executar essa atividade, correspondendo a 67,44%, de acordo com a tabela 91.

Tabela 91 – Execução da atividade planejar, coordenar e executar ações de Transparência

Planejamento, coordenação e execução de ações de Transparência	Frequência	Percentual
Não	14	32,56%
Sim	29	67,44%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, apesar de representar a minoria dos respondentes, 32,56% não executam ações de transparência. Além disso, esse percentual aumenta quando foram verificadas outras ações desdobradas da Subfunção de Transparência, conforme análise a seguir.

Quanto à atividade “estimular transparência e controle social do município”, verificou-se que 74,42% dos respondentes afirmaram realizar essa atividade, segundo dados da tabela 92. No entanto, esse resultado diverge com a análise realizada da subfunção ouvidoria, uma vez que a maioria dos respondentes afirmou não ouvir a sociedade e nem possuir ouvidoria. Sendo assim, a apesar da maioria das UCCIs afirmar que estimulam o controle social, verificou-se a não realização de ações que coadunam com essa afirmação.

Tabela 92 – Execução da atividade estimular transparência e controle social do município

Estímulo da transparência e controle social	Frequência	Percentual
Não	11	25,58%
Sim	32	74,42%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Ao questionar sobre execução da atividade “Disponibilizar informações à Sociedade através do Portal de transparência do município”, verificou-se que 37,21% dos respondentes

afirmaram não realizar essa atividade, conforme tabela 93. Notou-se que mesmo sendo obrigados a disponibilizar informações à Sociedade através do Portal de transparência 32,21% dos municípios descumprem a legislação, dificultando o acesso da sociedade a dados sobre a gestão do município e afetando diretamente o controle social que necessita ser cada vez mais fortalecido.

Tabela 93 – Execução da atividade disponibilizar informações à sociedade através do portal de transparência do município

Disponibilização de informações à Sociedade através do Portal de transparência	Frequência	Percentual
Não	16	37,21%
Sim	27	62,79%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

E por fim, ainda com relação às ações relacionadas à Subfunção Transparência, questionou-se aos respondentes sobre a atividade “Executar ações que estimulem a mobilização popular e a participação dos cidadãos no controle social do município”, verificou-se que apenas 08 respondentes afirmaram executar essa atividade, conforme tabela 94. Mais uma vez, verificou-se que os municípios não estimulam a participação popular, ou seja, as UCCIs não estimulam o fortalecimento do controle social.

Tabela 94 – Execução da atividade executar ações que estimulem a mobilização popular e a participação dos cidadãos no controle social do município

Execução de ações que estimulam a mobilização popular e a participação dos cidadãos no controle social	Frequência	Percentual
Não	35	81,40%
Sim	08	18,60%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

E para concluir a investigação sobre as atividades da Função Controle Interno, buscando conhecer outras atividades relacionadas a essa função que não foram elencadas no questionário de pesquisa, questionou-se aos respondentes se as UCCIs realizavam outras atividades não destacadas nesse estudo. Conforme tabela 95, observou-se que apenas 01 prefeitura informou que executava, representando 2,33% dos respondentes.

Tabela 95 – Execução de outras atividades relacionadas à função controle interno

Realização de outras atividades relacionadas à Função Controle Interno	Frequência	Percentual
Não	42	97,67%
Sim	01	2,33%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O respondente explicou que “os departamentos do município no geral confundem a Central de Controle Interno como Consultoria e isso demanda tempo, bem como acreditam que lá é que se devem executar os controles”. Nesse sentido, o respondente afirmou como outra atividade da função controle interno a execução de consultoria junto aos departamentos municipais. No entanto, apesar de apenas 01 respondente informar sobre a realização dessa atividade, tal ação pode ser exercida por outras UCCIs.

4.3.6 Atividades da Função Controle de Riscos

A sexta e última função investigada foi a Controle de Riscos. Questionou-se aos respondentes da pesquisa se os mesmos executavam essa função que correspondem às atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos na gestão, bem como seus possíveis efeitos. Observou-se, então, que 81,40% informaram que executavam a Função Controle de Riscos, de acordo com a tabela 96. Nesse sentido, verificou-se que a maioria dos respondentes compreendem a importância dessa função para a gestão municipal, uma vez que afirmaram incorporá-la nas atividades desenvolvidas pelas UCCIs.

Tabela 96 – Execução da função controle de riscos

Realização a Função Controle de Risco	Frequência	Percentual
Não	08	18,60%
Sim	35	81,40%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, assim como ocorreu na análise das funções anteriores, verificou-se que apesar de 08 UCCIs afirmarem que não executavam a Função Controle de Riscos, 14 respondentes posteriormente ao serem questionados sobre quais atividades realizavam referente a essa função responderam que não executavam a Função Controle de Riscos, conforme pode ser observado no quadro 20.

Quadro 20 – Atividades da Função Controle de Riscos realizadas (parte I)

Prefeitura Municipal/ Atividades	Não exerce a Função Controle de Riscos	Avaliar a execução dos contratos de gestão do município	Prevenir e combater a corrupção do município	Acompanhar a divulgação, na mídia especializada, de informações sobre atos e fatos apresentados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos do município	Pesquisar e estudar o fenômeno da corrupção, consolidando e divulgando os dados e conhecimentos obtidos	Apurar os atos e fatos divulgados ou denunciados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização dos recursos públicos do município	Propor medidas contra a disseminação não autorizada de conhecimentos e informações sigilosas ou estratégicas do município
PM01	X						
PM02		X	X			X	
PM03							
PM04		X					X
PM05				X			
PM06							
PM07	X						
PM08		X	X			X	
PM09			X				
PM10	X						
PM11	X						
PM12							X
PM13	X						
PM14		X	X	X	X	X	
PM15			X	X		X	X
PM16		X	X			X	X
PM17		X	X				
PM18		X				X	
PM19			X			X	

PM20	X						
PM21	X						
PM22		X	X		X	X	X
PM23	X						
PM24	X						
PM25							
PM26		X					
PM27		X	X		X		X
PM28	X	X	X	X	X	X	
PM29			X	X	X		X
PM30	X						
PM31		X					
PM32		X	X	X			
PM33		X	X	X		X	X
PM34	X						
PM35							
PM36	X						
PM37				X		X	
PM38		X	X			X	X
PM39				X			
PM40	X						
PM41							
PM42		X	X	X	X	X	X
PM43		X					

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Novamente, a discordância entre as respostas pode sugerir que alguns respondentes não entendem o conceito da função analisada, uma vez que o mesmo também foi apresentado no momento em que a pergunta foi disponibilizada.

Seguindo o mesmo critério quanto à forma de investigação e de análise das funções analisadas anteriormente, após o questionamento do exercício da Função Controle de Riscos, foram apresentadas atividades relacionadas à mesma. Sendo assim, a seguir serão analisadas as informações baseada nas respostas quanto às atividades realizadas da Função Controle de Riscos, baseada nos dados consolidados apresentados no quadro 20.

Sendo assim, a tabela 97 apresenta que 32,56% dos respondentes não exercem a Função Controle de Riscos.

Tabela 97 – Não Exercício da função controle de riscos

Não exercício da função Controle de Riscos	Frequência	Percentual
Não	29	67,44%
Sim	14	32,56%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

No entanto, notou-se que 67,44% dos municípios informaram que executam a Função Controle de Riscos, pois se utilizou como critério a não seleção da afirmativa “não exerce a Função Controle de Riscos”. Destaca-se que a pergunta sobre as atividades realizadas apresentava uma orientação que caso o leitor não realize nenhuma atividade dessa função deverá marcar a opção "Não Exerce a Função Controle de Riscos".

Além disso, nesse momento o leitor visualizava todas as atividades detalhadas da Função Controle de Riscos, selecionadas pela pesquisa e apresentadas nos quadros 20 e 21.

Sendo assim, a redução entre o percentual de respondentes que afirmam executar essa função e os que informaram as atividades que realizam da função pode sugerir problemas quanto ao entendimento do conceito e das atividades decorrentes da função controle de riscos.

Quanto à atividade “avaliar a execução dos contratos de gestão do município” (V34), verificou-se que 17 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 39,53% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 98.

Tabela 98 – Execução da atividade avaliar a execução dos contratos de gestão do município

Avaliação da execução dos contratos de gestão do município	Frequência	Percentual
Não	26	60,47%
Sim	17	39,53%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observa-se que a atividade de “avaliar a execução dos contratos de gestão do município” é realizada por menos da metade dos respondentes da pesquisa. E ao questionar aos mesmos sobre a forma com que essa atividade era realizada, observou-se como respostas:

- Por meio de auditorias;
- Através de relatórios que apresentem a eficiência dos contratos de gestão;
- Analisando todos os contratos de gestão celebrados.

Dessa forma, verificou-se que além da baixa adesão a essa atividade, a mesma não possui uniformidade quanto ao modo como se executa.

Quanto à atividade “prevenir e combater a corrupção do município” (V35), verificou-se que 27 prefeituras não executam essa atividade, correspondendo a 62,79%, de acordo com a tabela 99.

Tabela 99 – Execução da atividade prevenir e combater a corrupção do município

Prevenção e combate à corrupção do município	Frequência	Percentual
Não	27	62,79%
Sim	16	37,21%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Diante dos inúmeros escândalos de corrupção que diariamente são noticiados na mídia do Brasil, ressalta-se que os dados coletados referentes à atividade de “prevenir e combater a corrupção do município” são alarmantes, uma vez que apenas 37,21% do universo efetivo da pesquisa a realiza. Nesse sentido, a baixa adesão quanto à execução dessa atividade pode contribuir para o fortalecimento da corrupção na gestão pública.

Quanto à atividade “Acompanhar a divulgação, na mídia especializada, de informações sobre atos e fatos apresentados como ilegais ou irregulares praticados por

agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos do município”, verificou-se que 33 respondentes não selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 76,74% das UCCIs, conforme pode ser observado na tabela 100.

Tabela 100 – Execução da atividade acompanhar a divulgação, na mídia especializada, de informações sobre atos e fatos apresentados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos do município

Acompanhamento da divulgação, na mídia especializada, de informações sobre atos e fatos apresentados como ilegais ou irregulares	Frequência	Percentual
Não	33	76,74%
Sim	10	23,26%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observa-se que a atividade analisada na tabela acima é realizada por apenas 23,26% respondentes da pesquisa. E ao questionar aos mesmos sobre de que forma essa atividade é realizada apenas 02 respondentes informaram que utilizam blogs e e-mail para sua execução. Questionou-se também a periodicidade da realização da mesma, na qual notou-se que não existe um único critério estabelecido, pois obteve-se as seguintes respostas:

- Diariamente;
- Semanalmente;
- Mensalmente;
- Diante de denúncias ou suspeita de indícios.

Destaca-se que a não execução dessa atividade, ou seja, o não acompanhamento na mídia de atos e fatos irregulares pode acarretar o fortalecimento de atos de improbidade, bem como com a ineficiência e com a falta de controle das UCCIs.

Quanto à atividade “Pesquisar e estudar o fenômeno da corrupção, consolidando e divulgando os dados e conhecimentos obtidos”, verificou-se que 37 respondentes não selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 86,05% do universo efetivo, conforme pode ser observado na tabela 101.

Tabela 101 – Execução da atividade pesquisar e estudar o fenômeno da corrupção, consolidando e divulgando os dados e conhecimentos obtidos

Pesquisa e estudo do fenômeno da corrupção	Frequência	Percentual
Não	37	86,05%
Sim	06	13,95%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dessa forma, verifica-se que apenas 13,95% realizam a atividade de pesquisar e estudar o fenômeno da corrupção, consolidando e divulgando os dados e conhecimentos obtidos.

Questionou-se ainda na investigação a realização pelas UCCIs da atividade “Apurar os atos e fatos divulgados ou denunciados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização dos recursos públicos do município”, evidenciado na tabela 102.

Tabela 102 – Execução da atividade apurar os atos e fatos divulgados ou denunciados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização dos recursos públicos do município

Apuração dos atos e fatos divulgados ou denunciados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados	Frequência	Percentual
Não	30	69,77%
Sim	13	30,23%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Como pode ser observado, constatou-se que 69,77% não realizam tal atividade, ou seja, apenas 13 prefeituras executam apuração dos atos e fatos divulgados ou denunciados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização dos recursos públicos do município, perfazendo 30,23% do universo efetivo. A baixa adesão das prefeituras a essa atividade contribui com a impunidade dos agentes que cometem danos ao erário público, prejudicando toda a sociedade.

Quanto à atividade “Propor medidas contra a disseminação não autorizada de conhecimentos e informações sigilosas ou estratégicas do município”, verificou-se que 33 respondentes não selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 76,74%, conforme pode ser observado na tabela 103.

Tabela 103 – Execução da atividade propor medidas contra a disseminação não autorizada de conhecimentos e informações sigilosas ou estratégicas do município

Proposta de medidas contra a disseminação não autorizada de conhecimentos e informações sigilosas ou estratégicas	Frequência	Percentual
Não	33	76,74%
Sim	10	23,26%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Além disso, dos respondentes que afirmaram executar tal atividade apenas 02 informaram que o processo para realização dessa atividade ocorria através de reuniões e conscientização da importância do sigilo.

Dando continuidade a análise das atividades referente à Função Controle de Riscos, a discussão prosseguirá análise o quadro 21 que apresenta a parte II das atividades realizadas pelas UCCIs das prefeituras pernambucanas.

Quadro 21 – Atividades da Função Controle de Riscos realizadas (parte II)

Prefeitura Municipal/ Atividades	Propor medidas que previnam danos ao patrimônio público do município	Responder e orientar os dirigentes dos órgãos quanto à pratica de procedimentos específicos de sua área de atuação para prevenir irregularidades no município	Treinar e/ou capacitar membros da sociedade civil no combate à corrupção	Treinar e capacitar servidores públicos Municipais no combate à corrupção	Monitorar o equilíbrio das contas públicas, identificando os riscos	Gerar informações que favoreçam análises de riscos	Outras Atividades relacionadas à Função Controle de Risco
PM01							
PM02	X	X			X	X	
PM03	X	X		X	X	X	
PM04	X	X			X		
PM05					X		
PM06	X	X				X	
PM07							
PM08	X	X			X	X	
PM09	X					X	
PM10							
PM11							
PM12	X	X					
PM13							
PM14	X	X		X	X	X	
PM15	X	X			X		
PM16	X	X			X	X	
PM17		X			X	X	
PM18							
PM19	X						
PM20							
PM21							
PM22	X	X		X	X	X	
PM23							

PM24							
PM25	X				X		
PM26							
PM27	X	X		X	X	X	
PM28	X	X			X	X	
PM29	X	X			X		
PM30							
PM31	X				X		
PM32		X			X		
PM33	X				X		
PM34							
PM35					X		
PM36							
PM37					X	X	
PM38	X	X			X	X	
PM39	X	X					X
PM40							
PM41							
PM42	X	X		X	X	X	
PM43	X	X			X		

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Quanto à atividade “Propor medidas que previnam danos ao patrimônio público do município”, verificou-se que 22 respondentes selecionaram que executavam tal atividade, correspondendo a 51,16% das unidades, conforme pode ser observado na tabela 104.

Tabela 104 – Execução da atividade propor medidas que previnam danos ao patrimônio público do município

Proposta de medidas que previnam danos ao patrimônio público	Frequência	Percentual
Não	21	48,84%
Sim	22	51,16%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Dessa forma, verifica-se que apesar da maioria dos respondentes realizarem tal atividade, ainda é expressiva a quantidade de municípios que não a executam, representando 48,84%.

Questionou-se também no estudo a realização pelas UCCIs da atividade “responder e orientar os dirigentes dos órgãos quanto à prática de procedimentos específicos de sua área de atuação para prevenir irregularidades no município”, evidenciado na tabela 105.

Tabela 105 – Execução da atividade responder e orientar os dirigentes dos órgãos quanto à prática de procedimentos específicos de sua área de atuação para prevenir irregularidades no município

Resposta e orientação dos dirigentes dos órgãos quanto à prática de procedimentos específicos para prevenir irregularidades	Frequência	Percentual
Não	24	55,81%
Sim	19	44,19%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Notou-se que a maioria das UCCIs não realiza essa atividade, perfazendo 55,81%. Nesse sentido, observou-se mais uma fragilidade dos controles municipais visto que 44,19% das prefeituras não se preocupam com uma atuação preventiva para evitar práticas irregulares pelos gestores municipais.

Nesse contexto, foi questionado se essas unidades de controle ofereciam treinamento e/ou capacitação aos membros da sociedade civil no combate à corrupção, conforme tabela 106.

Tabela 106 – Execução da atividade treinar e/ou capacitar membros da sociedade civil no combate à corrupção

Treinamento e/ou capacitação membros da sociedade civil	Frequência	Percentual
Não	43	100,00%
Sim	0	0,00%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Porém, não foi identificada nenhuma prefeitura que exercesse essa atividade, indo na contra mão do fortalecimento do controle social. Ainda nessa perspectiva de treinamento e capacitações, questionou-se se alguma UCCI realizada a atividade de “Treinar e capacitar servidores públicos Municipais no combate à corrupção”, onde se identificou que apenas 05 unidades a realizava, perfazendo 11,63% do universo efetivo, vide tabela 107.

Tabela 107 – Execução da atividade treinar e capacitar servidores públicos municipais no combate à corrupção

Treinamento e capacitação servidores públicos municipais	Frequência	Percentual
Não	38	88,37%
Sim	05	11,63%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Apesar dessa prática já existir em algumas unidades, ainda é muito expressivo o percentual de prefeituras que não exercem essa atividade, representando 88,37% dos respondentes.

Na sequência da investigação do controle de riscos, buscou-se verificar se as UCCIs realizavam a atividade de “monitorar o equilíbrio das contas públicas, identificando os riscos”, conforme tabela 108.

Tabela 108 – Execução da atividade monitorar o equilíbrio das contas públicas, identificando os riscos

Monitoramento do o equilíbrio das contas públicas	Frequência	Percentual
Não	21	48,84%
Sim	22	51,16%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Apesar de 48,84% não executarem tal atividade, identificou-se que a maioria, representada por 51,18% já a exercem. Nesse sentido, perguntou-se a esses respondentes como esse monitoramento era executado, sendo identificadas como respostas:

- Por meio de mensuração do endividamento;
- Através da análise relatórios e balancetes contábeis;
- Analisando processos licitatórios e percentuais constitucionais;
- Comparando receitas e despesas;
- Analisando a execução orçamentária.

Quanto à atividade de gerar informações que favoreçam análises de riscos, verificou-se que 67,44% dos respondentes não exercem essa atividade, conforme tabela 109.

Tabela 109 – Execução da atividade gerar informações que favoreçam análises de riscos

Geração de informações que favoreçam análises de riscos	Frequência	Percentual
Não	29	67,44%
Sim	14	32,56%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observou-se que apenas 32,56% das UCCIs realizam essa atividade, demonstrando que poucas unidades se preocupam com a geração de informações para viabilizar a análise de riscos. Cabe destacar que se questionou quais riscos seriam medidos, obtendo-se como algumas das respostas:

- Endividamento e limites constitucionais;
- Restos a pagar;
- Índices constitucionais;
- Pagamentos irregulares.

Além do mais, buscando conhecer possíveis atividades relacionadas à Função Controle de Riscos não destacadas nesse estudo, a pesquisa questionou se os respondentes realizavam outra atividade relacionada a essa função que não havia sido contemplada no

questionário. Conforme tabela 110, observou-se que apenas 01 prefeitura informou que executava, representando 2,33% dos respondentes.

Tabela 110 – Realização de outras atividades relacionadas à função controle de risco

Realização de outras atividades relacionadas ao Controle de Risco	Frequência	Percentual
Não	42	97,67%
Sim	01	2,33%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Analisando o detalhamento dessa atividade de Controle dos riscos realizada pela UCCI, verificou-se que o respondente informou que exercia “emissão constante de recomendações e sugestões para melhor condução dos recursos públicos (...) atuando na prevenção por meio de orientações e consultas prévias à execução da despesa”.

Nesse contexto, observou quanto à função controle de riscos que apesar da maioria dos respondentes executarem essa função, diversas atividades ainda precisam ser consolidadas visão fortalecer a atuação das UCCIs quanto ao controle dos riscos.

4.3.7 Funções Executadas pelas Prefeituras

Neste tópico serão apresentadas, com base nas atividades desenvolvidas pelas UCCIs, as funções da controladoria exercidas pelas prefeituras pernambucanas que compõem o universo efetivo desse estudo.

Desse modo, após analisar os resultados percorridos nos itens 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.3.5 e 4.3.6, foi estabelecido como critério para definição da função de controladoria exercida pelas prefeituras a realização de ao menos uma atividade, conforme pode ser observado no quadro 22.

Quadro 22 – Funções da Controladoria Executadas pelas Prefeituras Pernambucanas

Prefeituras Municipais/ Funções da Controladoria	Função Contábil	Função Gerencial Estratégica	Função Tributária	Função Proteção e Controle de Ativos	Função Controle Interno	Função Controle de Riscos
PM01	X			X	X	
PM02	X	X		X	X	X
PM03	X	X		X	X	X

PM04	X	X	X	X	X	X
PM05	X	X			X	X
PM06	X	X		X	X	X
PM07	X	X	X	X	X	
PM08	X	X		X	X	X
PM09	X	X		X	X	X
PM10	X	X	X	X	X	
PM11	X		X		X	
PM12				X	X	X
PM13	X	X			X	
PM14		X		X	X	X
PM15		X			X	X
PM16	X	X	X		X	X
PM17	X	X	X	X	X	X
PM18	X	X	X	X	X	X
PM19	X	X	X		X	X
PM20	X	X	X		X	
PM21	X			X	X	
PM22	X	X	X	X	X	X
PM23		X	X	X	X	
PM24					X	
PM25	X		X	X	X	X
PM26	X	X	X	X	X	X
PM27	X	X	X	X	X	X
PM28	X	X	X	X	X	
PM29		X	X	X	X	X
PM30	X	X			X	
PM31	X	X	X	X	X	X
PM32	X	X		X	X	X
PM33	X	X	X	X	X	X
PM34		X	X		X	
PM35	X	X			X	X
PM36	X				X	
PM37	X	X	X	X	X	X
PM38		X	X	X	X	X
PM39	X	X	X	X	X	X
PM40		X			X	
PM41	X	X			X	X
PM42	X	X		X	X	X
PM43	X		X	X	X	X

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nas informações apresentadas no quadro 22, verificou-se que apenas 23,26% do universo efetivo desse estudo exercem todas as Funções de Controladoria. Dessa forma, 76,74% não executam todas as Funções, conforme exposto na tabela 111. Sendo assim, constatou-se que apesar da existência das UCCIs, ainda existe um longo caminho para

que as ações executadas por essas áreas abrangem todas as atividades essenciais para a efetividade da atuação dos órgãos de controle dos municípios.

Tabela 111 – Completude das funções de controladoria exercidas

Realizam todas as Funções da Controladoria	Frequência	Percentual
Não	33	76,74%
Sim	10	23,26%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Além disso, constatou-se que a função controle interno é a única exercida por todo o universo efetivo da pesquisa, enquanto que a função tributária é exercida por 53,49%, conforme tabela 112. Tal fato pode sugerir que a função controle interno, muitas vezes confundida como a única função a ser realizada pela Controladoria, é a mais importante e reconhecida pelos profissionais do controle público.

Tabela 112 – Funções de controladoria executadas

Funções da Controladoria	Frequência	Percentual
Controle Interno	43	100,00%
Gerencial Estratégica	35	81,40%
Contábil	34	79,07%
Proteção e Controle de Ativos	29	67,44%
Controle de Riscos	29	67,44%
Tributária	23	53,49%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Em outra perspectiva, observou-se, ao analisar a quantidade de funções da controladoria executadas pelas UCCIs, que apenas 2,33% realizam 01 função, enquanto que 23,26% realizam 06 Funções, como exposto na tabela 113.

Tabela 113 – Quantidade de funções da controladoria executadas

Qtde. de Funções Realizadas	Frequência	Percentual
01 Função	01	2,33%
02 Funções	02	4,65%
03 Funções	08	18,60%
04 Funções	06	13,95%
05 Funções	16	37,21%
06 Funções	10	23,26%
Total	43	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Além disso, verificou-se que apenas 03 respondentes executam até 02 Funções de Controladoria, correspondendo a 6,98%. Desse modo, verificou-se que 92,02%, representando 40 respondentes, executam de 03 a 06 Funções da Controladoria.

Tais achados demonstram a falta de uniformidade quanto à efetividade das ações exercidas pelo controle municipal nas prefeituras do Estado de Pernambuco.

4.4 ANÁLISE INFERENCIAL

Embora não tenham sido encontrados estudos anteriores que testem a existência da relação entre as funções desempenhadas pelas controladorias públicas e as características dos municípios em que as mesmas estão inseridas, detalhadas no quadro 08, essa pesquisa buscou verificar se ocorria alguma relação entre as mesmas, através do uso da estatística inferencial.

Inicialmente realizou-se um teste de normalidade para aferir se as variáveis provêm de uma população que apresenta uma distribuição normal. Como se tratava de variáveis quantitativas foi realizado o Teste Shapiro-Wilk para identificar a normalidade.

Dentre as variáveis contínuas testadas, em relação a “se os municípios exercem ou não todas as Funções de Controladoria” e à “quantidade de Funções de Controladorias”, verificou-se que apenas os dados referentes à variável “IDH” seguem uma distribuição normal, uma vez que apresentou $p > 0,05$, ou seja, nível de significância superior a 5%, conforme tabela 114.

Tabela 114 – Teste de normalidade (Shapiro-Wilk)

Teste de Normalidade	Teste de Shapiro-Wilk			
	Estadística	Graus de liberdade	p-valor	
Exerce todas as Funções de Controladoria				
Receitas Correntes	Sim	0,595	10	0,000
	Não	0,516	33	0,000
Tamanho da População	Sim	0,770	10	0,006
	Não	0,480	33	0,000
Área da unidade territorial (km ²)	Sim	0,668	10	0,000
	Não	0,688	33	0,000
IDH	Sim	0,909	10	0,273
	Não	0,939	33	0,063
Quantidade Funções de controladoria				
Receitas Correntes	Até 02	0,985	03	0,763
	de 03 a 06	0,546	40	0,000
Tamanho da População	Até 02	0,930	03	0,488
	de 03 a 06	0,513	40	0,000
Área da unidade territorial (km ²)	Até 02	0,868	03	0,289
	de 03 a 06	0,696	40	0,000
IDH	Até 02	0,957	03	0,600
	de 03 a 06	0,963	40	0,216

Fonte: elaborado pela autora (2016)

Nota: adotou-se o nível de significância de 0,05 para os testes.

Além disso, para garantir o bom desempenho dos testes paramétricos faz-se necessário verificar se as variâncias envolvidas são homogêneas, tornando possível, assim, a comparação dos resultados obtidos. Desse modo, procedeu-se com o Teste de Levene, uma vez que foi realizada a comparação de variâncias de grupos de observações provenientes de distribuições contínuas.

Sendo assim, de acordo com a tabela 115, pode-se afirmar que as variâncias não se diferem estatisticamente entre as variáveis “Receitas Correntes”, “Tamanho da População”, “Área da unidade territorial (km²)” e “IDH”, uma vez que todas as variáveis apresentaram $P > 0,05$.

Tabela 115 – Teste de homogeneidade da variância (Levene)

Variáveis	Método	Teste de Levene	gl1	gl2	p-valor
Receitas Correntes	Baseado na Média	0,395	01	41	0,533
	Baseado na Mediana	0,062	01	41	0,804
Tamanho da População	Baseado na Média	0,643	01	41	0,427
	Baseado na Mediana	0,212	01	41	0,648
Área da unidade territorial (km ²)	Baseado na Média	2,969	01	41	0,092
	Baseado na Mediana	0,859	01	41	0,360
IDH	Baseado na Média	0,360	01	41	0,552
	Baseado na Mediana	0,458	01	41	0,502

Fonte: elaborado pela autora (2016)

Nota: adotou-se o nível de significância de 0,05 para os testes.

Após a verificação da normalidade e da homogeneidade das variáveis quantitativas, prosseguiu-se com a aplicação do Teste não paramétrico de Mann Whitney para analisar as variáveis que não apresentam distribuição normal, e o Teste t de Student para analisar a variável “IDH”, pois a mesma apresenta uma distribuição dentro da normalidade.

Analisando inicialmente a relação entre as variáveis referente às características dos municípios pernambucanos analisados nesse estudo e ao exercício ou não de todas as funções de controladoria, verificou-se que não há diferenças estatisticamente significantes entre as variáveis, conforme tabela 116.

Tabela 1166 – Medidas descritivas das variáveis receitas correntes, tamanho da população, área da unidade territorial e IDH dos municípios segundo se exercem ou não todas as funções de controladoria

Variáveis	Exerce todas as Funções de Controladoria	N	Média	Desvio-padrão	p-valor
Receitas Correntes	Sim	10	116.305.618,01	172.039.383,57	0,605 ¹
	Não	33	130.938.604,19	235.494.716,03	
Tamanho da População	Sim	10	53.533,00	56.755,10	0,373 ¹
	Não	33	66.462,12	131.657,34	
Área da unidade territorial (km ²)	Sim	10	473,20	587,31	0,796 ¹
	Não	33	363,81	380,64	
IDH	Sim	10	0,62	0,04	0,208 ²
	Não	33	0,60	0,05	

Fonte: elaborado pela autora (2016)

Nota: 1-Teste não paramétrico de Mann Whitney; 2- Teste t de Student para amostras independentes; 3- Adotou-se o nível de significância de 0,05 para os testes.

Sendo assim, o estudo não identificou resultados que pudessem verificar se as variáveis elencadas na tabela 116 influenciam no exercício de todas as funções de controladoria.

Em outra perspectiva, buscou-se analisar se existia relação das características dos municípios e a quantidade de funções de controladoria exercidas. Para tanto, dividiu-se em dois grupos: os municípios com até duas funções de controladoria e os municípios que realizavam de três a seis funções de controladoria.

Verificou-se que em relação às quantidades de funções de controladoria, os municípios com até duas funções de controladoria apresentaram médias menores de receita corrente, tamanho da população, área da unidade territorial e IDH, mas essa diferença não foi estatisticamente significativa, conforme tabela 117.

Tabela 117 – Medidas descritivas das variáveis receitas correntes, tamanho da população, área da unidade territorial e IDH dos municípios segundo a quantidade de funções de controladoria exercidas

Variáveis	Quantidade de Funções de Controladoria	N	Média	Desvio-padrão	p-valor ¹
Receitas Correntes	Até 02	03	29.786.361,55	2.322.878,09	0,215 ¹
	De 03 a 06	40	134.866.775,84	227.124.963,22	
Tamanho da População	Até 02	03	13.245,00	633,68	0,253 ¹
	De 03 a 06	40	67.221,13	121.615,07	
Área da unidade territorial (km ²)	Até 02	03	140,92	66,17	0,127 ¹
	De 03 a 06	40	407,87	442,17	
IDH	Até 02	03	0,59	0,01	0,592 ²
	De 03 a 06	40	0,61	0,05	

Fonte: elaborado pela autora (2016)

Nota: 1-Teste não paramétrico de Mann Whitney; 2- Teste t de Student para amostras independentes; 3- Adotou-se o nível de significância de 0,05 para os testes.

Dessa forma, o estudo não identificou resultados que pudessem verificar se as variáveis elencadas na tabela 117 influenciam no quantitativo de funções de controladoria exercidas pelos municípios pernambucanos investigados nessa pesquisa.

Por fim, verificou-se se o exercício de todas as funções de controladoria e se o quantitativo de funções exercidas era influenciado pela variável mesorregião em que os municípios estão inseridos. Para tanto, foi aplicado o Teste da Razão de Verossimilhança, uma vez que se tratava de uma variável nominal, conforme pode ser observado na tabela 118.

Tabela 1178 – Teste de Razão de Verossimilhança

Funções de Controladoria	Metropolitana do Recife		Zona da Mata e Agreste		Sertão e São Francisco		Total		p-valor ¹
	N	%	n	%	N	%	n	%	
Exerce todas as funções									
Sim	03	42,9	03	12,0	04	36,4	10	23,3	0,116
Não	04	57,1	22	88,0	07	63,6	33	76,7	
Quantidade de Funções									
Até 02	-	-	03	12,0	-	-	03	7,0	0,181
De 03 a 06	07	100,0	22	88,0	11	100,0	40	93,0	
Total	07	100,0	25	100,0	11	100,0	43	100,0	

Fonte: elaborado pela autora (2016)

Notas: 1- Teste da Razão de Verossimilhança; 2- Adotou-se o nível de significância de 0,05 para o teste.

Conforme pode ser observado na tabela acima, os municípios da mesorregião metropolitana do Recife que exercem todas as funções de controladoria representam 42,9%, 12% nas mesorregiões zona da mata e agreste e 36,4% nas mesorregiões Sertão e São Francisco; e essa diferença não foi estatisticamente significativa.

Além disso, em relação às quantidades de funções exercidas de controladoria, apenas três municípios da zona da mata e agreste exerciam até 02 funções de controladoria e também não foi possível verificar associação estatisticamente significativa com a mesorregião.

Diante do exposto, não foi possível identificar uma relação estatística significativa entre as funções de controladoria exercidas e as características dos municípios, seja pelo tipo ou pela quantidade de funções de controladoria.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi investigar um conjunto de características que permitiram elencar e analisar a estrutura, perfil do responsável, atividades, bem como as funções de controladoria exercidas pelas UCCIs que compõem o universo da pesquisa.

Desse modo, para que fosse atendido o objetivo geral desse estudo, buscou-se realizar a pesquisa, utilizando-se da coleta de dados, por meio da fonte primária, constituída da aplicação de questionários aos profissionais responsáveis pelas Controladorias das prefeituras municipais do Estado de Pernambuco e também por meio de fontes secundárias constituídas por dados extraídos do IBGE e da STN.

A investigação concluiu quanto às características gerais que não existe uma padronização, mas foi possível identificar alguns achados, tais como: verificou-se uma pulverização quanto à nomenclatura, sendo a nomenclatura de Controladoria Geral do Município a mais recorrente com 25,68%, apesar de que a terminologia controle interno é a mais frequente no universo pesquisado, representando 69,77%; mais da metade das unidades de controle são vinculadas ao gabinete das prefeituras municipais na estrutura organizacional; em torno de 70% possui uma carga horária diária de 6 horas; apenas 23,26% possuem uma carreira de controle específica para o município; mais de 80% são compostas por um quantitativo pequeno de profissionais, que variam entre 01 e 05 pessoas; onde 46,51% possuem rubrica orçamentária exclusiva para o controle municipal.

Nesse contexto, pode-se verificar que as controladorias municipais do estado de Pernambuco, apesar de existirem formalmente na estrutura das prefeituras, ainda necessitam se consolidar institucionalmente, buscando uma autonomia para exercer suas atividades, uma carreira consolidada, bem como capital humano e recursos para subsidiar as ações de controle que precisam ser realizadas de forma sistemática. Evitando que se torne, assim, apenas um setor criado para atender as demandas da legislação.

No tocante ao perfil dos responsáveis pelo controle municipal, a maioria é denominada de Controlador e possuem graduação em administração, ciências contábeis e ciências jurídicas/direito, representando 16,28%, 23,26% e 34,88%, respectivamente. Além disso, constatou-se que 58% possuem experiência anterior ao cargo exercido relacionado à área de controle.

Apesar de não existir nenhuma prerrogativa de formação para investidura no cargo de controlador dos municípios, pode-se constatar que a maioria dos responsáveis investidos nos cargos possui formação condizente com as atividades que necessitam exercer na função, bem como experiência com atividades relacionadas à área de controle na gestão pública. Percebe-se que pela falta de padronização das ações a serem realizadas pelas controladorias públicas, o modelo a ser adotado por esses órgãos de controle são determinados, em grande maioria, pelos seus responsáveis. Desse modo, enaltece-se a importância desses gestores possuírem formação técnica e experiência condizentes com o perfil que o cargo necessita, para contribuir com o amadurecimento das ações de controle municipal que as controladorias precisam desenvolver.

Com relação às atividades realizadas pelas UCCIs, as mesmas foram agrupadas de acordo com a respectiva função da controladoria, onde constatou que apenas 23,26% do universo efetivo desse estudo exercem todas as funções.

Sendo assim, verificou-se nesse estudo que a grande maioria das controladorias municipais pernambucanas não executa as funções de controladoria pública primordial ao cumprimento das ações necessárias para o pleno exercício do controle municipal, seja por desconhecer a existência dessas funções, seja por não possuir corpo técnico necessário para desempenhar as ações, seja por inércia da administração pública municipal. Cabe destacar também que esse percentual pode ser ainda menor, uma vez que se considerou como critério para determinar a realização de uma função de controladoria apenas o exercício de pelo menos uma atividade relacionada a essa função.

Nesse sentido, analisando a função contábil observou-se que 79,07% dos municípios informaram que a executa, sendo a atividade “Acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária do município” a mais representativa dessa função, englobando 79,07% dos respondentes, ou seja, todos que afirmaram executar essa função. Por outro lado, as atividades “elaborar e manter atualizado o plano de contas do município” e “gerenciar a contabilidade do município” são as menos executando, ambas com 6,98% do universo efetivo.

Apesar da maioria dos respondentes acompanharem a gestão contábil do município, não são responsáveis por gerenciar a contabilidade. Tal fato é preocupante, uma vez que a contabilidade é fundamental para a geração de informações para tomada de decisão, sendo preocupante terceirizar essa atividade sob o risco de tomar decisão baseada em dados

inconsistentes, prejudicando a gestão de informações vital para o controle da gestão pública municipal.

Quanto à função gerencial estratégica, constatou-se que é contemplada em 81,40% das prefeituras, onde a atividade “acompanhar/fiscalizar a gestão administrativa/operacional do município” é realizada por 76,74% das UCCIs. No entanto, a atividade “avaliar resultados de planos, de orçamentos e/ou de programas públicos do município” é realizada por apenas 23,26% dos respondentes.

Tão importante quanto planejar e executar ações é avaliar os resultados obtidos, uma vez que através dessa informação é possível verificar as falhas do planejamento e os gargalos da execução, buscando cada vez mais efetividade das ações executadas. Dessa forma, verificou-se nessa pesquisa que a maioria das controladorias está menosprezando a importância da atividade de avaliação do resultado, dificultando a consolidação das atividades.

Sobre a função tributária, verificou-se que 46,51% a executam nas ações desenvolvidas pelo controle municipal, cuja atividade “supervisionar a arrecadação de receita e a execução de despesa do município” é a mais representativa com 53,49%. Porém, a atividade “realizar projeções de cenários de arrecadação de receitas e execução de despesas” é executada por apenas 01 respondentes, perfazendo 2,33% dos respondentes.

Desse modo, verificou-se que atividades relacionadas à projeção de cenários tanto de arrecadação de receita quanto de realização de despesas não são priorizadas. Tal fato pode ser reflexo da ausência de confiabilidade dos dados contábeis, ou ainda do desconhecimento da importância dessa atividade e os seus impactos em outras ações a serem executadas pela gestão pública municipal.

No que diz respeito à função proteção e controle de ativos, constatou-se que 32,56% a realiza. A atividade “acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens móveis do município” é a mais representativa, realizada por 65,12%, enquanto que a atividade “acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens imóveis do município” é executada por 48,84% dos respondentes.

Percebeu-se, então, que as atividades relacionadas ao controle dos bens móveis e imóveis são executadas por grande parte dos respondentes. No entanto, a periodicidade bem como a forma de execução ainda apresenta pontos de fragilidade, favorecendo atos de dilapidação do patrimônio público.

Cabe destacar que 100% dos respondentes exercem a função controle interno, sendo a atividade “Elaborar Parecer do Controle Interno que compõe a prestação de contas do município” a mais difundida, perfazendo 95,35% das UCCIs. Além disso, cabe destacar as atividades de: “Planejar, coordenar e executar ações de Auditoria”, executada por 55,81%; “planejar, coordenar e executar ações de corregedoria”, com 18,60%; “Planejar, coordenar e executar ações de ouvidoria”, 32,56%; e “Planejar, coordenar e executar ações de Transparência”, realizada por 67,44%.

Apesar de a função controle interno ser executadas por todas as controladorias estudadas, verificou-se que nem todas as suas subfunções possuem a mesma representatividade, uma vez que ações de corregedoria e ouvidoria são executadas por uma mínima quantidade de órgãos de controle municipal, refletindo claramente problemas no canal de comunicação com a sociedade, bem como ineficiência e até mesmo ausência nas ações de averiguação e punição aos responsáveis por atos de improbidade.

Analizou-se ainda a função controle de riscos que é contemplada por 81,40% dos respondentes, cuja atividade “propor medidas que previnam danos ao patrimônio público do município” é a mais representativa dessa função com 51,16%. No entanto, cabe destacar que a atividade “treinamento e/ou capacitação aos membros da sociedade civil no combate à corrupção” uma lacuna nas ações realizadas por todos os respondentes, uma vez que a investigação constatou que nenhuma UCCI a realiza.

Novamente, pode-se verificar que apesar da grande maioria das controladorias pernambucanas executarem essa função, ações de combate à corrupção ainda são esquecidas, mesmo diante de tantos escândalos que o Brasil vem presenciando nos últimos anos. Reforçando a necessidade de estabelecer um padrão mínimo de atividades a serem executadas pelos órgãos de controle municipal.

Além disso, buscou-se verificar a existência de relação entre as funções desempenhadas pelas controladorias e as características dos municípios pernambucanos, sendo observado que não há diferenças estatisticamente significantes entre as variáveis receitas correntes, tamanho da população, área da unidade territorial e IDH do município, em relação se exercem ou não todas as funções de controladoria. Ademais, o estudo também não conseguiu verificar associação estatisticamente significativa com relação à mesorregião em que os municípios respondentes da pesquisa estão inseridos e às quantidades de funções exercidas de controladoria.

Dessa forma, esse estudo buscou contribuir com o arcabouço teórico da controladoria pública com enfoque no município, apresentando principalmente as características desses órgãos de controle, enfatizando as atividades que os mesmos exercem de forma bastante detalhada. Acredita-se que, assim, mesmo diante da ausência de determinação legal de um modelo a ser implantado pelas controladorias públicas, esta pesquisa pode servir com um guia para auxiliar os gestores tanto na implantação, quanto na consolidação das atividades de controle público a serem realizadas pelos municípios, buscando garantir a eficiência, eficácia e efetividade das ações de controle.

Por fim, recomenda-se replicar a pesquisa no futuro, nos mesmos municípios, , buscando identificar se houve ou não mudança nas características, ou realizá-la em outros Estados, para efeito de comparação. Dessa forma, acredita-se que o produto dessas pesquisas poderá contribuir com os tribunais de Contas dos respectivos Estados, ao identificar as características das controladorias municipais, o que pode auxiliar no planejamento da atuação dos órgãos de controle externo, bem como das ações a serem executadas pelos atores do controle público.

REFERÊNCIAS

- ABRAMO, Claudio W. **Prevenção x punição para o controle do setor público**. Revista do Tribunal de Contas da União, ano 35, número 101. Jul/Set, 2004.
- ALBÊLO, Ricardo Turíbio Mota. **Controle interno na administração pública municipal: estudo de caso da Prefeitura de Panelas – PE**. Recife, Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal de Pernambuco. Pernambuco: 2007.
- ALMEIDA, C.J.A.de; TAFFAREL, M.; GERIGK, W. **Gestão fiscal responsável através da Implantação de um departamento de controladoria**. Revista Capital Científico, Guarapuava-PR, v.1, n.1, p.27-41, Jan/Dez, 2003.
- ALMEIDA, L.B. de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: Catelli, A. (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**, GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, Davi Jônatas Cunha. **Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do COSO II**. Recife, Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Pernambuco. Pernambuco, 2015.
- ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATTIE, Wiliam. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed., São Paulo, Atlas, 2009.
- BENDER, Deborah E., EWBANK, Douglas. **The focus group as a tool for health research: issues in design and analysis**. Health Transition Review, v.4, n.1, p. 63-73, 1994.
- BEUREN, Ilse Maria. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.
- BEUREN, Ilse Maria; ALMEIDA, Dalci Mendes. **Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil**. Revista de Administração, v. 47, n. 4, p. 653-670, 2012.

BEUREN, I.M.; GOMES, E. do C.O.; LUZ, R.M. da. **Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas.** Gestão & Regionalidade, v. 28, n. 82, 2012.

BEUREN, I.M.; SCHLINDWEIN, A.C.; PASQUAL, D. L. **Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no Enanpad e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006.** Revista Contabilidade & Finanças, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.

BEUREN, I.M.; UTZIG, M.J.; KLOEPEL, N.R.. **Impacto da integração do sistema de controle gerencial na eficácia da controladoria: um estudo nas empresas do setor elétrico da BM&FBovespa.** Revista Eletrônica de Ciência Administrativa, v. 12, n. 3, p. 272, 2013.

BOAS, Fernando José Villas. **A controladoria: um modelo conceitual e integrado.** Revista de Contabilidade do CRC-SP: São Paulo, p. 61-63, 2000.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática.** 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual Prático de Controle Interno na Administração Pública Municipal.** 2. ed. Curitiba: Juruá editora, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil,** 1988.

BRASIL. **Decreto 200/67,** de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1,** de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967.

BRASIL. **Lei 4.320/64,** de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. **Lei Complementar 101/2000,** de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Da administração Pública Burocrática à Gerencial,** Revista do Serviço Público, ano 47, v. 120, n 1. Jan.1996. Brasília: ENAP, 1996.

BRISOLA, J. **Uma contribuição ao estado do controle aplicado: as organizações.** São Paulo. FEA/USP. Dissertação de Mestrado, 1990.

BRITO, J.R. de. **Breve Histórico do Controle Interno do poder Executivo Federal: Origem, Evolução, Modelo Atual e Visão de Futuro.** Revista de Negócios, n.7, Mar, 2009.

BUGARIN, Bento José. **Controle das finanças públicas – Uma visão geral**. Revista do Tribunal de Contas da União, n. 59, 1994.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. **Sistema de controle interno na Administração Pública Federal**. Revista Eletrônica de Contabilidade. Ed.Especial. Universidade Federal de Santa Maria, Jul, 2006.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. CRC/RS, n. 4, 2007.

CARNEIRO JÚNIOR, Erivaldo da Silva; OLIVEIRA, José Renato Sena. **Falhas de controle interno nas contas municipais da microrregião de Feira de Santana apontadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (2005/2009)**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo: USP, 2012.

CARVALHO, Alexandre Brondani; ABREU, Ivonisa Maria Castagna de; PEDROZO, Ivonete Foletto. **Fluxograma como ferramenta de aperfeiçoamento e de controle em instituições públicas**. Revista de Administração da UFSM, v. 6, n. 2, p. 373-394, 2013.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 5ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2013.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Organização dos órgãos de controle interno municipal no Estado do Ceará: um estudo na Região Metropolitana de Fortaleza**. Advances in Scientific and Applied Accounting, v. 4, n. 1, 2011.

CAVALCANTE, M. C. N.; DE LUCA, M. M. M. **Controladoria como instrumento de governança no setor público**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 7, n. 1, 73-90, jan./mar. 2013.

CAVALCANTI, M. **Gestão estratégica de negócios: evolução, cenários, diagnóstico e ação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e Controladoria no Setor Público - Fortalecimento dos Controles Internos**. 2ª. Ed. Curitiba: Juruá, 2011.

CHIARELLI, Lucinéia; CHEROBIM, Ana Paula M.. **Características de sistema de controle interno municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública**. Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v.3, n.1, p.24-42, Sem I. 2009.

CHING, Hong Yuh. **A influência da controladoria estratégica no desempenho e criação de valor da empresa**. In: XXX ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD. Anais. Salvador: Anpad, 2006

COCHRANE , T.M.C.; MOREIRA, S.S.; PINHO, R.C.S. **A importância do controle interno na Administração Pública Brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública.** IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Gramado, RS, Agosto, 2003.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. Internal Control – Integrated Framework, 1992.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): **Resolução CFC nº. 1.135/2008**, que aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno.

_____. **RESOLUÇÃO CFC N.º 820/97. Proc. CFC n.º**, v. 2, p. 97.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público. Disponível em: < <http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/05/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf>>. Acesso em 18.06.2015.

CONTI, JOSÉ; CARVALHO, André Castro. **O controle interno na administração pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal.** Direito Público, v. 1, n. 37, 2012.

CROZATTI, Jaime. **Planejamento Estratégico e Controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização.** Contexto, 5 (1), 123-147, 2003.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios: Orientação para a implementação e relacionamento com os tribunais de contas.** São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, M. D. C. M. T., SPINELLI, M. V. C., SILVA, T. A. B., & CARVALHO, M. A. T. **Controle Interno em Municípios Brasileiros: uma análise das Controladorias – Gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria – Geral da União.** 2014.

CRUZ SILVA, Francisco Carlos da. **Controle e Reforma Administrativa no Brasil.** Salvador, 1999. 90 p. [Dissertação – Mestrado em Administração – Núcleo de Pós – Graduação em Administração. Universidade Federal da Bahia.].

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. **Deficiências dos sistemas de controles internos governamentais atuais em função da evolução da economia.** 6º Congresso de Controladoria e Contabilidade, 2006.

DE CARVALHO, José Carlos O.; DA SILVA, Lino Martins. **A fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro – o caso Fundet.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 9, n. 1, 2004.

DINIZ, Josedilton Alves et al. **Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo.** In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 19 ed., São Paulo: Atlas, 2006.

FARIAS, Rômulo Paiva; DE LUCA, Márcia Martins Mendes; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos.** Contabilidade, Gestão e Governança, v. 12, n. 3, 2010.

FERNANDES, Francisco Carlos. **Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada: Uma Abordagem da Gestão Econômica.** 2000. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

FERREIRA, Aurelio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa.** 3 ed. rev atual. Curitiba: Positivo, 2004.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FISKE, Wyman P. **Training for the controllership.** *The Accounting Review.* Sarota, Flórida, v. 15, n. 2, p. 232-238, Jun. 1940.

FONSECA, Ana Caroline D. P.; SILVA, Anderson Soares. **A perspectiva organizacional de controle em uma organização prestadora de serviços da marinha do Brasil: o caso Casnav.** Rev. Adm. UFSM, Santa Maria, v. 2, n. 1, p. 98- 115, jan./abr. 2009.

FREZATTI, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., Junqueira, E. R. **Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.

GABRIEL, Ivana Mussi. **O Município na Constituição brasileira: competência legislativa.** Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2397, 23 jan. 2010.

GALANTE, Celso. **A contribuição das ferramentas de controle interno ao gestor público para a transparência e a integridade dos atos administrativos nas prefeituras dos municípios da AMOSC.** 2004. Dissertação (Mestrado) – Fundação Universidade da Região de Blumenau, Blumenau.

GALANTE, Celso; FERASSO, Marcos; CREMONINI, Solange; SALDANHA, Jorge Alberto Velloso. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e suas Principais Implicações na Contabilidade e Gestão Pública Municipal.** X Congresso Internacional de Custos. França, 2007.

GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de controladoria para as empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica.** Tese de

Doutorado. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade)–USP–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GERIGK, W., Tarifa, M. R., ALMEIDA, L. B. D., & ESPEJO, M. **Controladoria pública municipal: uma perspectiva dos profissionais do controle externo**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio C. **Elaboração de casos para ensino de administração**. Revista Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão. v. 2, nº 2, jul-dez 2004. p.4-16

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Record, 2004.

GOMES, A. O.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M.V.V. & OLIVEIRA, T. E. **A Institucionalização da Controladoria no Âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará**. Contabilidade, Gestão e Governança. 16 (1), 36-50, 2013.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRAZZIOTIN, C. A. **Controles Internos e Gestão de Riscos em Instituições Financeiras**. Porto Alegre, 2002. Dissertação (Mestrado, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul) Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2002.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da administração pública**. 2.ed. rev. e ampl. 2. tiragem. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GUERRERO, María Alejandra Marín de. **Nuevos conceptos de control interno**. Informe C.O.S.O. Facultad Economía y Negocios. Universidad de Chile. Corporación de Ingenieros en Información y Contadores Auditores, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Informações dos municípios no Cidades@. Disponível em < <http://www.ibge.gov.br/home/>> Consultado em 07/09/2015.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **A Profession Transforming: from Accounting to Management** (Study 11), IFAC, March, 2001.

IMONIANA, Joshua Onome; NOHARA, Jouliana Jordan. **Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória**. Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, v. 2, n. 1, p. 37-46, 2005.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector, Bruxelas, 2004. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

JOHNSON, E. A. **The controllership function**. Management Accounting, v. 53, n. 9, p. 45-48, mar. 1971.

JUSTA, F.A.da. **Controle interno nas administrações municipais**. TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ, 2007.

KALIFE, M. A. **Administração pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e Controladoria**. Revista Eletrônica de Contabilidade da UFSM, v. 1, n. 1, set./nov. 2004.

KANITZ, Stefen C. **Controladoria, Teoria e Estudo de Casos**. São Paulo Pioneira, 1976.

KRONBAUER, Clóvis Antônio et al. **Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública**. Revista de contabilidade e organizações, v. 5, n. 12, p. 48-71, 2011.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial: com modelos de documentos e pareceres utilizados**. São Paulo: Atlas, 2003.

LOURENSI, A., & BEUREN, I. M. (2011). **Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional**. Revista de Contabilidade Vista & Revista. 22(1),15-42.

LUNKES, Rogério João et al. **Controladoria: um estudo bibliométrico no Congresso Brasileiro de Contabilidade de 2000, 2004 e 2008**. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 175, 2009.

MACHADO, Quelen Cristiane Moraes; TONIN, Guerino Antônio. **Benefícios do Controle Interno para Administração Pública Municipal**. Revista Eletrônica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, v. 1, n. 1, p. 92-128, 2015.

MAGALHÃES, A.C.V.; GUIMARÃES, E.R.; FRANCO JÚNIOR, W.S. **Sistemas de Controles Internos nos municípios: proposta de um perfil ideal para os profissionais**. Belo Horizonte, 2005.

MARENGO, S.T.; DIEHL, C.A. **A possibilidade do controle social mediante o acesso a informações em sites dos municípios gaúchos**. Revista de Contabilidade, Governança e Gestão, Brasília-DF, v.4, n.3, p.120-133, set/dez, 2011.

MARTINS, Fernando Ramalho. **Controle: perspectivas de análise na teoria das organizações**. Cadernos EBAPE. BR, v. 4, n. 1, p. 1-14, 2006.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENKE, Wagner Brignol. **Dos resultados aos controles: A importância das estruturas de controle interno para a excelência da gestão**. 2013.

MILESKI, H.S. **O controle da Gestão Pública**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2005.

MONTEIRO, Renato Pereira. **Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação**. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

MOORTHY, Vijaya. **Avaliação dos controles internos, com especial referência para as empresas de auditoria do sector público na Índia**. 1999.

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

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL: Governança e Controle Econômico na Implementação de Políticas Públicas**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luis Martins; PEREZ, Jr.; José Hernandez, SILVA; Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de. **Metodologia Científica: um manual para a realização de pesquisas em administração**. Universidade Federal de Goiás – UFGO. Goiás, 2011.

OLIVEIRA, Ronaldo Alves de. **Análise e evidenciação do controle interno apoiado em sistemas de informação para avaliação dos gastos públicos nos municípios de Chã de Alegria, Carpina e Nazaré da Mata**. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO (OCDE). **Avaliações da OCDE sobre Governança Pública - Avaliação da OCDE sobre o Sistema de Integridade da Administração Pública Federal Brasileira - Gerenciando Riscos por uma administração Pública mais Íntegra**, 2001.

ORTIZ, Aldo Cezar da Silva. **Sistema de informações gerenciais de controladoria em órgãos públicos: um estudo nos municípios matogrossenses da região sudoeste.** Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, 2012.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica.** São Paulo: Thomson, 2004.

PEIXE, Blênio César Severo. **Controladoria Governamental: um enfoque municipal “estudo de caso”.** Contab.Vista& Rev. Belo Horizonte, v.7, n.1, p.33-50, jun.1996.

_____. **Finanças públicas/controladoria governamental: em busca do atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.** Paraná: Ed. Juruá, 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Elisabeth Teixeira de Almeida; REZENDE, Denis Alcides. **Planejamento e gestão estratégica municipal: Estudo de caso do controle interno da prefeitura municipal de Curitiba.** DOI-10.5752/P. 1984-6606.2013 v13n31p52. Revista Economia & Gestão, v. 13, n. 31, p. 52-72, 2013.

PERNAMBUCO. **Lei Estadual no. 11.304**, de 28/12/95. Institui o Distrito Estadual de Fernando de Noronha, aprova a sua Lei Orgânica, dispõe sobre medidas de natureza administrativa e dá outras providências.

PESSOA, Mário Falcão; NETO, Luiz Bernardo; ARAUJO, Lucius Mai .Brasília : ESAF, 1997. 52 p. Monografia vencedora em 3º lugar no II Prêmio STN de Monografia. **Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública: desenho e análise custo-benefício**, set, 1997.

PESSOA, Mário Falcão. **O controle interno no Brasil e combate à corrupção administrativa.** Foro Iberoamericano sobre el Combate a la Corrupción: Santa Cruz de la Sierra – CLAD. 1998. Disponível em <<http://www.clad.org.ve/falcaop.html>>. Acesso em 31.01.2016.

PETER, Maria da Glória Arrais et al. **A controladoria e a gestão pública: A experiência do governo do estado do Ceará.** Anais do 8 Congresso del Instituto Internacional de Costos, 2003.

PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental.** São Paulo: Atlas, 2003.

PETER, M. G. A. **Controladoria na administração pública: um estudo fundamentado no Activity Based Costing.** Fortaleza: Edições UFC, 2007.

PISCITELLI, Roberto. **O controle interno na administração pública federal brasileira.** Brasília. ESAF, 1998.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Heraldo da Costa. **Auditoria governamental: uma visão de qualidade**. Revista de Administração Municipal, Rio de Janeiro, v. 40, n. 209, p. 53-54, out./dez. 1993.

REZENDE, Amaury José, SLOMSKI, Valmor, CORRAR, Luiz João. **A Gestão Pública Municipal e a Eficiência dos Gastos Públicos: Uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo**. Revista Universo Contábil. Blumenau, v. 1, n. 1, p. 1-15, 2005.

RIBEIRO FILHO, José Francisco et al. **Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública**. Revista Universo Contábil, v. 4, n. 3, p. 48-63, 2008.

ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **The Controller's Function: The work of the managerial accountant**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

SAMPAIO, Francisco Jean Carlos de Souza. **Controladoria na administração pública municipal: uma análise da informação contábil e financeira de sistemas de informação utilizados pelas prefeituras do estado do Rio Grande do Norte**. Dissertação (Mestrado). Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

SANTOS, Alexandre José Barboza dos. **Controle Interno na Gestão Pública Municipal: à luz do Plano de Ação do Poder Executivo Municipal nas Prefeituras da Zona da Mata Setentrional de Pernambuco**. Dissertação (Mestrado). Curso de Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013.

SANTOS, Cerli da Luz dos; SOUZA, Rita Cássia de; HILLEN, Cristina. **Controle Interno: Análise baseada na metodologia COSO em uma empresa de Campo Mourão/PR**. VII Encontro de Produção Científica e Tecnológica. 2013.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V. **Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos município do estado do Paraná: instrumento de Controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 41, n. 5, p. 909-33, 2007.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL (STN). Informações dos municípios. Disponível em < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/> > Consultado em 07/09/2015.

SILVA, Christine Oliveira Peter da. **A reforma administrativa e a emenda nº 19/98: uma análise panorâmica**. Revista Jurídica Virtual, Brasília, v. 1, n. 1, 1999a.

SILVA, Elderson Ferreira da. **Controladoria na Administração Pública: Manual Prático para Implantação**. 1ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2013.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle e reforma administrativa no Brasil**. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 1999b.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 6ª ed. São Paulo : Atlas, 2003.

SILVA, N. dos R. da; CARNEIRO, A. de F.; RAMOS, E. G. **Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura**. Revista Evidenciação Contábil & Finanças, João Pessoa, v. 3, n. 2, p. 73-87, maio/ago. 2015.

SILVA, Wendel Alex Castro; DE OLIVEIRA GOMES, Maria Cristina; ARAÚJO, Elisson Alberto Tavares. **Controles Internos Determinantes para a Eficiência na Gestão do CEFET/MG**. Revista Contabilidade e Controladoria, v. 6, n. 1. 2014.

SILVESTRE, A. L. **Análise de Dados e Estatística Descritiva**. São Paulo: Editora Escolar, 2001.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. **O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais**. Revista Contabilidade & Finanças, v. 12, n. 27, p. 66-77, 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.

SOARES, Livia Lara. **Características do sistema de controle interno municipal: um estudo na Prefeitura de Municipal de Ouro Preto**. Dissertação (mestrado) – Universidade FUMEC. Faculdade de Ciências Empresariais, 2012

SOLLE, Guy. (2003). **Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement: Une vision trop instrumentale**. Revue Électronique de Management Public (RECEMAP). Acessado em 2 janeiro, 2015, de <http://www.unice.fr/recemap/>

SUZART, J. A. da S., MARCELINO, C. V., ROCHA, J. S. da. (2009). **As instituições brasileiras de Controladoria pública - teoria versus prática**. < Acesso em 31.01.2016.

TANNENBAUM, A.S.O. **O controle nas Organizações**. Petrópolis, Vozes, 1975.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para a prática profissional da auditoria interna**, Rev. out. 2010. Tradução de IIA Brasil. Disponível em: <[http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/Standards 2013ok.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/Standards%2013ok.pdf)>. Acesso em 31de jan. de 2016.

THOMÉ, V. A., & TINOCO, J. E. P. **A existência do Controle Interno como auxílio à governança para gerar informações aos stakeholders das entidades públicas: a realidade em 20 prefeituras do estado do Paraná–Brasil.** In Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (Vol. 5). São Paulo, 2005.

THOMPSON, FRED e JONES, L. R. (1986). **Controllership in the Public Sector.** Journal of Policy Analysis and Management, 5 (3), 547-571.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública-Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países.** Tribunal de Contas da União: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em 31.01.2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO (TCE). **Levantamento das prefeituras que emitiram Parecer de Controle Interno na prestação de contas anual no exercício de 2015.** Disponível em <<http://etce.tce.pe.gov.br/epp/ConsultaPublica/listView.seam>>. Acesso em 31.07.2015.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática.** 6. ed. São Paulo: Edusp, 1980.

WEBER, J. **The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes.** Journal Management Control, 2011.

WELSCH, G.A. **Orçamento Empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

WILLSON, James D., ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **Controllership: The Work of the Managerial Accountant.** 5. ed. USA: John Wiley & Sons, Inc., 1995.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001

YOSHITAKE, Mariano. **Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial.** São Paulo, 1982. 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.

VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro et al. **Funcionalidade do controle interno nos municípios: um estudo nas prefeituras de uma região metropolitana do nordeste brasileiro.** Advances in Scientific and Applied Accounting, v. 5, n. 2, p. 201-221, 2012.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

APÊNDICE A

No apêndice A dessa pesquisa são apresentados os dados secundários coletados nesse estudo referente às características dos municípios pernambucanos, tais como: mesorregião, receitas correntes do exercício de 2015, tamanho da população, área da unidade territorial em km² e índice de desenvolvimento humano (IDH). Destaca-se que as informações das prefeituras que participaram do estudo foram codificadas buscando manter o sigilo dos respondentes.

Prefeitura Municipal	Mesorregião	Receitas Correntes	Tamanho da População¹	Área da unidade territorial²	IDH³
PM01	Agreste	41.011.530,64	19.162	314,003	0,57
PM02	Agreste	121.822.258,68	76.458	506,785	0,634
PM03	Zona da Mata	66.000.246,51	51.357	274,774	0,639
PM04	Metropolitana do Recife	155.958.181,83	102.895	262,106	0,653
PM05	Metropolitana do Recife	704.679.106,44	80.637	527,107	0,619
PM06	Sertão	49.139.418,07	26.954	1906,436	0,552
PM07	Agreste	18.119.129,14	7.534	189,596	0,58
PM08	Agreste	20.353.854,22	7.873	73,631	0,563
PM09	Agreste	51.664.264,77	26.577	294,946	0,522
PM10	Metropolitana do Recife	563.677.506,29	377.779	41,681	0,735
PM11	Agreste	100.312.162,03	58.668	490,817	0,606
PM12	Zona da Mata	64.494.606,36	37.820	207,244	0,609
PM13	Agreste	80.174.624,97	45.503	792,043	0,563
PM14	Zona da Mata	99.564.659,83	63.517	342,201	0,632
PM15	Agreste	26.301.257,19	11.240	189,365	0,585
PM16	Sertão	20.343.348,85	6.855	521,942	0,595
PM17	Sertão	63.600.122,97	32.617	1.474,09	0,61
PM18	Sertão	21.444.976,68	11.768	114,932	0,612
PM19	Agreste	31.244.726,36	12.132	198,761	0,525
PM20	Sertão	17.988.298,31	5.744	138,399	0,585
PM21	Agreste	540.029.102,48	314.912	920,611	0,677
PM22	Agreste	36.986.603,81	18.222	196,325	0,582
PM23	Agreste	21.550.207,74	9.312	87,217	0,534
PM24	Zona da Mata	29.453.861,24	13.439	113,112	0,58
PM25	Zona da Mata	53.024.754,09	20.715	214,307	0,593
PM26	Sertão	13.465.421,29	7.307	106,276	0,574
PM27	Zona da Mata	43.540.109,45	27.912	255,962	0,602

PM28	Metropolitana do Recife	1.058.670.448,29	644.620	258,694	0,717
PM29	Agreste	27.321.568,18	10.604	120,604	0,55
PM30	São Francisco	18.610.614,92	9.278	296,178	0,599
PM31	Metropolitana do Recife	587.474.407,40	185.025	448,735	0,686
PM32	Sertão	33.370.028,22	15.006	191,518	0,67
PM33	Zona da Mata	44.598.981,72	24.282	89,645	0,602
PM34	Sertão	38.618.398,07	18.574	427,802	0,583
PM35	Metropolitana do Recife	189.814.968,54	102.021	305,56	0,665
PM36	Zona da Mata	27.647.650,70	12.537	93,187	0,593
PM37	Metropolitana do Recife	137.072.163,04	94.429	126,193	0,679
PM38	Agreste	63.263.110,05	37.826	218,433	0,602
PM39	São Francisco	58.915.211,92	30.873	1657,705	0,623
PM40	Agreste	32.257.572,72	13.759	216,452	0,599
PM41	Agreste	23.244.870,67	8.844	159,786	0,547
PM42	Zona da Mata	46.472.728,69	23.925	108,049	0,609
PM43	São Francisco	40.733.055,08	22.068	1.264,53	0,573

1-Dados do censo de 2010; 2- Referência ano de 2015; 3- Referência ano de 2010.

Fonte: elaborado pela autora baseado em dados coletados do IBGE e da STN (2016)

APÊNDICE B

Questionário de Pesquisa aplicado nas UCCIs das Prefeituras dos municípios pernambucanos

Apresentação

* 1.

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado (a) Senhor (a)

O questionário encaminhado a vossa senhoria se refere à pesquisa científica desenvolvida por mim, Thayse Kelly Galvão Neves de Azevedo, Gestora Governamental de Controle Interno da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco (CGE-PE) e aluna do Mestrado em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). A pesquisa é parte integrante da minha dissertação de mestrado, a qual está sendo conduzida sob a orientação da prof^a Dr^a Carla Renata Silva Leitão.

A dissertação tem como objetivo traçar o perfil das atividades das controladorias das prefeituras do Estado de Pernambuco, cujo resultado pode ser de grande importância para a compreensão da gestão pública municipal.

Por isso, solicito a vossa colaboração no sentido de responder ao questionário. Ao respondê-lo, estará também autorizando a apresentação dos resultados de forma global, preservando a identidade do respondente e da prefeitura.

Cabe destacar que devem participar desta pesquisa apenas os Responsáveis pelas Unidades Centrais de Controle Interno da prefeitura, geralmente denominadas de Controladorias ou Controle Interno das Prefeituras do estado de Pernambuco, ou pessoas indicadas pelos mesmos para responder.

Em caso de dúvida sobre a pesquisa, o senhor poderá me contactar pelo telefone [REDACTED] ou por e-mail [REDACTED]

Agradeço antecipadamente sua importante colaboração na realização deste trabalho acadêmico!

Atenciosamente,

Thayse Kelly Galvão Neves de Azevedo

Realizo o Consentimento

Não Realizo o Consentimento

I Seção: Identificação do Respondente

Nesta seção deverão ser apresentadas informações do respondente, bem como da prefeitura a que o mesmo está representando nesse estudo.

* 2. Cargo/Função

* 3. Prefeitura Municipal de Pernambuco

II Seção: Características da Estrutura da Unidade Central de Controle Interno da prefeitura

Nesta seção deverão ser apresentadas informações sobre as características da estrutura da Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura.

* 4. Qual a Nomenclatura da Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura?

* 5. Em qual posição hierárquica a Unidade Central de Controle Interno está localizada dentro do organograma da prefeitura?

- Secretaria
- Órgão com status de Secretaria
- Unidade vinculada ao Gabinete da Prefeitura
- Unidade vinculada à Secretaria de Finanças
- Outra (especifique)

* 6. Qual carga horária diária estabelecida para execução das atividades de controle na prefeitura?

- 4 horas/dia
- 6 horas/dia
- 8 horas/dia
- Outra (especifique)

* 7. Existe uma carreira específica, criada por Lei Municipal, para exercer as atividades de controle da prefeitura?

Observação: Destaca-se que a questão não se refere a criação de cargos para a unidade central de controle interno, mas de uma carreira de servidores específicos para o controle interno da prefeitura.

Não

Sim, especificar nomenclatura do cargo:

* 8. Quantos profissionais encontram-se lotados na Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura, conforme enquadramento funcional:

Quantidade

Servidor da Carreira de Controle do Município

Servidor que não seja da Carreira de Controle do Município

Servidor Contratado por Tempo Determinado

Funcionário apenas Comissionado

Funcionário Terceirizado

Estagiário

* 9. A Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura possui rubrica orçamentária específica para o desenvolvimento de suas atividades na Lei Orçamentária Anual (LOA) do Município ?

Não sabe informar

Não

Sim, especificar valor (formato R\$ xx,yy):

III Seção: características do Responsável pela Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura

Nesta seção deverão ser apresentadas informações do responsável pela Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura

* 10. Qual a nomenclatura atribuída ao cargo do responsável pela Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura?

- Auditor
- Controlador
- Secretário
- Outro (especifique)

* 11. Qual a formação acadêmica do responsável pela Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura?

Obs: Caso o responsável possua mais de uma graduação, assinalar a considerada mais relevante para o desempenho de suas atividades.

- Não possui graduação em nível superior
- Graduação em Administração
- Graduação em Ciências Contábeis
- Graduação em Ciências Jurídicas/Direito
- Não sabe informar
- Outro (especifique)

* 12. O responsável pela Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura possui experiência em área relacionada com controle, anterior a exercida no cargo?

- Não sabe informar
- Não
- Sim

IV Seção: Funções desempenhadas por Controladorias Públicas

Nesta seção deverão ser apresentadas informações sobre as funções desempenhadas pela Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura

- * 13. Selecione abaixo a opção que responde as Funções de Controladoria que são executadas na Unidade Central de Controle da Prefeitura. Dessa forma, caso exerça a função deverá selecionar "SIM", caso não exerça a função deverá selecionar "NÃO".

Observação: Caso a Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura exerça outra Função de Controladoria não elencada na Pesquisa, deverá ser especificada no item 7.

Exercida pela Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura

1. Função

Contábil: corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade.

2. Função Gerencial –

Estratégica:

correspondem às atividades que visam o apoio à tomada de decisões e ao alcance dos objetivos organizacionais.

3. Função Tributária:

correspondem às atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal), com o objetivo de atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e em normas tributárias.

4. Função Proteção e Controle dos Ativos:

correspondem às atividades de salvaguarda dos ativos da organização.

5. Função Controle

Interno: correspondem às atividades relacionadas com o desenvolvimento, a implementação e o acompanhamento do sistema de controle interno.

5.1 Subfunção

Auditoria: Tem como finalidade avaliar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionados, examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão municipal.

5.2 Subfunção

Corregedoria: Tem como finalidade apurar os indícios ilícitos praticados no âmbito da administração pública, e promover a responsabilização dos envolvidos, por meio da adoção de procedimentos.

5.3 Subfunção

Ouvidoria: Tem como finalidade fomentar o controle social e a participação popular, através do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestação do cidadão sobre os serviços prestados e adequada aplicação de recursos.

5.4 Subfunção

Transparência: Tem como finalidade permitir à sociedade, com informações, colaborar no controle das ações de seus governantes, com intuito de checar se os recursos públicos estão sendo usados como deveriam.

6. Função Controle de Risco:

Correspondem às atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos na gestão, bem como seus possíveis efeitos.

7. Outras Funções, especificar:

V Seção: Atividades desempenhadas relacionadas à Função Contábil

* 14. Selecione abaixo as Atividades de Controladoria, relacionadas à FUNÇÃO CONTÁBIL, que são exercidas na Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura. Caso não realize nenhuma atividade dessa função deverá marcar a opção "Não Exerce a Função Contábil".

- Não Exerce a Função Contábil
- 1.Acompanhar/fiscalizar a gestão contábil, financeira e orçamentária do município
- 2.Elaborar demonstrações contábeis do município
- 3.Elaborar e manter atualizado o plano de contas do município
- 4.Gerenciar a contabilidade do município

5. Outras Atividades relacionadas à Função Contábil, especificar:

Detalhamento das atividades relacionadas à Função Contábil

15. Na questão 14, você selecionou o item 1, 3 e/ou 4. Responda abaixo apenas os subitens que correspondem aos selecionados na questão anterior. Observação: Questão optativa.

1.0 De que forma é realizado o acompanhamento ou fiscalização da gestão contábil, financeira e orçamentária no município?

3.0 Com que frequência é realizada a atualização do plano de contas do município?

4.0 Como é realizado o gerenciamento da contabilidade do município?

V Seção: Atividades desempenhadas relacionadas à Função Gerencial Estratégica

* 16. Selecione abaixo as Atividades de Controladoria, relacionadas à FUNÇÃO GERENCIAL ESTRATÉGICA, que são exercidas na Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura. Caso não realize nenhuma atividade dessa função deverá marcar a opção "Não Exerce a Função Gerencial Estratégica".

- Não Exerce a Função Gerencial Estratégica
- 6.Acompanhar/fiscalizar a gestão administrativa/operacional do município.
- 7.Avaliar resultados de planos, de orçamentos e/ou de programas públicos do município.
- 8.Propor medidas para racionalizar o uso dos recursos públicos do município

9. Outras Atividades relacionadas à Função Gerencial Estratégica, especificar:

Detalhamento das atividades relacionadas à Função Gerencial Estratégica

17. Na questão 16, você selecionou o item 6 e/ou 7. Responda abaixo apenas os subitens que correspondem aos selecionados na questão anterior. Observação: Questão optativa.

6.0 Como é realizado o acompanhamento ou fiscalização da gestão administrativa/operacional do município?

7.0.1 Como é realizada a avaliação de planos, orçamentos e/ou programas públicos no município?

7.0.2 Com que frequência é realizada a avaliação de planos, orçamentos e/ou programas públicos no município?

V Seção: Atividades desempenhadas relacionadas à Função Tributária

* 18. Selecione abaixo as Atividades de Controladoria, relacionadas a FUNÇÃO TRIBUTÁRIA, que são exercidas na Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura. Caso não realize nenhuma atividade dessa função deverá marcar a opção "Não Exerce a Função Tributária".

Não Exerce a Função Tributária

10. Supervisionar a arrecadação de receita e a execução de despesa do município

11. Realizar projeções de cenários de arrecadação de receitas e execução de despesas

12. Outras Atividades relacionadas à Função Tributária, especificar:

Detalhamento das atividades relacionadas à Função Tributária

19. Na questão 18, você selecionou o item 10. Responda abaixo o subitem que corresponde ao selecionado na questão anterior. Observação: Questão optativa.

10.0 De que forma é realizada a supervisão da arrecadação de receita e a execução de despesa?

V Seção: Atividades desempenhadas relacionadas à Função Controle de Ativos

* 20. Selecione abaixo as Atividades de Controladoria, relacionadas à FUNÇÃO PROTEÇÃO E CONTROLE DE ATIVOS, que são exercidas na Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura. Caso não realize nenhuma atividade dessa função deverá marcar a opção "Não Exerce a Função Proteção e Controle de Ativos".

- Não Exerce a Função Proteção e Controle de Ativos
- 13.Acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens móveis do município
- 14.Acompanhar/fiscalizar a gestão dos bens imóveis do município

15. Outras Atividades relacionadas à Função Proteção e Controle dos Ativos, especificar:

Detalhamento das atividades relacionadas à Função Controle de Ativos

21. Na questão 20, você selecionou o item 13 e 14. Responda abaixo os subitens que correspondem ao selecionado na questão anterior. Observação: Questão optativa.

13.0.1 Como é realizado o acompanhamento ou fiscalização da gestão dos bens móveis?

13.0.2 Com que frequência é realizado o acompanhamento ou fiscalização da gestão dos bens móveis?

14.0.1 Como é realizado o acompanhamento ou fiscalização da gestão dos bens imóveis?

14.0.2 Com que frequência é realizado o acompanhamento ou fiscalização da gestão dos bens imóveis?

V Seção: Atividades desempenhadas relacionadas à Função Controle Interno

* 22. Selecione abaixo das Atividades de Controladoria, relacionadas à FUNÇÃO CONTROLE INTERNO, que são exercidas na Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura. Caso não realize nenhuma atividade dessa função deverá marcar a opção "Não exerce a Função Controle Interno".

- Não exerce a Função Controle Interno
- 14. Apoiar os órgãos de Controle Externo
 - 14.1 Elaborar Parecer do Controle Interno que compõe a prestação de contas do município
 - 14.2 Monitorar sistematicamente o atendimento às recomendações contidas em documento emitido pelo órgão de controle externo (TCE/PE)
- 15. Planejar, coordenar e executar funções de controle interno
 - 15.1 Elaborar normas e orientações para uniformizar procedimentos do município
 - 15.2 Avaliar, normatizar e orientar sobre mecanismos do controle interno do município
 - 15.3 Monitorar o cumprimento das obrigações constitucionais e legais
 - 15.4 Acompanhar a execução de programas de governo e políticas públicas do município
 - 15.5 Realizar exames prévios dos processos de admissão, aposentadoria e pensão
 - 15.6 Efetuar exame prévio sobre a regularidade dos atos de gestão do município
- 16. Planejar, coordenar e executar ações de Auditoria
 - 16.1 Realizar planejamento anual das auditorias a serem realizadas
 - 16.2 Realizar Auditoria de forma preventiva
 - 16.3 Realizar Auditoria de forma concomitante
 - 16.4 Realizar Auditoria de forma a posteriori
 - 16.5 Realizar Auditoria de Pessoal do Município
 - 16.6 Realizar Auditoria Contábil no Município
 - 16.7 Realizar Auditoria nas Obras públicas do município
 - 16.8 Realizar Auditoria nas Licitações e Contratos do município
 - 16.9 Realizar Auditoria nas Prestações de Contas
 - 16.10 Informar à Corregedoria infração disciplinar ou indícios de sua ocorrência, detectados na execução da auditoria governamental no município

- 16.11 Monitorar sistematicamente o atendimento às recomendações contidas no documento emitido pelo órgão de controle municipal
- 17. Planejar, coordenar e executar ações de corregedoria
- 17.1 Atuar, preventivamente, com base nas informações resultantes dos procedimentos apuratórios, a fim de aprimorar a gestão pública e reduzir a ocorrência dos ilícitos funcionais
- 17.2 Realizar diligências iniciais para apuração "de ofício" ou por manifestações, representações ou por denúncias recebidas.
- 17.3 Promover a orientação técnica às comissões sindicantes e processantes designadas para apuração de irregularidades nos órgãos e nas entidades do município
- 17.4 Promover a divulgação de normas que integram o regime disciplinar do servidor público
- 17.5 Propor, orientar, coordenar e/ou aperfeiçoar as atividades de análise processual e aperfeiçoamento disciplinar.
- 17.6 Estabelecer medidas para o aperfeiçoamento do regime disciplinar e a instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades.
- 17.7 Promover correições gerais ou parciais em comissões de procedimentos administrativos que estejam sob sua subordinação.
- 17.8 Garantir aos servidores de controle interno a segurança pessoal adequada ao exercício das suas atividades
- 17.9 Recomendar a instauração de procedimentos de correição para apuração de irregularidades
- 18. Planejar, coordenar e executar ações de ouvidoria
- 18.1 Verificar causas de reclamações, sua pertinência e identificar os meios para sanar os problemas no âmbito de sua competência
- 18.2 Receber e analisar críticas, elogios e sugestões quanto à efetividade de mecanismos de controle tendo em vista o seu aperfeiçoamento
- 18.3 Ouvir a sociedade e intermediar a relação entre o cidadão e a administração pública, permitindo o registro ou a publicidade de sugestões, denúncias, ou reclamações, contra os agentes públicos
- 18.4 Treinar e/ou capacitar ouvidores
- 18.5 Incentivar a cooperação dos servidores da entidade pública envolvida nas queixas dos cidadãos
- 18.6 Receber e apurar denuncia, feitas pelos cidadãos, de irregularidades na administração pública
- 18.7 Organizar e coordenar consultas e/ou audiências públicas no âmbito de sua competência
- 18.8 Responder e orientar os dirigentes dos órgãos e entidades quanto à prática de determinados procedimentos, no sentido de prevenir irregularidades
- 18.9 Gerar Informações Estratégicas subsidiadas pela ouvidoria
- 19. Planejar, coordenar e executar ações de Transparência
- 19.1 Estimular transparência e controle social do município
- 19.2 Disponibilizar informações à Sociedade através do Portal de transparência do município
- 19.3 Executar ações que estimulem a mobilização popular e a participação dos cidadãos no controle social do município
- 19.4 Propor e executar projetos e ações que contribuam para o incremento da transparência e da integridade na gestão pública do município

- 20 Monitorar a Regularidade Fiscal do Município
- 20.1 Acompanhar e/ou fiscalizar a inclusão/exclusão do município no CAUC
- 20.2 Desenvolver ações que viabilize a exclusão do município no CAUC
- 20.3 Acompanhar a Regularidade Quanto a Contribuições Previdenciárias
- 20.4 Acompanhar a Regularidade Quanto à Prestação de Contas de Recursos Federais Recebidos Anteriormente
- 20.5 Acompanhar a Aplicação Mínima de Recursos na Área da Educação
- 20.6 Acompanhar a Aplicação Mínima de Recursos na Área da Saúde
- 21. Acompanhar e/ou fiscalizar as Prestações de Contas do município
- 21.1 Monitorar a Prestação de Contas dos Convênios celebrados pelo município
- 21.2 Monitorar a Prestação de Contas de Suprimento Individual executado pelo município
- 22. Outras Atividades relacionadas à Função Controle Interno, especificar:

Detalhamento das atividades relacionadas à Função Controle Interno

23. Na questão 22, você selecionou os itens 14, 15.1, 15.3, 15.4, 16.1, 16.11, 17.4, 17.6, 17.8, 18.4, 18.5 e/ou 19.2 Responda abaixo apenas os subitens que correspondem aos selecionados na questão anterior.

Observação: Questão Optativa.

14.0 Como é realizado o apoio aos órgãos de controle externo?

15.1.1 De que forma essas normas e orientação são disponibilizadas?

15.3.1 Como é realizado o monitoramento das obrigações constitucionais e legais?

15.4.1 Como é realizado o acompanhamento da execução de programas de governo e políticas públicas do município ?

16.1.1 Como é realizado o planejamento das auditorias?

16.11.1 Como que frequência é realizado o monitoramento do atendimento às recomendações contidas no documento emitido pelo órgão de controle municipal ?(diariamente, semanalmente, mensalmente etc)

17.4.1 De que forma é realizada a divulgação de normas que integram o regime disciplinar do servidor público?

17.6.1 Como ocorre o processo de elaboração de medidas para o aperfeiçoamento do regime disciplinar e a instauração de procedimentos de correção para apuração de irregularidades ?

17.8.1 Como é estabelecida a garantia a segurança pessoal dos servidores do controle interno?

18.4.1 Como o treinamento e/ou capacitação dos ouvidores são realizados?

18.5.1 Como o incentivo a cooperação dos servidores da entidade pública envolvida nas queixas dos cidadão é realizado?

19.2.1 Com que periodicidade as informações disponibilizadas no portal da transparência são atualizadas? (diariamente, semanalmente, mensalmente etc)

V Seção: Atividades desempenhadas relacionadas à Função Controle de Riscos

* 24. Selecione abaixo as Atividades de Controladoria, relacionadas à FUNÇÃO CONTROLE DE RISCOS, que são exercidas na Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura. Caso não realize nenhuma atividade dessa função deverá marcar a opção "Não exerce a Função Controle de Riscos".

- Não exerce a Função Controle de Riscos
- 23. Avaliar a execução dos contratos de gestão do município
- 24. Prevenir e combater a corrupção do município
- 24.1 Acompanhar a divulgação, na mídia especializada, de informações sobre atos e fatos apresentados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos do município
- 24.2 Pesquisar e estudar o fenômeno da corrupção, consolidando e divulgando os dados e conhecimentos obtidos
- 24.3 Apurar os atos e fatos divulgados ou denunciados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização dos recursos públicos do município
- 24.4 Propor medidas contra a disseminação não autorizada de conhecimentos e informações sigilosas ou estratégicas do município
- 24.5 Propor medidas que previnam danos ao patrimônio público do município
- 24.6 Responder e orientar os dirigentes dos órgãos quanto à prática de procedimentos específicos de sua área de atuação para prevenir irregularidades no município
- 24.7 Treinar e/ou capacitar membros da sociedade civil no combate à corrupção
- 24.8 Treinar e capacitar servidores públicos Municipais no combate à corrupção
- 24.9 Monitorar o equilíbrio das contas públicas, identificando os riscos
- 24.10 Gerar informações que favoreçam análises de riscos

25. Outras Atividades relacionadas à Função Controle de Risco, especificar:

Detalhamento das relacionadas à Função Controle de Riscos

25. Na questão 24, você selecionou os itens 23, 24.1, 24.2, 24.4, 24.5 e/ou 24.9. Responda abaixo apenas os subitens que correspondem aos selecionados na questão anterior. Observação: Questão Optativa.

23.0 Como é realizada a avaliação da execução dos contratos de gestão do município ?

24.1.1 Com qual periodicidade é realizado o acompanhamento das divulgações de informações sobre atos e fatos apresentados como ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos do município? (diariamente, semanalmente, mensalmente, etc)

24.2.1 Como a divulgação desses dados e conhecimentos relacionados ao fenômeno corrupção ocorre?

24.4.1 Como ocorre o processo de elaboração das medidas contra a disseminação não autorizada de conhecimentos e informações sigilosas ou estratégicas do município?

24.5.1 Como ocorre o processo de elaboração das medidas que previnam danos ao patrimônio público do município?

24.9.1 Como é realizado o monitoramento do equilíbrio das contas pública?

24.9.2 Quais os riscos que são medidos?

V Seção: Atividades desempenhadas relacionadas a outras Funções não elencadas na Pesquisa

* 26. A Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura executa outras Atividades relacionadas a outras funções não elencadas nessa pesquisa?

Não

Sim, especificar: