

Sistema de controle interno municipal: em busca de uma estrutura funcional mínima necessária

Municipal internal control system: in search of a minimum functional structure required

Valdiana de Araújo Maia¹
Thicia Stela Lima Sampaio²
Rubens Carlos Rodrigues³
Marcus Vinícius Veras Machado⁴
Gleison Mendonça Diniz⁵

RESUMO

Este artigo objetiva analisar o grau de aderência das Controladorias Municipais da Região Metropolitana de Fortaleza (RMF) às regras da IN nº 01/2017 do extinto Tribunal de Contas dos Municípios – CE, que trata sobre a obrigatoriedade de os municípios cearenses possuírem um Sistema de Controle Interno Municipal. A relevância do controle interno para a tomada de decisão, a alocação de recursos e o combate a atos de corrupção justificam esta pesquisa, a qual trata-se de um estudo descritivo, com abordagem qualitativa, sob a forma de um estudo de caso múltiplo, tendo como unidades de estudo seis municípios da RMF, com coleta de dados via aplicação de entrevistas semiestruturadas aos gestores municipais das unidades de Controladoria, em 2018. Os resultados demonstraram

1 Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (UECE). Servidora do Tribunal de Contas do Ceará. E-mail: maiavaldiana@gmail.com

2 Mestranda em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC) e bacharel em Ciências Contábeis pela UFC. E-mail: thiciasampaio@gmail.com

3 Doutorando em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Bacharel em Ciências Contábeis pela Unifor. Servidor técnico federal da UFC. E-mail: rubenscarlos@fisica.ufc.br

4 Ph.D em Higher Education pela University of Arizona (USA). Professor associado e pró-reitor de Gestão de Pessoas da Universidade Federal do Ceará (UFC). E-mail: marcusmachado@ufc.br

5 Pós-doutorado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Doutor em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Mestre em Administração de Empresas pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Assessor da vice-presidência do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE). E-mail: gleison.diniz@tce.ce.gov.br

que os municípios analisados não conseguiram aderir aos preceitos da instrução, sendo os municípios de Fortaleza e de Maracanaú os mais aderentes (> 50%). Conclui-se que há uma precariedade na implantação de sistemas de controle interno nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, acrescida da falta de amparo técnico e de recursos humanos de que esses municípios dispõem para, efetivamente, atender às premissas da instrução.

Palavras-chave: Controladoria. IN nº 01/2017 TCM-CE. Sistema de Controle Interno. Controle Público.

ABSTRACT

This paper aims at analyzing the degree of adherence of the Municipal Controllerships of the Metropolitan Region of Fortaleza (MRF) to the rules of Act Number 01/2017 of the former Court of Auditors of Municipalities of the state of Ceará, which deals with the requirement for municipalities of Ceará to have a Municipal Internal Control System. The relevance of internal control for decision making, resources allocation and combating acts of corruption justify this paper, which is a descriptive study, with a qualitative approach, in the form of a multiple case study having as study units six MRF municipalities, with data collection via application of semi-structured interviews for municipal managers of controllership units, in 2018. The results showed that the analyzed municipalities were unable to adhere to the precepts of instruction, with the municipalities of Fortaleza and Maracanaú being the most adherent (> 50%). It is concluded that there is precariousness in the implementation of internal control systems in the municipalities of the Metropolitan Region of Fortaleza in addition to the lack of technical support and human resources that these municipalities have to effectively meet the premises of the instruction.

Keywords: Controllership. IN No. 01/2017 TCM-CE. Internal Control System. Public Control.

Recebido: 24-05-2021

Aprovado: 26-08-2021

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, os casos de corrupção, revelados nos últimos anos, envolvendo agentes públicos têm causado transtornos e danos ao patrimônio público, acarretando prejuízos ao atendimento das políticas públicas. A publicização de tais eventos tem vindo à tona devido, em grande parte, a investigações realizadas pela Polícia Federal e por órgãos de controle. Fatos como esses colocaram o tema em foco nos atuais debates científicos, políticos e econômicos, trazendo para a agenda pública a importância de uma política efetiva pautada em princípios norteadores, como a legalidade, a ética, a moralidade e a integridade, com a conjunta aplicação e ação dos organismos de controle e fiscalização.

O problema da corrupção está presente em todos os países; no entanto, os efeitos mais pronunciados acontecem nas chamadas democracias emergentes que, em vez de evoluírem para estruturas de boa governança, permanecem presas a leis e práticas que favorecem a monopolização do poder (TCU, 2020). Diante desse cenário, as organizações devem manter um Sistema de Controle Interno eficiente, que permita a detecção de eventuais falhas, erros ou fraudes, para que sejam adotadas as providências cabíveis, evitando, assim, danos financeiros e patrimoniais à entidade (RIBEIRO; RIBEIRO, 2011).

Nesse contexto, o extinto Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) – o qual teve suas atribuições absorvidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE), sem prejuízo da produção de efeitos dos atos anteriores emanados pelo extinto órgão – editou a Instrução Normativa (IN) nº 01/2017, que regulamentou a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais no âmbito do estado do Ceará.

Entre os municípios cearenses, os componentes da região metropolitana de Fortaleza (RMF), conforme Pinho (2017), têm grande representatividade no cenário estadual, abrangendo os campos econômico, político

e social, em comparação às demais macrorregiões do estado do Ceará, constituindo um bom campo para efetuar pesquisas.

Com base no exposto, esta pesquisa visa responder à seguinte questão-problema: “Como se encontra a adesão das controladorias municipais da Região Metropolitana de Fortaleza às normas estabelecidas pelo órgão de controle externo?” Para tanto, estabeleceu-se como objetivo geral desta pesquisa analisar o grau de aderência das Controladorias Municipais da RMF às regras estipuladas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE. A fim de alcançar o objetivo geral proposto, estabeleceram-se como objetivos específicos: a) verificar as condutas das controladorias municipais quanto às regras estipuladas na IN nº 01/2017 do TCM-CE, mediante pontuação, com ponderação das principais exigências da referida IN constantes em um *checklist* elaborado pelos autores, com base na relevância doutrinária destas; e b) identificar o estágio de aderência das controladorias municipais da RMF às regras da referida IN.

Diante desse cenário, e tendo como base a teoria da agência, criou-se a necessidade de que o agente realize *accountability* (prestação de contas) aos *stakeholders* (demais pessoas jurídicas ou físicas que se relacionam com a corporação, ou na esfera pública com o ente público), a fim de garantir que os interesses e os objetivos delegados estão sendo perseguidos, implementados e alcançados, assim como o uso e a alocação de bens e valores estejam de acordo com a finalidade determinada, em prol da eficiência, eficácia e efetividade, haja vista que Sistemas de Controles Internos, além de auxiliar os profissionais no exercício das suas atividades, também permitem uma melhor alocação de recursos.

A relevância acadêmica desse estudo justifica-se pela geração de contribuições oriundas do uso dos instrumentos investigativos empregados, os quais poderão permitir um diagnóstico da aplicação da IN nº 01/2017 nos sistemas de controladorias municipais, podendo, assim, constituir-se um instrumento de análise de outros segmentos da Administração

Pública, objetivando ajustar, de modo adequado, seus órgãos de controle, no que tange, principalmente, os em vigência. Contribuirá para averiguar como se encontra a adoção dessa normativa referente às informações relacionadas ao sistema de controles internos, pois pressupõe-se que os municípios analisados têm, em conjunto, a relevância destacada por Pinho (2017) e deveriam estar se adequando às condutas requeridas.

Esta pesquisa encontra-se estruturada em seis seções além desta introdução, nas quais serão abordadas a temática da controladoria e do controle, e como ambas se relacionam. Posteriormente, as premissas e as motivações para a elaboração da IN nº 01/2017 do extinto TCM-CE constituem o referencial teórico. As demais seções contemplam a metodologia, os resultados obtidos pela organização dos dados coletados via questionário aos gestores, finalizando com as conclusões, com base nas análises realizadas.

2 POR QUE CONTROLAR?

2.1 A TEORIA DA AGÊNCIA APLICADA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Na esfera privada, no desenvolvimento das grandes corporações, a necessidade do controle ganhou destaque mediante a separação da propriedade e do controle, no século XIX, em alguns setores econômicos dos Estados Unidos da América (BERLE; MEANS, 1932). Como consequência, surgem as corporações de propriedade pulverizada, ou seja, com diversos proprietários, denominados acionistas, o que enseja o desenvolvimento da Teoria da Agência por Jensen e Meckling (1976).

Devido à pulverização da propriedade e à busca por geração de valor e riqueza para os acionistas, Jensen e Meckling (1976) observaram a existência de dois atores importantes: o executivo e o acionista. Ao executivo, cabe a gestão da empresa de forma alinhada com os detentores

da propriedade da corporação, ou seja, dos acionistas. Entretanto, a delegação das atribuições de gestão à pessoa que difere daquele que detém a propriedade da corporação expôs a existência de um conflito entre esses dois atores: o conflito de agência.

O conflito de agência se caracteriza pelo desalinhamento de interesses entre o executivo e os acionistas, aos quais Jensen e Meckling (1976) denominaram de agente e principal, respectivamente. Nessa situação, é possível que o executivo, ao qual foi delegado o gerenciamento da empresa e que deveria agir focado no objetivo de maximizar a riqueza dos interesses dos acionistas, desvirtue-se do seu objetivo e distancie-se dos interesses em prol da corporação, passando a não mais exercer suas funções em benefício dos acionistas, e sim em seu próprio benefício, ou de forma diferente da esperada e preconizada pelo principal, resultando em uma alocação ineficiente dos recursos da corporação.

Esse mesmo conflito, ora relatado como uma realidade observada na esfera privada (corporativo), também ocorre na esfera pública, onde o Estado delega aos seus agentes (servidores, celetistas, terceirizados, contratados, empresas que atuam mediante concessão, permissão ou autorização de serviços públicos, empresas públicas etc.) atividades de serviços públicos, os quais devem atuar em nome do poder público, administrando seus bens e recursos em prol da coletividade e do bem comum (PETERS, 2007).

O agente público, nesse caso, engloba tanto o servidor público (titular de cargo público efetivo e/ou em comissão, com ou sem função de confiança, com vínculo estatutário e institucional de trabalho mediante a Administração Pública direta, as autarquias ou as fundações públicas, obtido via concurso público) ou o funcionário público (pessoa que esteja exercendo emprego ou função pública temporária, mesmo que em situação transitória, em entidade paraestatal ou que trabalhe em prestadora de serviços outra contratada para realizar atividade típica da Administração Pública), e os políticos, os quais são agentes públicos com mandatos elegíveis (BRASIL, 1988; 1990; 1993).

2.2 OS CRIMES CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O agente público, no exercício da sua tarefa de gestão da coisa pública, está sujeito ao risco moral, o qual ocorre quando o agente realiza ações contrárias às almejadas por seus contratantes. No caso da Administração Pública, pode esse contratante ser a União, os estados ou os municípios. Acrescenta-se, ainda, um ambiente de assimetria de informações, no qual o agente pode não deter todas as informações pertinentes para a tomada de decisão no tocante à melhor alocação dos recursos públicos (AKERLOF, 1970; SNYDER; NICHOLSON, 2008).

A realização do risco moral pode ser manifestada em um ato de corrupção. Segundo a corrente teórica funcionalista, tipifica-se um ato de corrupção como aquele que “se desviam das normas aceitas a fim de servir a interesses particulares, comum em sociedades que não detém uma institucionalização política e econômica consolidada” (MACEDO, VALDARES, 2021, p. 172). Comumente, relata-se a corrupção como única possibilidade de crime contra a Administração Pública; entretanto, na esfera pública a realização do risco moral enseja um ato de corrupção (ativa e passiva), peculato, prevaricação e concussão.

Ademais, os agentes envolvidos em suspeitas de crimes contra a Administração Pública podem sofrer Processo Administrativo Disciplinar (PAD), pelo ato de improbidade administrativa na esfera administrativa e/ou civil, que independe do processo em seara penal, e que pode resultar na exoneração do cargo ocupado, perda de bens, suspensão de poder contratar com a Administração Pública, ressarcimento do dano, suspensão dos direitos políticos, mesmo que já tenha adquirido estabilidade funcional (BRASIL, 1992).

Na esfera privada, busca-se a geração de riqueza para os acionistas, o que, na esfera pública, traduzir-se-ia no sucesso obtido com as políticas públicas definidas em instrumentos do modelo orçamentário, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a Lei Or-

çamentária Anual (LOA), além da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Como forma de conduzir e garantir o alcance dos objetivos pelo agente responsável pela gestão da coisa pública, criou-se uma estrutura para monitorar as ações do agente, promovendo, assim, o controle, seja interno ou externo, ao organismo para o qual o agente público trabalha. Esta pesquisa se concentra no aspecto do Controle Interno, o qual pode ser definido como um conjunto de métodos e de procedimentos que visam à identificação e ao monitoramento dos riscos, de forma preventiva e concomitante, quanto a possíveis erros, fraudes e desvios, constituindo uma defesa para salvaguardar o patrimônio que a entidade detém e os objetivos que se propõem a cumprir e a atingir, sendo o Controle Interno uma função, dentre outras diversas, pela qual a Controladoria se materializa dentro das organizações (BORINELLI, 2006).

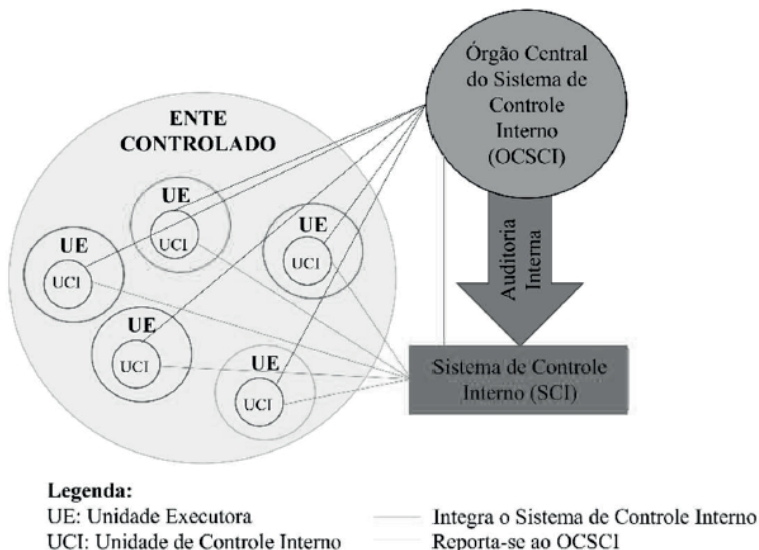
3 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PÚBLICO

3.1 CONTROLE INTERNO

O controle interno é o controle realizado pelo próprio órgão executor, no âmbito da sua administração, exercido de forma adequada, capaz de propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade (BRASIL, 2001; BOTELHO, 2006).

Com base no texto da IN 01/2017 do TCM-CE, a Figura 1 ilustra a estrutura que suporta o sistema de controle interno municipal do Ceará.

Figura 1 – Estrutura de suporte ao sistema de controle interno municipal do Ceará



Fonte: Elaborada pelos autores (2021), com base na IN nº 01/2017.

Na Figura 1, tem-se o Sistema de Controle Interno (SCI), o qual não se confunde com o controle interno administrativo praticado por cada unidade; as unidades de controle interno forjam o SCI e se reportam diretamente ao OCSCI, independentemente da gerência da Unidade Executora na qual estejam inseridas. Dessa forma, as UCIs atuam sobre as UEa na qual estão inseridas. Por sua vez, o OCSCI realiza a auditoria interna sobre o SCI, ou seja, o conjunto de UCI do ente controlado.

A auditoria, exercida pelo OCSCI sobre o SCI, tem como finalidade avaliar a qualidade do controle interno por meio da eficácia e da eficiência dos processos de controle interno efetivamente realizados. Não cabe, portanto, ao OCSCI a definição das estratégias da gestão do controle interno, mas somente avaliá-la e promover as sugestões de melhorias cabíveis, visando corrigir ilegalidades ou irregularidades detectadas, determinar o

ressarcimento de dano causado ao Erário e atuar na prevenção e na recorrência de eventos danosos à Administração Pública.

O controle interno deve (BRASIL, 2001; BRASIL, 2020; PINHO; 2017):

i) analisar se as recomendações de melhorias foram devidamente praticadas pelos gestores;

ii) certificar a conformidade de procedimentos, como normas, regulamentos e leis aplicáveis (*compliance*);

iii) acompanhar a implantação das metodologias, modelos e ferramentas de gestão corporativa do risco operacional, em conformidade com as regras aplicáveis;

iv) avaliar os relatórios elaborados por órgãos reguladores e auditorias quanto às deficiências dos controles internos e respectivas providências das áreas envolvidas;

v) Emitir, periodicamente, pareceres sobre a efetividade dos Sistemas de Controle Interno em vigor na organização e submetê-los à concordância dos respectivos órgãos de controle responsáveis;

vi) conferir eficiência, eficácia e efetividade às operações da Administração Pública operacional, com observâncias aos preceitos éticos;

vii) produção e disponibilização de informações confiáveis para a tomada de decisões, e realização da *accountability*;

viii) salvaguardar os bens públicos a fim de evitar o mau uso, perda, desperdício e desvios de finalidade.

Mediante a diferenciação entre as UCI, o SCI e o OCSCI, é relevante localizar a controladoria municipal dentro dessa estrutura. No entendimento do Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno (CONACI), a controladoria é o órgão responsável pelo controle interno.

3.2 A CONTROLADORIA

A definição de controladoria pelo CONACI é de que ela seja: “função do controle interno que tem por finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental, para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua da qualidade do gasto público” (CONACI, 2010, p. 30).

Tal conceituação diverge da preconizada por Padoveze (2016), pois restringe a controladoria a uma função do Controle Interno, e não a uma evolução da ciência contábil ou como fonte de informações úteis para assegurar e dar suporte, evidenciando um distanciamento entre o pensamento básico sobre o tema no tratamento doutrinário e o tratamento regulamentar.

Para Padoveze (2016, p. 3) a controladoria deve ser tratada como uma ciência, fruto da evolução da ciência contábil, um aperfeiçoamento, pois “à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da ciência contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades”.

A conceituação de Slomski (2003) funde as conceituações de Padoveze (2016) e do CONACI (2010), quando aborda o aspecto objetivo e técnico da controladoria, com sua função de produção de conhecimento. Segundo Slomski (2003, p. 373), a controladoria, no âmbito municipal, tanto se reveste de um “órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-fim e das atividades-meio” quanto também um ramo de conhecimento, a qual foi inserida como disciplina nos cursos de graduação e pós-graduação na década de 1970 (LUNKES; SCHNORRENBERGER; ROSA, 2013; WIGGERS; LUNKES; SOUZA, 2015).

No que tange à operacionalização das atividades de controladoria, podem-se elencar algumas de suas funções (ASSIS; SILVA; CATAPAN, 2016; BORINELLI, 2006): i) contábil; ii) gerencial e estratégica; iii) de

custos; iv) tributária; v) de controle e proteção dos ativos; vi) de controle interno; vii) de controle de riscos; e viii) de gestão da informação. Para Bianchi, Backes e Giongo (2006), a controladoria possui, ainda, outras duas funções: i) função de facilitadora (gera informações para facilitar a tomada de decisão e diretrizes para gestão estratégica); ii) função integradora (conecta diferentes setores do ente).

Assis, Silva e Catapan (2016) ressaltam que não há, ainda, um consenso restrito sobre as funções da controladoria, o que se alinha aos argumentos de Borinelli (2006), para o qual torna-se função de controladoria a atividade que se adéque às necessidades da entidade, o que torna o rol de funções da controladoria flexível mediante o ambiente no qual está inserida, e as definições estratégicas tidas como prioridade de atuação no que tange à determinação da sua missão, visão e objetivos institucionais determinados (BOUHALI *et al.*, 2015).

Embasando-se nas teorias americana e italiana relacionadas à ciência contábil, pode-se estabelecer e entender a evolução da controladoria destacando-se duas abordagens: a controladoria como ramo de conhecimento ou ciência (escola italiana) e a controladoria, na escola americana, como órgão, unidade ou setor administrativo (GLAUTIER, 1977; IUDÍCIBUS, 1980; PADOVEZE, 2016).

Portanto, a controladoria apresenta-se tanto como unidade técnica e executora de diversas funções em prol do controle e auxílio à gestão, assim como também é uma ciência contábil aplicada, contemporânea, complexa e ampla dentro da estrutura organizacional, não se limitando a uma função do controle, mas a toda a base sobre a qual o controle é exercido. Para tanto, é preciso entender a necessidade do controle e sua similaridade da teoria aplicada à esfera privada na esfera pública, e, assim, poder abordar a controladoria inserida em uma entidade (RIBEIRO, 2019).

No Quadro 1, consta um resumo de aspectos conceituais e terminologias que permeiam a atividade de controladoria.

Quadro 1 – Resumo conceitual da controladoria

CONTROLADORIA						
Objeto	A organização como um todo e os seus eventos econômicos					
Agente	<i>Controller</i> » esfera privada / <i>Comptroller</i> » esfera pública					
Missão	Propósito	Amplitude	Meio	Forma	Papel	Motivação
	Assessorar e suportar a gestão	Toda a entidade	Sistema de informações	Coeso e cooperativo	Participar Controlar Avaliar	Eficácia Eficiência Otimização de resultados
Detalhamento da missão em nível operacional						
Objetivo	Subsidiar com informações os gestores	Propiciar um ambiente de controle e seu aperfeiçoamento contínuo	Monitorar as decisões dos gestores	Promover a sinergia entre as áreas	Promover a interação com os <i>stakeholders</i> e atender às suas demandas	Obter bom desempenho e viabilizar a gestão econômica

Fonte: Elaborado pelos autores (2018), com base em BOUHALI et al. (2015), GLAUTIER (1977), IUDÍCIBUS (1980) e PADOVEZE (2016).

Com base no exposto no Quadro 1, a controladoria é exercida pelos *controllers/comptrollers*, os quais a realizam, mediante análise dos eventos econômicos envolvidos, com a missão de otimização dos resultados e de continuidade da entidade, alcançados por meio dos objetivos definidos pela gestão e alinhados aos objetivos da entidade. Nessa lógica, Siqueira e Solte-linho (2001) elencam como atividades do *controller/comptroller*: i) planejamento para o controle; ii) confecção de relatórios gerenciais e interpretação; iii) avaliação e assessoramento; iv) administração tributária, v) elaboração de relatórios para o governo; vi) proteção de ativos e avaliação econômica (capacidade de trabalhar com cenários previamente estabelecidos).

3.3 A CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

O setor público, representado pelos entes federativos e sua multiplicidade de organismos, seja da administração direta e indireta, tem como finalidade prover bens e serviços à sociedade, além de atender às suas

necessidades em sua pluralidade, promovendo a redução de desigualdades em suas diferentes nuances (CARNEIRO; MENICUCCI, 2013; COSTA *et al.*, 2019; MESSIAS; WALTER, 2016).

A Administração Pública reflete a sua estrutura organizacional e decorre da gestão dos recursos alocados no setor público para o alcance de sua finalidade. Contemporaneamente, e à medida do incremento da complexidade das atividades desempenhadas pelo setor público, a sociedade demanda informações sobre a alocação dos recursos públicos.

Como forma de suprir essa demanda social e de acompanhar a evolução da complexidade dos negócios, a implantação da controladoria no setor público mostra-se útil para divulgar informações à sociedade e conferir transparência aos atos dos agentes públicos, além de fazer a conciliação do planejamento estipulado pela Administração Pública com a execução orçamentária (PINHEIRO *et al.*, 2013).

O amparo legal para a inserção da controladoria no setor público data com a Lei nº 4.320/1964, em seu art. 75, e posteriormente ratificado nos arts. 70 e 74 da Carta Magna de 1988, LRF/2000 e na Lei Federal nº 10.180 de 2001. Esse arcabouço legal foi elaborado em similaridade à gestão de recursos exercida no setor privado, de forma a adaptá-la para que servisse à estrutura administrativa do setor público (KREIN; WERNKE; ZANIN, 2020).

No Brasil, a controladoria tem como responsabilidade principal o exercício do controle, o qual deve ser realizado de forma imparcial e independente. Esse controle deve permear todas as demais etapas dos processos operacionais existentes na entidade e produzir informações que as integrem e auxiliem a gestão pública. A presença holística e integradora da controladoria nas ações do ente público pode ser compreendida como uma dimensão de governança aplicada ao setor público (CAVALCANTE; DE LUCA, 2013).

Outrossim, as atividades de controladoria amparam o gestor público no que concerne a análise das políticas públicas e resultados auferidos pelos entes controlados, conduzindo-o ao cumprimento do programa de governo

estabelecido, com observância à execução financeira-orçamentária, melhorando a qualidade do gasto público (KREIN; WERNKE; ZANIN, 2020).

O exercício do controle realizado pela controladoria, visa, no setor público brasileiro, prioritariamente, ao acompanhamento das movimentações do orçamento público, a fim de fornecer informações sobre alocação, eficiência, eficácia e efetividade dos programas de governo. A produção dessas informações constitui uma rede cíclica de informações, com foco na garantia de que as ações do ente público alcancem os objetivos estabelecidos, além de identificar possíveis desvios e oferecer soluções que possam ser implementadas em tempo hábil para a devida correção desses desvios e evitar sua recorrência. No Quadro 2, tem-se o resumo da relação da controladoria com o processo de gestão.

Quadro 2 – Controladoria no processo de gestão

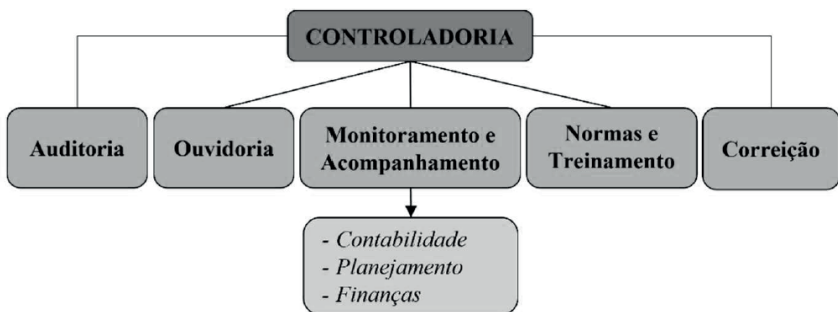
PLANEJAMENTO	EXECUÇÃO	CONTROLE
Fornecer informações relevantes para definir as ações a serem realizadas para atingir o objetivo	Auxiliar e cobrar os gestores quanto à implementação do plano traçado	Propor medidas corretivas
		Cobrar os gestores a aplicar as medidas corretivas
Auxiliar os gestores no rol das possíveis ações, mediante as informações obtidas	Levantar consumo de recurso para a geração de produtos/ serviços	Garantir a eficácia
		Garantir a eficiência
Classificar as ações possíveis quanto ao grau de melhor alcance do objetivo	Propiciar o desempenho para geração de resultados	Mensurar o desempenho
Participar / auxiliar os gestores sobre quais as ações serão realizadas		Fomentar os gestores com informações para procederem à avaliação do desempenho

Fonte: Elaborado pelos autores (2018), adaptado de OLIVEIRA (2014, p. 102).

Ressalta-se que, para a devida realização das atividades e funções da controladoria no processo de gestão, é necessário que tal unidade esteja munida de artefatos que possibilitem a execução dos seus trabalhos, como a análise *Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats (SWOT)*, o *5W1H*, e o *Balanced Scoreboard* (BORINELLI, 2006; PADOVEZE, 2016; CEARÁ, 2017).

Com base nos objetivos do controle interno e nas diversas funções da controladoria, a Figura 2 apresenta as estruturas centrais, nas quais são desempenhadas as atividades de controladoria para o atendimento de suas funções, a saber: a auditoria interna; a ouvidoria; o monitoramento e o acompanhamento; a elaboração de normas e realização de treinamentos; e a correição.

Figura 2 – Estruturas centrais do exercício das atividades de controladoria



Fonte: Elaborada pelos autores (2021), com base em CONACI (2010) e BORINELLI (2006).

Conforme apresentado na Figura 2, no setor público brasileiro as atividades de controladoria desenvolvem-se perante o exercício da auditoria sobre os controles internos implementados pelo ente controlado. A existência de um canal de ouvidoria, no qual se oferece uma oportunidade de coletar informações oriundas de denúncias, reclamações de experiências reais vivenciadas por cidadãos com o ente controlado, relaciona-se à função de gestão da informação e de controle de riscos.

A estrutura de monitoramento e acompanhamento, por sua vez, permite o exercício das funções contábil, de custos, tributária, de controle de riscos, proteção de ativos, sendo efetivada por meio da análise e da avaliação dos dados oriundos dos setores de contabilidade, finanças e planejamento, ao passo que a estrutura de normas e treinamentos visa ao *compliance* dos atos do ente controlado perante o arcabouço legal ao qual está

sujeito, assim como a manutenção da capacitação dos agentes públicos que conduzem as atividades de controladoria. Por fim, a estrutura de correição se conecta à função de controle de riscos e à prerrogativa estipulada na IN 01/2017 do TCM-CE de que cabe ao OCSCI exigir o ressarcimento, propor melhorias, corrigir ilegalidade ou irregularidades detectadas.

A estrutura do sistema de controle no estado do Ceará foi elaborada mediante a integração das ações de planejar, desenvolver, checar e agir com transparência, acesso à informação e ouvidoria, consolidados pelos órgãos que exercem a controladoria, a auditoria e a correição, os quais exercem, respectivamente, ações preventivas, ações de detecção, ações de correição (CEARÁ, 2017).

4 A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/2017 DO TCM-CE

O extinto TCM-CE elaborou e publicou a IN nº 01/2017 com o intuito de definir meios e parâmetros mínimos para que os municípios cearenses criassem, implantassem e estruturasse seu Sistema de Controle Interno Municipal (SCIM). Entre as regras estipuladas para as Controladorias Municipais por essa instrução, ressalta-se a preocupação com os aspectos: instituição e plano de ação; estrutura; atividades a serem desempenhadas; corpo funcional, hierarquia; e penalidades e sanção por inobservância à IN nº 01/2017 do TCM-CE.

O Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE prevê uma série de atividades de controle a serem desempenhadas: execução orçamentária e financeira; atos de pessoal; bens patrimoniais; obras públicas e serviços de engenharia; licitações contratos e convênios; operações de crédito; suprimento de fundos, adiantamentos e cartão corporativo; gestão fiscal; transparência; doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas.

A IN supracitada elenca ações no quesito de verificação da conformidade e legalidade, além de realizar o acompanhamento, a fiscalização e a análise dos atos e fatos relativos aos servidores ativos e inativos, com o de-

vido registro e manutenção das informações desses servidores. As ações de controle esperadas, minimamente, sobre a execução orçamentária e financeira são de conformidade e de legalidade, abordando a conformidade do cumprimento dos prazos para emissão dos relatórios estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), bem como o cumprimento da impressão e o registro dos livros contábeis e o local de guarda desses documentos, haja vista a proibição de mantê-los em escritórios de contabilidade.

Conforme os vários requisitos mínimos e recomendações elencadas no normativo para a implantação do SCIM, o extinto TCM-CE concedeu um prazo de carência de 180 dias, após a sua data de publicação, para a completa aderência dos municípios a essa IN. Tal prazo findou em outubro de 2017, tendo sido estipulado um novo prazo de 60 dias para que os municípios entregassem ao extinto TCM-CE os documentos que comprovassem o início dos procedimentos para se adequarem às exigências dessa IN.

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A proposta deste trabalho é analisar o grau de aderência das Controladorias Municipais da Região Metropolitana de Fortaleza às regras estipuladas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE, tratando-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, a qual se revestirá sob a forma de um estudo de caso múltiplo (BEUREN, 2014).

As diversas atividades ou serviços que essas unidades possuem dificultam a realização de coleta de dados acerca de cada elemento que as compõe, assim como a distância geográfica entre as unidades de caso e o pesquisador-entrevistador. Por essas razões, tornou-se necessário estabelecer um critério para definir um quantitativo de quais seriam as unidades de caso a serem analisadas, o que, para Yin (2015, p. 36), trata-se de esclarecimentos para delimitação do caso: “Uma vez que a definição geral de caso tenha sido estabelecida, outros esclarecimentos – às vezes, chamados de delimitação do caso – tornam-se importantes”.

O critério de seleção dos municípios, que irão compor os casos a serem estudados, baseou-se no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), calculado segundo o Programa de das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) e engloba mensurações sobre longevidade, educação e renda, sendo um indicador com respaldo e utilidade para estudos e pesquisas, desenvolvimento de políticas governamentais e critérios de análise estrutural local mundialmente utilizado (MIQUEL, 1997; PNUD, 2013).

Dessarte, visando contemplar municípios com perfis distintos, com características que reflitam a heterogeneidade desses municípios, diante das normas da IN nº 01/2017 do TCM-CE, participaram desse estudo os seis municípios da RMF detentores dos maiores e menores IDHs dessa região geográfica, os quais, ao longo do estudo, serão confrontados com a finalidade de se estabelecer uma possível relação entre seu IDH e o grau de aderência das suas atividades aos padrões mínimos apresentados na referida Instrução dessa região geográfica, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Municípios da RMF selecionados com base no critério de IDH

#	Nome	IDH	Posição
1	Fortaleza	0,754	1º melhor
2	Eusébio	0,701	2º melhor
3	Maracanaú	0,686	3º melhor
4	Guaiúba	0,617	3º pior
5	Trairi	0,606	2º pior
6	Chorozinho	0,604	1º pior

Fonte: Elaborada pelos autores (2021), com base nos dados do PNDU (2010).

As estruturas centrais da doutrina, contempladas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE, foram identificadas por meio das atividades mínimas a serem desempenhadas pelas Controladorias Municipais, apresentadas no Quadro 3, no que tange aos temas: auditoria, monitoramento e acompanhamento, normas e treinamento e correção.

Quadro 3 – Principais atividades de controladoria da IN nº 01/2017 do TCM-CE

Descrição das principais atividades de controladoria elencadas na IN nº 01/2017 do TCM-CE	Estrutura doutrinária relacionada
Controle de admissão de terceirizados	Auditoria
Realiza inventários periódicos	
Emite os relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	
Vistorias nas obras e serviços de engenharia	
Auditorias anuais nas contas dos responsáveis	
Emissão dos relatórios de auditorias anuais	
Estratégia global de auditoria sob o enfoque da materialidade	
Avaliação dos controles internos	
Execução do Plano Anual de Auditoria	
Relatório de atividades de auditoria e/ou relatórios especiais, com os respectivos pareceres e certificados de auditorias	
Alerta para a instauração de processo de tomada de contas especiais	
Acompanhamento dos prazos para apresentação das prestações de contas dos gestores	
Elaboração dos demonstrativos anuais e relatórios substanciados	
Contabilidade	
Finanças	
Controle de receita e despesa pública e dos créditos orçamentários e adicionais	
Atos de nomeações e exonerações dos servidores efetivos	
Concessões de aposentadorias e de reforma e pensão	
Realiza depreciação dos bens públicos e controle de bens em poder dos funcionários	
Realização de licitação para aquisição de bens e serviços para obter a proposta mais vantajosa	
Acompanhamento, por planilhas, dos prazos de início e de término de contratos e convênios	
Realiza controle dos gastos com recursos oriundos de convênios para fins específicos	
Acompanhamento dos prazos de início e de término dos contratos de obras	
Monitoramento de todo o ciclo de execução da obra	
Contabilização das operações de crédito interno e externo	
Controle analítico dos saldos das operações de crédito interno e externo	
Correta classificação dessas operações quando dos Demonstrativos Contábeis	
Controle de suprimento de fundos/adiantamentos	
Controle e monitoramento referentes aos cartões corporativos	
Controle sobre doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas	

Quadro 3 – Principais atividades de controladoria da IN nº 01/2017 do TCM-CE (continuação)

Publicação tempestiva dos atos referentes aos procedimentos licitatórios, contratos e convênios	Normas e treinamentos
Controle e prevenção de riscos, controle e prevenção dos riscos referentes a esses créditos	Correição

Fonte: Elaborado pelos autores (2021), com base em CEARÁ (2017), CONACI (2010) e BORNELLI (2006).

As atividades identificadas no Quadro 3 representam, em conjunto, as estruturas basilares da Unidade de Controladoria Municipal (UCM). No processo de coleta de dados, cada uma dessas atividades consta no questionário aplicado, no qual, caso o respondente confirmasse a existência da atividade na UCM, foi atribuído o valor de 1 (um). Após totalizados os valores para cada uma das quatro estruturas, aplicou-se o peso definido para cada uma das estruturas, conforme consta na Tabela 2. Os pesos foram atribuídos de forma que o total perfizesse o valor de 1, ou seja 100%.

Tabela 2 – Ponderação das atividades de controladoria contidas na IN nº 01/2017 - TCM-CE

Relevância	Estruturas da doutrina contempladas na IN nº 01/2017 do TCM-CE	Peso atribuído
1	Auditoria	0,4
2	Monitoramento e acompanhamento	0,3
3	Normas e treinamentos	0,2
4	Correição	0,1
Total		1,00

Fonte: Elaborada pelos autores (2018).

Ressalta-se que a IN nº 01/2017 não fez qualquer menção à existência de ouvidoria dentro das estruturas centrais para o exercício das atividades de controladoria. Por esse motivo, não foi considerada essa estrutura na formação.

Destaca-se que a atribuição dos pesos levou em consideração a aplicação lógica e em sequência do SCI, iniciando pelas estruturas responsáveis pela auditoria, com posterior monitoramento e acompanhamento de normas e treinamentos, finalizando com a estrutura de correição, a qual é uma resultante das atividades estruturais anteriores.

Sob esse enfoque, entre as estruturas da Tabela 2, a auditoria ganhou maior quantificação de peso, pelo fato de que, por meio dela, exercem-se atividades às quais a doutrina dá maior destaque, bem como pelos efeitos e resultados por ela apresentados, impactando positivamente a gestão municipal, além do maior volume e frequência dessas atividades.

Diante da pulverização dos municípios em um vasto território geográfico, a opção de uso de uma entrevista semiestruturada, com aplicação de questionário, mostra-se a mais adequada, pois proporciona objetividade na entrevista e permite aos pesquisadores a coleta direta dos dados dos municípios selecionados.

O questionário foi direcionado aos gestores das Unidades de Controladoria dos municípios pertencentes à amostra, composto de perguntas englobando os aspectos ligados a: plano de ação; estrutura (patrimonial e organizacional); quantitativo de recursos humanos; fluxo de procedimentos; atividades desempenhadas; hierarquia e subordinação.

Destaque-se que o pesquisador responsável pela coleta de dados e aplicação do questionário é servidor público do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, órgão de controle externo do estado do Ceará, e se identificou para os entrevistados sobre o seu cargo, o que, conjuntamente com a presunção de veracidade das informações que devem ser prestadas pelos agentes públicos, baliza os dados coletados como verídicos.

Os dados oriundos das respostas do questionário foram transferidos para planilha eletrônica do *software* Excel®, organizados e ilustrados por gráficos e tabelas, mediante codificação e categorização escolhidas, a fim de extrair dados (média, frequência e nível percentual de aderência) que possam subsidiar os meios necessários ao alcance dos objetivos propostos.

6 RESULTADOS

O município de Chorozinho não retornou o questionário de pesquisa, após inúmeras tentativas, impossibilitando quantificar seus dados. Com a finalidade de não enviesar a análise e os resultados, tal município foi retirado das tabelas aqui elencadas. Tendo como objetivo descobrir quais são os vínculos dos ocupantes das atividades do Sistema de Controle Interno com os municípios, no Quadro 4, estão elencadas as respostas.

Quadro 4 – Ocupantes das atividades do órgão central de controle interno

Municípios da RMF	Servidores efetivos	Ocupantes de cargo em comissão	Terceirizados	Empresa de consultoria
Fortaleza	X	X		X
Eusébio	X	X		X
Maracanaú		X		X
Guaiúba		X		X
Trairi	X		X	X

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Conforme apresentado no Quadro 4, todos os municípios utilizam órgão de assessoramento (empresa de consultoria) para execução das atividades de controle interno, embora tenham, formalmente, um órgão para execução das atividades desse fim. Em Guaiúba, nenhum dos servidores tem vínculo efetivo com o município. Considera-se, portanto, satisfatório o atendimento desse item à legislação correlata.

Em seguida, foi questionado sobre a vinculação da estrutura do Sistema de Controle Interno (SCI), sendo os dados referentes à vinculação do SCI apresentados no Quadro 5.

Quadro 5 – Localização da estrutura do sistema de controle interno

Municípios da RMF	Poder Executivo	Poder Legislativo	Secretaria de Finanças	Órgão de assessoramento
Fortaleza	X			
Eusébio	X			
Maracanaú	X			
Guaiúba			X	
Trairi	X			

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

As controladorias municipais da RMF apresentam estrutura administrativa ligada ao Poder Executivo, mais especificamente ao Gabinete do Prefeito. Apenas o município de Guaiúba possui estrutura ligada à Secretaria de Finanças, o que não atende ao disposto na IN nº 01/2017 do extinto TCM-CE. A categorização dos órgãos de controladoria da RMF dá-se como unidade independente, depreendendo-se, portanto, que há autonomia desses órgãos, contribuindo, assim, para que suas ações sejam executadas, tendo em vista a independência direta com aquele ou aqueles que poderão vir a ser alvo das fiscalizações que forem necessárias.

No Quadro 6, são apresentadas as atividades desenvolvidas pela controladoria dos municípios.

Quadro 6 – Atividades orçamentárias e financeiras

Municípios da RMF	Contabilidade	Finanças	Controle de Receita e Despesa	Créditos orçamentários e adicionais
Fortaleza	X	X	X	X
Eusébio	X	X		
Maracanaú	X	X	X	
Guaiúba	X			
Trairi				

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

As atividades são desenvolvidas pela controladoria geral dos municípios pesquisados, seguindo o padrão mínimo definido no art. 12 da IN nº

01/2017. Quanto à execução orçamentária e financeira, foi observado que apenas o município de Fortaleza atende, na totalidade, aos padrões estabelecidos na norma, ao contrário do município de Trairi, que não cumpre as prescrições legais. Os dados referentes às atividades de controle de bens patrimoniais estão expostos no Quadro 7.

Quadro 7 – Atividades desenvolvidas acerca dos bens patrimoniais

Municípios da RMF	Inventários periódicos	Depreciação dos bens públicos	Controle de bens em poder dos funcionários	Emissão de relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público
Fortaleza			X	X
Eusébio				
Maracanaú	X	X	X	X
Guaiúba			X	
Trairi	X			

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Somente o município de Maracanaú cumpre, na totalidade, o item; já o município de Fortaleza cumpre, em parte, essas atividades, enquanto os municípios de Guaiúba e Trairi raramente cumprem as obrigações, e o município do Eusébio não cumpre, de forma alguma, essas atividades. O Quadro 8 apresenta os dados referentes ao controle acerca de licitações, contratos e convênios.

Quadro 8 – Atividades desenvolvidas acerca de licitações, contratos e convênios

Municípios da RMF	Controle de licitações	Acompanhamento da publicação tempestiva das licitações	Acompanhamento dos prazos de contratos e convênios	Controle de gastos com recursos oriundos de convênios para fins específicos
Fortaleza	X	X		X
Eusébio			X	X
Maracanaú	X	X	X	X
Guaiúba	X	X		
Trairi				

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Apenas o município de Maracanaú cumpre as atividades ligadas acerca da referida área, enquanto o município de Fortaleza cumpre, parcialmente, essas atividades. Em relação aos municípios de Guaiúba e Eusébio, pouco cumprem as obrigações, e o município de Trairi não cumpre, de forma alguma, as funções ligadas ao controle de bens. Convém salientar que a ausência de controle de obras públicas e serviços de engenharia representa um grave risco devido à aplicação de grande parte dos recursos públicos nessa área.

As atividades desenvolvidas no controle de obras públicas e serviços de engenharia constam no Quadro 9.

Quadro 9 – Atividades desenvolvidas no controle de obras públicas e engenharia

Municípios da RMF	Vistorias nas obras públicas e engenharia	Prevenção de riscos	Acompanhamento dos prazos de contratos de obras	Monitoramento de todo o ciclo de execução de obras
Fortaleza		X		
Eusébio			X	
Maracanaú	X	X	X	
Guaiúba				
Trairi				

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O município de Maracanaú é o único que cumpre as atividades ligadas acerca dessa área. Os municípios de Fortaleza e Eusébio cumprem parcialmente essas atividades. Os municípios de Guaiúba e Trairi não cumprem as funções ligadas às atividades de controle interno. O Quadro 10 apresenta os dados relativos ao controle acerca de operações de crédito.

Quadro 10 – Atividades desenvolvidas acerca das operações de crédito

Municípios da RMF	Contabilização das operações de crédito interno e externo	Controle analítico dos saldos desses créditos	Controle e prevenção de riscos	Correta classificação das operações nos demonstrativos
Fortaleza				
Eusébio				X
Maracanaú				
Guaiúba				
Trairi				

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Somente o município de Eusébio informou que observa um dos quatro itens no que tange às operações de crédito, em oposição aos demais municípios da amostra, que não cumprem nenhum dos itens relativos às operações de crédito.

O controle acerca de outras atividades ligadas ao controle interno consta no Quadro 11.

Quadro 11 – Outras atividades desenvolvidas ligadas ao controle interno

Municípios da RMF	Controle de suprimento de fundos/adiantamento	Controle e monitoramento dos cartões corporativos	Controle sobre doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas
Fortaleza	X		
Eusébio	X		X
Maracanaú	X		
Guaiúba	X		
Trairi			

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os municípios de Fortaleza, Maracanaú e Guaiúba cumprem raramente as atividades relativas a controle sobre doações; já o município de Trairi não cumpre, de forma alguma, as funções relacionadas a nenhuma dessas outras atividades. O controle e monitoramento dos cartões corporativos, caso

existam, não é realizado por nenhum dos municípios da amostra. Quanto ao controle acerca das auditorias, os dados estão expostos no Quadro 12.

Quadro 12 – Atividades desenvolvidas pelos municípios relacionadas às auditorias

Municípios da RMF	Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatórios	Alerta, formalmente, a autoridade administrativa competente para instauração de possíveis TCEs	Realiza estratégia global de auditoria enfoque da materialidade
Fortaleza		X	X
Eusébio			
Maracanaú			
Guaiúba			
Trairi			

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O município de Fortaleza cumpre parcialmente as atividades ligadas a essa área; já os demais municípios não cumprem as funções relacionadas às normas para a realização de auditorias anuais nas prestações de contas dos responsáveis pelo uso dos recursos públicos, bem como há a ausência da emissão de Relatório Anual de Auditoria.

Quanto à prestação de contas, no Quadro 13 é demonstrado que os municípios de Fortaleza, Eusébio e Maracanaú cumprem raramente as atividades ligadas a essa área, enquanto os municípios de Guaiúba e Trairi descumprem as funções relacionadas a tal questão.

Quadro 13 – Atividades desenvolvidas relacionadas as prestações de contas

Municípios da RMF	Acompanha os prazos para apresentação das prestações de contas	O responsável anexa os demonstrativos anuais e relatórios substanciados
Fortaleza	X	
Eusébio	X	
Maracanaú	X	
Guaiúba		
Trairi		

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Na Tabela 3, é exposta a frequência e a média de aderência dos municípios relativas às questões sobre atividades da estrutura de auditoria.

Tabela 3 – Aderência às atividades de auditoria

Item		Descrição	F	f
5.2	D	Controle de admissão de terceirizados	2	40%
5.3	A	Realiza inventários periódicos	2	40%
	D	Emite os relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	2	40%
5.5	A	Vistorias nas obras e serviços de engenharia	1	20%
5.8	A	Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatório de auditoria	0	0%
	B	Alerta, formalmente, a autoridade administrativa competente para que instaure Tomada de Contas Especial sempre que tiver conhecimento de quaisquer ocorrências citadas nas legislações de controle externo	1	20%
	C	Realiza a estratégia global de auditoria sob o enfoque da materialidade, avaliando os controles internos, por meio da execução do plano anual de auditoria, culminando no relatório de atividades de auditoria e/ou relatórios especiais, com os respectivos pareceres e certificados de auditorias, e enviando-os ao órgão de controle externo?	1	20%
5.9	A	O SCI acompanha os prazos para apresentação das prestações de contas dos gestores municipais aos órgãos de controle externo		60%
	B	O responsável pelo SCI, quando da prestação de contas, anexa os demonstrativos anuais e relatórios substanciados, atestando que a documentação encaminhada foi submetida à devida análise		20%
Média geral de aderência às atividades de auditoria				29%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Com base na Tabela 3, relativa às atividades de auditoria, percebe-se que nenhum dos municípios realiza a emissão de relatórios e de demonstrativos em cumprimento às normas aplicadas ao setor público. Observou-se, também, que a atividade mais realizada no segmento auditoria é o acompanhamento dos prazos das contas dos gestores municipais.

Na Tabela 4, são expostas a frequência e a média de aderência dos municípios relativas às questões sobre atividades da estrutura de monito-

ramento e acompanhamento. Percebe-se que, entre as atividades relacionadas à estrutura de monitoramento e acompanhamento, 80% dos municípios da amostra fazem-nas em relação à contabilidade, sendo este o monitoramento mais realizado nos municípios.

Tabela 4 – Aderência às atividades de monitoramento e acompanhamento

Item	Descrição	F	f
5.1	A Contabilidade	4	80%
	B Finanças	3	60%
	C Controle de Receita e Despesa Pública	2	40%
	D Créditos Orçamentários e Adicionais	1	20%
5.2	A Atos de nomeações e exonerações dos servidores efetivos	1	20%
	B Concessões de aposentadorias	1	20%
	C Concessão de reforma e pensão	1	20%
5.3	B Realiza depreciação dos bens públicos	1	20%
	C Realiza controle de bens em poder dos funcionários	3	60%
5.4	A Realização de licitação para aquisição de bens e serviços para obter a proposta mais vantajosa	3	60%
	C Acompanhamento por planilhas dos prazos de início e de término de contratos e convênios celebrados pelo Poder Público	2	40%
	D Realiza controle dos gastos com recursos oriundos de convênios para fins específicos	3	60%
5.5	C Acompanhamento dos prazos de início e de término dos contratos de obras	2	40%
	D Monitoramento de todo o ciclo de execução da obra	0	0%
5.6	A Contabilização das operações de crédito interno e externo	0	0%
	B Controle analítico dos saldos desses créditos	0	0%
	D Correta classificação dessas operações quando dos Demonstrativos Contábeis	1	20%
5.7	A Controle de suprimento de fundos/adiantamento	4	80%
	B Controle e monitoramento referentes aos cartões corporativos	0	0%
	C Controle sobre doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas	1	20%
Média geral de aderência às atividades de monitoramento e acompanhamento			33%

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

As Tabelas 5 e 6 contemplam os itens relativos às atividades da estrutura de normas e treinamento, e correição, respectivamente, nos quais expõe-se a frequência e a média de aderência dos municípios relativa aos itens dessa seara.

Tabela 5 – Aderência às atividades de normas e treinamentos

Item		Descrição	F	f
5.4	B	Publicação tempestiva dos atos referentes aos procedimentos licitatórios, contratos e convênios	3	60%
Média geral de aderência às atividades de normas e treinamentos				60%

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Tabela 6 – Aderência à atividade de correição

Item		Descrição	F	f
5.5	B	Controle e prevenção de riscos	2	40%
5.6	C	Controle e prevenção dos riscos referentes a esses créditos	0	0%
Média geral de aderência às atividades de correição				20%

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

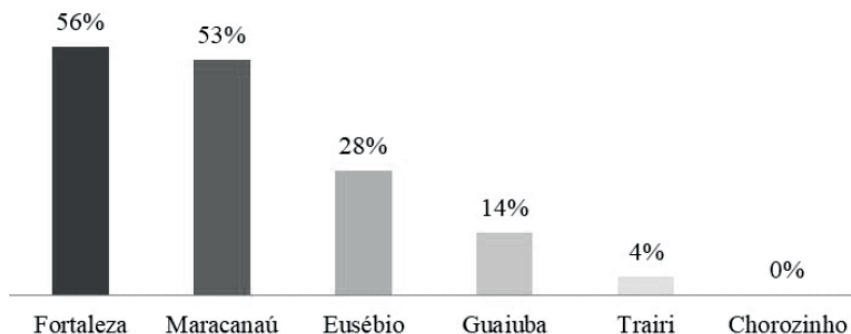
Percebe-se, comparativamente às frequências expostas para cada item nas Tabelas 3, 4, 5 e 6, que as atividades listadas a seguir apresentaram frequência zero, ou seja, são atividades não desempenhadas por nenhum dos municípios da amostra: i) controle e prevenção dos riscos referentes a esses créditos; ii) monitoramento de todo o ciclo de execução da obra; iii) controle e monitoramento referentes aos cartões corporativos; contabilização das operações de crédito interno e externo; iv) controle analítico dos saldos desses créditos; e v) realização de auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatório de auditoria

Pode-se observar, também, que os municípios têm uma média praticamente similar de aderências às atividades em suas diferentes estruturas, desempenhando suas funções dentro do que se aborda como padrão mínimo na instrução normativa. Esse fato indica que, no exercício das atividades de controladoria elencadas pela referida IN, não há uma predileção

entre determinado segmento de atividades em detrimento de outro. No entanto, por se tratar de uma média, é preciso observar a individualidade de cada município.

Os percentuais alcançados por cada município, mediante a ponderação dos pontos obtidos nos itens das questões 5.1 a 5.9 do questionário, em relação ao total máximo, levando-se em consideração o valor 10 de (dez) pontos equivalentes a 100% de aderência, permitiram a elaboração do Gráfico 1, o qual representa o percentual de aderência por cada município integrante da amostra, ressaltando que o município de Chorozinho não pontuou devido à ausência de dados coletados (não se obteve retorno do gestor às perguntas do questionário após repetidas tentativas).

Gráfico 1 – Grau de aderência dos municípios da amostra à IN nº 01/2017 do TCM-CE



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Com base nesses dados, tabulou-se em graus de excelência a cada 20 pontos percentuais obtidos de aderência pelos municípios. Foi considerado, em termos percentuais, como “excelente” os municípios com aderência entre 76% e 100%, “muito bom” os percentuais obtidos entre 51% e 75%, “razoável” os percentuais entre 26% e 50%, “indesejado” os percentuais entre 0% e 25%. Com base nisso, tabulou-se a Tabela 7.

Tabela 7 – Classificação do nível de aderência dos municípios da amostra

Quartil	% de aderência à IN nº 01/2017 do TCM-CE	Legenda	Municípios enquadrados
1	0-25%	Indesejado	Trairi e Guaiúba
2	26%-50%	Razoável	Eusébio
3	51%-75%	Muito bom	Fortaleza e Maracanaú
4	76%-100%	Excelente	-

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Nota-se que somente os municípios de Fortaleza e Maracanaú apresentam um grau “muito bom” de aderência, seguido pelo município de Eusébio, com grau “razoável” de aderência. Destaque-se que esses três municípios são também aqueles com melhor IDH. Já os municípios de Trairi e Guaiúba, em situação “indesejável” de aderência, ou seja, estão em um estágio precário quanto às condições mínimas para o exercício das suas atividades ligadas diretamente ao sistema de controle interno. Salienta-se que esses dois municípios são também os que apresentam o segundo e terceiro menores IDHs entre os municípios da amostra. Ressalta-se que os municípios que não vierem a cumprir as diretrizes previstas na instrução em questão estarão sujeitos a eventuais sanções dos órgãos de controle externo, conforme preconiza o §2º do art. 16 da IN nº 01/2017.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com amparo nos dados coletados e em suas análises, pode-se concluir que a questão-problema foi respondida, pois os municípios integrantes da amostra possuem representatividade do universo pesquisado, assim como níveis diferentes de aderência à IN nº 01/2017 do TCM-CE, constando que as atividades estabelecidas como padrão mínimo, preconizadas na Instrução Normativa nº 01/2017 do TCM-CE, relacionada à fiscalização dos atos administrativos e das contas dos gestores municipais, não são executadas em boa parte das controladorias municipais pesquisadas.

Detectou-se que as controladorias funcionam como um sistema de apoio ao Poder Executivo, responsáveis por tarefas fora de sua competência. Ademais, as atividades inerentes ao Sistema de Controle Interno são cumpridas de forma inconsistente e indefinida, representando um papel secundário dentro de suas funções.

Ademais, percebe-se que os municípios com maior aderência, também, são aqueles com maior IDH. Entretanto, o município de Maracanaú excetua-se à regra, ocupando a 3ª posição do IDH e apresentando a segunda maior aderência à IN nº 01/2017. Os resultados apontam que mesmo os municípios mais desenvolvidos (segundo o IDH) demonstraram dificuldades em implantar e operacionalizar as regras do normativo em questão. Destaca-se, ainda, o fato de que as recomendações dos órgãos de controle acerca do cumprimento das normas esculpidas na referida IN não estão sendo observadas pelas controladorias, bem como seus prazos para implantação não estão sendo atendidos.

Esse estudo traz, ainda, uma outra constatação: a relação do não cumprimento das normas acerca de controle interno pelos municípios com a falta de suporte e apoio técnico, operacional, financeiro, de treinamento e de qualificação do quadro de pessoal. Tal achado, que retrata um cenário de 2018, evidencia o potencial risco a que esses municípios estavam e estão sujeitos quando utilizam e alocam recursos públicos, sobretudo em um contexto com medidas emergenciais vigentes, e a tempestividade para tomada de decisão dos gestores, os quais necessitam de informações confiáveis de acessibilidade rápida, pois a realidade evidenciada não é de fácil e rápida alteração em tão curto espaço temporal.

Portanto, acompanhar como a precariedade de SCI nos municípios pode vir a impactar na alocação e na fiscalização das medidas emergenciais adotadas pelos gestores torna-se mais pungente e ampara a relevância dos dados aqui apresentados para subsidiar estudos futuros envolvendo essa temática. Nesse sentido, a efetiva fiscalização e controle da gestão dos recursos públicos nos municípios é de difícil alcance, devido à pulverização

que o orçamento enfrenta até chegar aos cofres municipais. Dessa forma, é urgente a necessidade de apoio e de suporte para fomentar, desenvolver e implementar o controle das contas públicas municipais, a fim de que haja, assim, uma efetividade e eficiência do gasto público municipal, bem como transparência.

Dessa forma, como contribuição prática e gerencial sugere-se a aplicação do questionário empregado nesta pesquisa como um tipo de instrumento de avaliação e de acompanhamento do controle externo na devida e efetiva implantação dos SCI municipais, de forma parametrizada, a fim de gerar dados que possam ser comparados para demonstrar uma evolução ou não nesse processo de fomento do controle na esfera municipal.

Como limitação da pesquisa, pontua-se o tamanho reduzido da amostra: somente seis municípios entre os 184 existentes no estado do Ceará. Nesse contexto, sugere-se a replicação do tema a futuros estudos, considerando uma amostra mais ampla, a qual contemple as micro e mesorregiões do estado do Ceará, procurando, assim, realizar uma pesquisa com enfoque quantitativo e buscar variáveis que possam explicar a aderência ao cumprimento dos normativos e da implantação dos controles internos nos municípios.

Para pesquisas futuras, pode-se, também, estabelecer métricas para avaliar a efetividade dos treinamentos e das sanções impostas pelo órgão de controle externo, com o fito de cumprimento dos seus normativos, na sociedade e nos órgãos internos do governo municipal. Sugere-se, ainda, no intuito de análises e de conclusões mais robustas no processo de tomada de decisões sobre a melhor aplicação dos recursos públicos, a análise conjunta desses dados com os demais documentos disponibilizados pelo TCE-CE, os quais sejam contrastados com informações disponibilizadas pela Lei de Acesso à Informação relacionadas a essa temática.

REFERÊNCIAS

AKERLOF, G. A. The market for “lemons”: quality uncertainty and the market mechanism. **The Quarterly Journal of Economics**, [s. l.], v. 84, n. 3, p. 488-500, 1970.

ASSIS, L. de; SILVA, C. L. da; CATAPAN, A. As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: uma análise da gestão dos órgãos de controle. **Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)**, [s. l.], v. 14, n. 3, jul./set. 2016.

BERLE, A.; MEANS, G. **The modern corporation and private property**. New York: Macmillan, 1932.

BEUREN, I.M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2014.

BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Contexto**, [s. l.], v. 6, n. 10, p. 69-92, 2º semestre 2006.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/publico/Tesemarcioborinelli.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2021.

BOUHALI, R. *et al.* Leader roles for innovation: strategic thinking and planning. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, [s. l.], v. 181, p. 72-78, 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990**. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Brasília, DF: Presidência da República, [1990]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm. Acesso em: 12 fev.2020.

BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1992]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1993]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 10 mar. 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2001. Disponível em: <https://audin.unifesspa.edu.br/images/INSTRUCOESNORMATIVAS/Instruo-Normativa-n.-01-de-06.04.2001.pdf>. Acesso em: 20 out.2018.

BRASIL. **Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020**. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113979.htm. Acesso em: 10 mar. 2020.

CARNEIRO, R.; MENICUCCI, T. M. G. **Gestão pública no século XXI: as reformas pendentes**. Brasília: Ipea, 2011. (Texto para Discussão n. 1686).

CAVALCANTE, M. C. N.; DE LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade –REPeC**, [s. l.], v. 7, n. 1, p. 73-90, 2013.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios. **Instrução Normativa nº 01/2017, de 25 de abril de 2017**. Fortaleza: Tribunal de Contas dos Municípios [2017]. Disponível em: <https://municipios.tce.ce.gov.br/?legis=resolucao-no-012017>. Acesso em: 4 ago. 2018.

CONACI. As macrofunções do controle interno do setor público, Auditoria Governamental, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria. **Anais [...]** Fortaleza: CGE, 2010. Disponível EM: <https://www.cge.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/20/2018/04/IV-EECI-Apresentacao-CONACI.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2018.

COSTA, D. E. S. *et al.* Controladoria na gestão pública: um ensaio sobre lentes brasileiras. **Revista Valore**, Volta Redonda, v. 4, ed. esp., p. 175-187, jan. 2019. Disponível em: <https://revistavalore.emnuvens.com.br/valore/article/view/362>. Acesso em: 10 ago. 2021.

GLAUTIER, M. W. E. **Accounting theory and practice**. Londres: Pitman Publishing, 1977.

IUDÍBIUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1980.

JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, [s. l.], v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

KREIN, V.; WERNKE, R.; ZANIN, A. Controladoria na gestão pública: a percepção de gestores públicos em municípios da região da Amerios. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, [s. l.], v. 11, n. 3, 2020.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; ROSA, F. S. Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, [s. l.], v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.

MACEDO, S. V.; VALADARES, J. L. Corruption: epistemological reflections and contributions to the public sector. **Organizações & Sociedade**, [s. l.], v. 28, n. 96, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/revistaoes/article/view/28370>. Acesso em: 15 ago. 2021.

MESSIAS, D.; WALTER S. A. Governança e controladoria no setor público: uma análise do governo e da controladoria-geral do estado de Minas Gerais. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 16., 2016, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2016.

MIQUEL, C. A. O índice de desenvolvimento humano: uma proposta conceitual. **Revista Proposta (FASE)**, [s. l.], v. 26, n. 73, p. 10-19. 1997.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

PETERS, M. **Implantando e gerenciando a lei Sarbanes-Oxley: governança corporativa agregando valor aos negócios**. São Paulo: Atlas, 2007.

PINHO, J. G. S. **Controladoria governamental nos municípios da região metropolitana de Fortaleza**. 2017. 107 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

PINHEIRO, F. M. G.; LOPES, L. M. S.; ROCHA, J. S. da; DIAS FILHO, J. M. Desafios da controladoria pública no contexto da Copa do Mundo de 2014. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s. l.], v. 16, n. 3, p. 108-123, 2013.

PNUD. **Índice de Desenvolvimento Humano Municipal Brasileiro**. 2. ed. Brasília: PNUD; Ipea, 2013.

RIBEIRO, H. C. M. Controladoria e contabilidade gerencial: dez anos de produção científica. **Revista Pretexto**, Belo Horizonte, v. 2, n. 2, p. 100-121, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.21714/pretexto.v20i2.6043>. Acesso em: 21 set. 2021.

RIBEIRO, O. M.; RIBEIRO, J. M. **Auditoria fácil**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SIQUEIRA, J. R. M. de; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 27, p. 66-77, 2001.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SNYDER, C.; NICHOLSON, W. *Microeconomic theory: basic principles and extensions*. 10. ed. [S. l.]: Thomson, 2008.

TCU. **Portaria-TCU nº 185, de 30 de novembro de 2020**. Altera o Anexo da Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, que dispõe sobre as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-e-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/nat.htm>. Acesso em: 20 ago. 2021.

WIGGERS, N.; LUNKES, R. J.; SOUZA, P. de. Controller: estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica. **Enfoque: Reflexão Contábil**, [s. l.], v. 34, n. 2, p. 1-14, 18 ago. 2015.

YIN, R. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.