



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

JOSÉ GUMERCINDO DOS SANTOS PINHO

CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE FORTALEZA

FORTALEZA - CE

2017

JOSÉ GUMERCINDO DOS SANTOS PINHO

CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE FORTALEZA

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do título de mestre em Administração e Controladoria.

Área de concentração: Contabilidade, Controladoria e Finanças

Orientador: Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D

FORTALEZA

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

P723c Pinho, José Gumercindo dos Santos.
CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE FORTALEZA / José Gumercindo dos Santos Pinho. – 2017.
107 f.: il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2017. Orientação: Prof. Dr. MARCUS VINÍCIUS VERAS MACHADO.

1. Administração Pública. 2. Controladoria Governamental. 3. Região Metropolitana de Fortaleza. I. Título.

CDD 658

JOSÉ GUMERCINDO DOS SANTOS PINHO

CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE FORTALEZA

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do título de mestre em Administração e Controladoria.

Aprovada em: 18/12/2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^a. Dr^a. Denise Maria Moreira Chagas Corrêa (Membro)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^a. Dr^a. Ana Maria Fontenelle Catrib (Membro externo)
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

A Deus pela sua ação de constante bênçãos na minha vida.

Aos meus pais, Valdimiro Carneiro de Pinho e Hilda dos Santos Pinho, *in memoriam*, pelos grandes ensinamentos a mim repassados, muitos dos quais, ainda hoje, mantenho em prática.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, professor Marcus Vinícius, pelos ensinamentos, estímulo e incentivo a mim transmitidos, de maneira competente e objetiva, desde o início dessa minha empreitada.

Às professoras doutoras Ana Maria Fontenelle Catrib, Denise Maria Moreira Chagas Corrêa, Sandra Maria dos Santos e Sueli Maria de Araújo Cavalcante por, tão gentilmente, terem me dado o prazer de aceitar o convite que outrora lhes fora feito, em momentos distintos, para análise desse trabalho.

À professora doutora Waleska Martins Eloi por sua ajuda em alguns momentos dessa caminhada, incentivando-me a persistir na busca, visando ao alcance da meta por mim desejada nessa pesquisa.

A todos os docentes que integram esse programa de pós-graduação, na pessoa do dirigente máximo da unidade acadêmica que lhe é vinculado, professor doutor Augusto César de Aquino Cabral, o qual, com magnitude e maestria, exerce o dom da docência, tão dignamente por ele abraçado.

Aos principais atores dessa pesquisa, os Controladores Municipais dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, os quais contribuíram significativamente para sua conclusão ao disponibilizarem as informações que lhes foram requeridas.

Aos colegas da turma 2015-2017 do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, mormente e nessa ordem, ao Francis, ao Rubens, ao Breno, ao Agnello, ao Karam, ao Rogério e ao Renato pelos momentos de companheirismo, de solidariedade, de crítica, de ajuda e de embates ao longo dessa jornada, mesmo que, em algumas vezes, essas situações tenham ocorrido de maneira subliminar, sem sequer sua percepção.

Aos meus filhos Levy, Mateus e Filipe, os quais, para mim, têm uma significação toda especial, sendo o maior motivo para minha permanência constante de bem proceder dia após dia.

Aos meus familiares que compreenderam minha ausência em alguns dos eventos sociais, dos quais não pude participar, uma vez estando dedicado à finalização desse trabalho.

Aos meus amigos Fernando Leão e Marcelino Souza pela força, compreensão e estímulo nas horas difíceis em que me encontrei em algumas ocasiões durante essa caminhada.

A todos os demais que, direta ou indiretamente, ajudaram-me com sua contribuição, para a conclusão dessa pesquisa.

“Não basta fazer coisas boas – é preciso fazê-las bem.”

(Santo Agostinho)

RESUMO

A Controladoria Governamental assume um papel preponderante no contexto da administração pública, sendo fundamental para que os gestores administrem, da melhor forma possível, de maneira eficiente e transparente, os recursos que lhes são disponibilizados. Essa pesquisa teve como objetivo geral analisar como são desenvolvidas as atividades de Controladoria Governamental nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, com o intuito de gerar um perfil desses órgãos. A seleção da amostra, caracterizada como censitária e não probabilística, utilizou-se de alguns parâmetros que revelam sua influência no estado do Ceará, a saber: extensão territorial, população e Produto Interno Bruto *per capita*. A caracterização dessa pesquisa está classificada como descritiva, bibliográfica e documental, utilizando-se do instrumento questionário como forma de coleta de dados primários. Os resultados dos trabalhos *in loco*, quando submetidos à estatística descritiva demonstraram que os órgãos de Controladoria Governamental da Região Metropolitana de Fortaleza atendem, na sua grande maioria, àquilo o que recomendam a doutrina ou as normas legais relacionadas à sua área de atuação. Dentre as características desse órgão foi evidenciado que as Leis Municipais estão caracterizadas como instrumento administrativo para sua criação; que está denominado como Controladoria Geral do Município; que apresenta independência administrativa e que, quando da realização de auditorias, seus tipos mais frequentes referem-se à auditoria de gestão, à auditoria de regularidade ou conformidade e à auditoria operacional; já em relação à natureza das auditorias realizadas, têm-se as auditorias concomitantes, as auditorias preventivas e as auditorias subsequentes. Constatou-se, entretanto, que as práticas relacionadas à transparência das ações e das informações que são de competência dessas unidades de controle, embora existentes, apresentam-se com baixa efetividade, sendo estas, portanto, ações que necessitam de revisão, visando ao atendimento das várias demandas que lhes estão vinculadas, mormente as relativas ao chamado Controle Social.

Palavras-chave: Administração Pública. Controladoria Governamental. Região Metropolitana de Fortaleza.

ABSTRACT

The Government Controllershship takes a leading role in the context of public administration, being essential to enable managers to administer, in the best way possible, the resources that they have available with transparency and efficiency. This research had as its general purpose to analyse how the activities of The Government Controllershship on the municipalities of Metropolitan Region of Fortaleza are developed, in order to create a profile of the existing organs. The choice of the sample, which was a census and non-probabilistic sample, used some parameters that highlights its influence on the Ceará State, namely: territorial extension, population and Gross Domestic Product *per capita*. The research is characterized as descriptive, with a literature review and analysis of documents, using a survey the method as its main data source. The outcome obtained on-site, when submitted to the descriptive statistics, showed that the Governmental Controllershships in the Metropolitan Region of Fortaleza, on their majority, meet what is recommended by the doctrine or the legal norms related to their area of performance. Among the characteristics of this organ, it was noted that the Municipal Laws are characterized as an administrative instrument for its creation; that it is denominated as General Comptroller of the Municipality; that it has administrative independence and that, when conducting audits, the most frequent types refers to the management audit, the audit regularity or the compliance and operational audit; in regard to the nature of the audits carried out, there are the two concomitant audits, the preventive audits and the subsequent audits. It was noted, however, that the practices related to the transparency of actions and information, that are within the scope of these unities, although present, have shown a low effectiveness, being these, therefore, actions that needs adjustment, in order to get the attendance of the various demands which are linked to them, especially those related to the Social Control.

Key-words: Governmental Control. Metropolitan Region of Fortaleza. Public Administration.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – A participação da Controladoria no processo de gestão.....	26
Figura 2 – Ciclo do controle	28
Figura 3 – Estrutura base para a implementação da controladoria governamental	39
Figura 4 – Estrutura organizacional da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	41
Figura 5 – Mapa Político da Região Metropolitana de Fortaleza.....	52

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução do crescimento de municípios e distritos da Região Metropolitana de Fortaleza entre 1973 e 2014.....	51
Gráfico 2 – Atividades executadas pelo órgão de Controladoria	69
Gráfico 3 – Tipos de auditoria que o órgão de Controladoria realiza.....	70
Gráfico 4 – Etapas que são seguidas pelo órgão de Controladoria, após realização de auditoria	71
Gráfico 5 – Natureza das auditorias realizadas pelo órgão de Controladoria	72
Gráfico 6 – Atividades desenvolvidas na área de controle pelo órgão de Controladoria.....	73
Gráfico 7 – Áreas de gestão presentes nas auditorias realizadas pelo órgão de Controladoria	75
Gráfico 8 – De onde parte a iniciativa para a realização das auditorias realizadas pelo órgão de Controladoria	76
Gráfico 9 – Metodologias e/ou técnicas adotadas durante a realização de auditorias executadas pelo órgão de Controladoria	77
Gráfico 10 – Procedimentos gerados com mais frequência após a conclusão de auditorias realizadas pelo órgão de Controladoria	78
Gráfico 11 – Destino do relatório final de auditoria realizada pelo órgão de Controladoria, após sua conclusão.....	79
Gráfico 12 – Meio de comunicação utilizado pelo órgão de Controladoria para dar transparência dos gastos públicos municipais	80
Gráfico 13 – Serviços disponibilizados pelo órgão de Controladoria na internet.....	82

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Perfil dos dirigentes dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza	83
Quadro 2 – Perfil dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (Parte inicial).....	84
Quadro 3 – Perfil dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (Parte final)	85

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Caracterização econômica dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza	53
Tabela 2 – Distribuição do gênero nos órgãos de controle dos municípios da RMF	60
Tabela 3 – Faixa etária ou idade em órgãos de controle dos municípios da RMF	60
Tabela 4 – Nível de escolaridade em órgãos de controle dos municípios da RMF	61
Tabela 5 – Área de formação em órgãos de controle dos municípios da RMF	62
Tabela 6 – Tempo de serviço, em anos, vinculado à Administração Pública, em órgãos de controle dos municípios da RMF.....	63
Tabela 7 – Modo de criação do órgão de Controladoria dos municípios da RMF	65
Tabela 8 – Denominação do órgão de Controladoria dos municípios da RMF.....	65
Tabela 9 – Localização do órgão de Controladoria na estrutura organizacional de município da RMF	66
Tabela 10 – Nível hierárquico do órgão de Controladoria dos municípios da RMF.....	68

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CGE	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará
CGU	Controladoria Geral da União
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CONACI	Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IEGM	Índice de Efetividade da Gestão Municipal
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LAI	Lei de Acesso à Informação
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
RMF	Região Metropolitana de Fortaleza
SCI	Sistema de Controle Interno
TCE-Ce	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCM-Ce	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
TRE-Ce	Tribunal Regional Eleitoral do Ceará
TSE	Tribunal Superior Eleitoral

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
2	CONTROLADORIA: UMA VISÃO GERAL	19
2.1	Histórico e definições de Controladoria.....	19
2.2	Funções da Controladoria	21
2.3	Missão da Controladoria	23
2.4	Objetivos da Controladoria	24
2.5	Procedimentos da Controladoria: processos de gestão	25
3	CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	27
3.1	O que é controle?	27
3.2	O controle no setor público brasileiro.....	28
3.3	Controles normativos aplicados ao setor público brasileiro	30
3.3.1	Controle interno ou institucional.....	31
3.3.2	Controle externo.....	33
3.3.3	Controle social	35
3.4	Controladoria governamental.....	38
3.4.1	Controladoria governamental no Estado do Ceará	40
3.4.2	Controladoria governamental nos municípios do Estado do Ceará	42
4	METODOLOGIA	48
4.1	Tipologia da pesquisa	48
4.2	Universo pesquisado	50
4.3	Coleta de dados	53
4.4	Instrumentos de coleta de dados	54
4.5	Análise de dados	56
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	58
5.1	Perfil dos dirigentes e dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza.....	59
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	87
	REFERÊNCIAS	90
	APÊNDICES	100

1 INTRODUÇÃO

No mundo contemporâneo, onde as pessoas estão cada vez mais conectadas às diversas ferramentas tecnológicas que permitem o intercâmbio de informações, a divulgação de fatos negativos acerca da má gerência de gestores públicos, mormente aqueles relacionados a desvios do Erário, independentemente do seu local de registro, provoca na sociedade a reflexão de que, ao longo dos tempos, embora tenham sido alteradas algumas personagens, sua maneira de agir tornou-se aperfeiçoada.

Com toda essa tecnologia a seu favor deve-se focar na construção de mecanismos que possam ser eficientes no combate à corrupção, estimulando sua redução e, até mesmo, visando à eliminação da impunidade. A criação de um órgão de controle em ambientes organizacionais, independentemente da sua esfera de atuação (pública ou privada) é, portanto, de fundamental importância para que suas atividades sejam plenamente coordenadas, gerenciadas e administradas.

A existência do órgão de controle, denominado de Controladoria, serviria como um elo entre o gestor maior e os diretores das demais áreas de uma organização para que se tenha conhecimento sobre as ações realizadas, provocando-se, em consequência, o atingimento das suas metas e dos seus objetivos. Há que se destacar, ainda, a importância da Controladoria por meio da sua função de coordenação, bem como por meio dos seus sistemas gerenciais e, finalmente, dos elementos vinculados às gestões financeira e contábil, ratificando-se, dessa forma, ser este órgão vital para o processo de tomada de decisões.

Assim, faz-se mister a necessidade do incremento de pesquisas que avaliem, na prática, questões que envolvam a controladoria no planejamento da Administração Pública, sendo imprescindível uma análise avaliativa em relação à aplicabilidade dos conceitos teóricos consagrados. Partindo-se dessa premissa, esse trabalho está norteado pela seguinte problemática central: como são desenvolvidas as atividades de Controladoria Governamental nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza?

Após a definição do problema de pesquisa foram delineados seus pressupostos básicos, assim definidos: a Controladoria Governamental nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza é dotada de instrumentos para a avaliação das práticas administrativas dos gestores públicos municipais; a Controladoria Governamental nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza disponibiliza ferramentas e instrumentos para que haja controle, acompanhamento e transparência dos gastos públicos municipais.

Para que seja respondido seu principal questionamento essa pesquisa tem como objetivo

geral analisar como são desenvolvidas as atividades de Controladoria Governamental nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, para cujo alcance foram definidos alguns objetivos específicos:

- i) elaborar um perfil das Controladorias Governamentais da Região Metropolitana de Fortaleza;
- ii) identificar as principais atividades desenvolvidas pelas Controladorias Governamentais da Região Metropolitana de Fortaleza e;
- iii) verificar a aderência das Controladorias Governamentais da Região Metropolitana de Fortaleza aos aspectos presentes na doutrina sobre o assunto.

A relevância acadêmica desse estudo justifica-se pela geração de contribuições que poderão permitir um diagnóstico da aplicação dos fundamentos teóricos nos sistemas de controladoria governamental dos municípios que compõem a Região Metropolitana de Fortaleza – RMF, podendo, assim, constituir-se como um instrumento de análise de outros segmentos da Administração Pública, objetivando, caso necessário e, com base nas suas fundamentações teóricas, ajustar de modo adequado seus órgãos de controle.

Em relação à metodologia esse trabalho possui como referência uma abordagem qualitativa, tendo em vista a existência da exploração da capacidade de reflexão do seu pesquisador e, sendo um estudo censitário, utilizou-se do método *survey* para sua investigação, com a aplicação de um questionário, composto de 21 itens, aos gestores dos órgãos de controle interno de todos os municípios vinculados ao *locus* pesquisado, cujas informações deverão ser condensadas para que sejam produzidos os resultados que se deseja alcançar.

Esta pesquisa está dividida em sete capítulos, sendo este o primeiro, com as considerações introdutórias e a evidenciação dos seus objetivos geral e específicos. No capítulo seguinte serão tratados assuntos relativos ao conceito de Controladoria, na sua visão mais geral, bem como dissertando-se acerca das suas funções, sua missão, seus objetivos e da sua influência nos processos de gestão.

No terceiro capítulo o tema envolvendo a Controladoria na Administração Pública enfatiza o setor público brasileiro, com sua definição e sua fundamentação legal, mostrando-se, a seguir, os diversos níveis e respectivas esferas de competência para o controle de entidades vinculadas aos poderes executivos federal, estaduais e municipais.

No quarto capítulo são focados os aspectos da tipologia dessa pesquisa, como foram procedidas a sua abordagem, a forma de coleta dos seus dados, com sua respectiva análise, destacando-se os motivos que justificaram a escolha proposital do ambiente a ser pesquisado,

ou seja, os 19 municípios que compõem a Região Metropolitana de Fortaleza.

O quinto capítulo corresponde à análise dos dados dessa pesquisa e aos resultados alcançados ao longo do exame, dando-se destaque para a identificação dos dirigentes dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza; a identificação, com suas respectivas características, dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza e; o perfil encontrado dos dirigentes e dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza.

No sexto capítulo, por sua vez, estão expressas as considerações finais dessa pesquisa, apontando suas limitações e propostas para futuros estudos.

2 CONTROLADORIA: UMA VISÃO GERAL

Este capítulo tem como escopo, dentre outros, a apresentação do conceito de Controladoria, destacando-se, também, suas funções, sua missão e seus objetivos, complementando sua abordagem com temas relacionados ao controle na Administração Pública, com ênfase ao setor público brasileiro, iniciando-se com sua definição, sua fundamentação legal e, por fim, sendo mostrados os diversos níveis e respectivas esferas de competência para o controle de entidades vinculadas aos poderes executivos federal, estaduais e municipais.

2.1 Histórico e definições de Controladoria

Conforme relatado por Schmidt (2002) a controladoria teve sua origem no Século XX, período em que surgem grandes corporações norte-americanas, objetivando realizar um rigoroso controle de todos os negócios das empresas relacionadas, quer sejam subsidiárias ou filiais, sendo esse comportamento difundido aceleradamente nos Estados Unidos e em outras grandes nações ao redor do mundo.

De acordo com Slomski (2007) controladoria é um termo de difícil definição e seu conceito passa pelo objetivo do atingimento da busca pela excelência, qualquer que seja a esfera de atuação da organização, quer pública, quer privada, complementando a seguir que não há como operacionalizar uma administração, baseado somente em modelos que induzem o gestor público a inferir que a população precisa de algo, acrescentando, por fim, ser este o setor responsável por estabelecer um funcionamento plausível nos âmbitos envolvidos no processo administrativo.

A controladoria é um campo de conhecimento de grande responsabilidade, pois está vinculada à edificação e à sustentação do sistema de informação da gestão de uma entidade, sendo responsável por gerar as informações apropriadas para a tomada de decisão. Dessa forma, deve garantir sempre o princípio da continuidade e a procura de um excelente resultado (MONTEIRO et al., 2015).

Para Catelli (2012) a controladoria é uma unidade administrativa dinâmica que tem a missão de coordenar a gestão econômica da organização pública, visando ao aperfeiçoamento do resultado econômico.

Segundo Chaves (2011) a controladoria pode ser caracterizada como um setor que, estando no centro do sistema de controle interno, presta assessoria ao dirigente máximo do órgão vinculado à Administração Pública em que atua, com o objetivo de agregar diversas atividades, dentre as quais: auditoria, correição, prevenção e combate a desvios, visando à

otimização do resultado da administração.

Flores (2007) parte do princípio que controladoria é um órgão administrativo, não sendo, entretanto, uma ciência autônoma ou ramo do conhecimento. É a contabilidade, por sua vez que, numa visão macro da gestão, busca informações que possibilitem qual o momento ideal para a tomada das melhores decisões por parte daqueles que têm a função de administrar.

Suzart, Marcelino e Rocha (2011) relatam que a Controladoria proporciona uma melhoria na atuação das instituições, por meio da execução de aspectos importantes de suas atividades que promovem a antecipação e a resolução intempestiva de problemas.

De acordo com Oliveira, Perez Jr e Silva (2015)

Em termos gerais, controladoria é o departamento dentro de uma organização, responsável pela elaboração e o gerenciamento das informações mais relevantes para o processo de tomada de decisão, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da contabilidade. Os modernos conceitos de administração e gerência enfatizam, por sua vez, que uma eficiente e eficaz controladoria deve estar capacitada a:

- organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos e;
- exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

A controladoria atua com conexão entre diversas áreas, objetivando a otimização do efeito econômico, com a gestão de sistemas de informações, avaliando e planejando estrategicamente o processo (CROZATTI, 2003).

Carvalho (1995, p. 57) acrescenta que a controladoria tem suas bases em outras áreas do saber e que, “(...) a despeito da forte ligação que muitos autores propõem com a Contabilidade Gerencial, o corpo de conhecimentos identificado com a Controladoria não advém, de forma exclusiva, de um campo de conhecimento determinado”.

Para Torres (2011) verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das organizações, com a conseqüente ampliação da complexidade de suas atividades, determinaram a ampliação das funções do *controller* – executivo, responsável por controlar ou verificar as contas – bem como o surgimento dessa figura nas diversas camadas da organização, além de estar ligado à administração central da companhia. A controladoria, portanto, conquista um espaço cada vez maior, tornando-se essencial dentro das organizações e colaborando para sua eficiência e sua segurança.

Melhorar a controladoria na esfera pública contribui sobremaneira para tornar transparentes as contas públicas, buscando desempenhar de forma ativa a obrigatoriedade da elaboração e da publicação dos relatórios exigidos por determinadas legislações, dentre as

quais a Lei 4.320/64, de 17 de março 1964 – que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal – assim como a Lei Complementar nº 101/2000, de 04/05/2000 – que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências (BRASIL, 1964; 2000).

Os diversos autores citados avaliam que a controladoria, como uma unidade organizacional, desempenha um relevante papel no dia a dia das instituições, mormente naquelas relacionadas à Administração Pública, no entanto, isso não significa que há um modelo ou um conceito padronizado de controladoria aplicada no setor público.

2.2 Funções da Controladoria

Inicialmente destaca-se que o termo função, conforme Houaiss (2011) está relacionado a uma obrigação a ser cumprida, bem como ao papel a ser desempenhado para uma determinada tarefa.

Segundo Padoveze (2002) as principais funções da controladoria estão relacionadas à auditoria interna, à escrituração, ao planejamento e ao controle, não sendo, no entanto, suas funções aquelas relativas à gestão de logística, à gestão de recursos humanos, à gestão de suprimentos ou compras, à gestão da tecnologia de informação e à administração geral.

Sendo, no entanto, consideradas as definições de funções da Teoria Clássica da Administração – planejamento, organização, direção e controle – depreende-se que existe um consenso acerca da importância do papel da controladoria como agente de pensar no futuro de uma organização, por meio do planejamento, assim como de monitorar e corrigir a rota, utilizando-se do controle.

Mosimann e Fisch (1999), por sua vez, retratam a controladoria como órgão administrativo de uma organização, possuindo a função de suscitar informações para uma melhor avaliação e controle do desempenho das suas diversas áreas e, ainda, auxiliar seus gestores para que sejam tomadas as melhores decisões, concluindo a seguir que, dos requisitos necessários para o desempenho satisfatório das funções da controladoria são destacados o bom conhecimento do ramo de atividade desenvolvido pela organização do qual a empresa faz parte, assim como dos problemas e das vantagens que afetam o setor; o conhecimento da sua história e identificação com seus objetivos, metas e políticas; a habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos e, por fim; a habilidade para uma boa expressão oral e escrita, bem como um profundo conhecimento dos princípios da contabilidade.

De acordo com Schmidt e Santos (2006) as funções da controladoria são muito

dependentes da função de gestão de sistemas de informações, uma vez que, com a evolução dos processos que envolvem a tecnologia da informação, imagina-se deveras improvável o gerenciamento das informações de uma entidade fora de um sistema. Assim, compete à controladoria a intervenção constante nos sistemas de informações, independentemente do tipo de entidade.

Dentre outras funções da controladoria destaca-se o auxílio que esta fornece aos gestores, por meio da disseminação de informações relevantes, dentro do prazo previsto, focando-se na eficácia organizacional e, com isso, buscando-se manter um estreito elo com as atividades de planejamento das organizações.

Martin (2002) cita que para a grande maioria dos autores a função da controladoria é a de subsidiar os gestores das organizações a acerca das informações necessárias para que seus objetivos sejam atingidos, eficaz e eficientemente.

As funções da controladoria relativas ao setor privado estão relacionadas à avaliação dos resultados, ao controle interno, à motivação, ao planejamento e à supervisão da contabilidade geral, da contabilidade de custos, da auditoria interna, dos impostos, dos seguros e das aplicações das funções contábeis para resolução de problemas administrativos.

Em relação à Administração Pública, Silva (2004) elenca que a controladoria possui a função de aperfeiçoamento dos sistemas de planejamento e programação financeira; de comando único da Contabilidade e Auditoria; de integração do sistema de controle ao sistema geral de informações e, por fim; de atendimento aos princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal nos quatro eixos de sua sustentação: planejamento, transparência, controle e responsabilização.

Santos (2004) apresenta uma nova perspectiva nas funções de controladoria quando procede sua interligação com a gestão dos riscos que envolvem o negócio, bem como sua integração à função de análise de desempenho, arrematando, por fim, que a controladoria deve possuir processo sistêmico e contínuo de identificação das atividades que criam e destroem valor e exposição, análise, avaliação, controle, financiamento, medição, prevenção e redução dos riscos.

Dentre as funções básicas que devem existir no setor de controladoria de uma instituição destacam-se a ouvidoria, a auditoria, a correição e a prevenção, detalhando-se a seguir, cada uma delas:

- Ouvidoria – tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação de recursos públicos, visando à melhoria

da sua qualidade, eficiência, resolubilidade, tempestividade e equidade (CONACI, 2010a);

- Auditoria – tem por finalidade avaliar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionados, examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas ou jurídicas (CONACI, 2010a);
- Correição – tem por finalidade apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da Administração Pública, e promover a responsabilização dos envolvidos, por meio da instauração de processos e adoção de procedimentos, visando, inclusive, ao ressarcimento nos casos em que houver dano ao erário (CONACI, 2010b);
- Prevenção – ação ou efeito de prevenir; ideia preconcebida e negativa, irracional, sobre algo ou alguém; cautela que se toma para evitar situações danosas (BECHARA, 2011).

Por fim, tem-se que a controladoria em uma organização também possui como função o auxílio na definição das suas estratégias e dos seus objetivos, na elaboração do seu orçamento, das suas normas, do seu planejamento, bem como da implantação dos modelos de decisão e gestão de informação.

2.3 Missão da Controladoria

A missão de uma organização está relacionada à razão da sua existência, ao que esta realiza, por que realiza e para quem está voltado seu ramo de atuação, visando à produção do seu impacto, perante sua carteira de clientes, buscando-se responder ao seguinte questionamento: “por quê ou para quê a organização existe?”. A missão também está ligada diretamente aos objetivos institucionais e aos motivos pelos quais a organização foi instituída, uma vez que representa, como descrito no início desse parágrafo, sua razão de existir.

Oliveira, Perez Jr e Silva (2015), analisando a missão de uma organização por meio do enfoque na otimização do resultado econômico organizacional, acrescentam que seu objetivo é o de otimizar os resultados econômicos da instituição por meio da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.

A missão da controladoria, de acordo com Figueiredo e Caggiano (2004), está atrelada ao zelo que deve ser mantido por uma organização, visando à sua continuidade, assegurando-lhe a criação de condições mais favoráveis para que seja atingido o resultado das suas ações.

Para Padoveze (2002) a missão da controladoria é assegurar a eficácia de uma organização, dando-lhe suporte na gestão, proporcionando atingir seus objetivos por meio da otimização dos resultados obtidos, arrematando mais adiante que:

Basicamente a controladoria é responsável pelo sistema de informações contábil-gereciais da empresa, e sua missão é assegurar o resultado da

companhia. Para tanto, deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento (PADOVEZE, 2002, p.124).

Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001) afirmam que a missão da Controladoria consiste em assegurar a otimização do resultado econômico da organização e que a filosofia da sua atuação consiste na coordenação dos esforços, visando à coesão de todas as ações empregadas; na participação no planejamento; na interação e no apoio às demais áreas operacionais e; na indução às decisões que melhor lhe possam ser empregadas.

Machado (2008), percebendo a importância que deve ser dada à gestão nas organizações, mormente em si tratando da Administração Pública e, considerando que a sociedade tem necessidades que precisam ser supridas, alerta que a controladoria tem como missão zelar pela continuidade do uso eficaz dos recursos públicos, assegurando a otimização dos serviços prestados e o resultado positivo das políticas públicas adotadas.

Condensadas as diversas visões dos teóricos anteriormente descritos, relativas à missão do órgão responsável pelo controle interno no processo de gestão de uma organização, chega-se à conclusão de que está atrelada, primordialmente, ao subsídio das condições que garantam a realização da gestão econômica, auxiliando o processo por meio do fornecimento de informações.

2.4 Objetivos da Controladoria

Após a discussão acerca do histórico e das definições da Controladoria, bem como de suas funções e de sua missão, a próxima tarefa consiste em entender qual o objetivo dessa área do conhecimento, enquanto unidade organizacional. Percebe-se, entretanto, muito tênue a linha imaginária na divisão entre a missão e os objetivos dessa área de uma organização, tomando-se como referência a estrutura das teorias relativas à Controladoria.

A missão de uma organização, conforme visto no item imediatamente anterior a este, possui característica de lhe estar permanentemente ligada, estando especificados os tópicos que a compõem de uma maneira mais geral, assim como sua especificação de forma extensiva.

Os objetivos de uma organização, por sua vez, referem-se aos propósitos mais específicos de cada uma das suas unidades e representam um detalhamento da missão, a meta a ser atingida, com a especificação das ações mais relevantes que cada órgão deve tomar com o fim de que sua missão seja efetivamente cumprida.

Dentre algumas definições dadas por Bechara (2011) acerca do termo “objetivo”, destaca-se aqui aquela relacionada ao que se quer alcançar com uma ação, podendo sua

significação, ainda, estar vinculada a uma meta a ser atingida.

De acordo com Benedicto e Leite (2004) um dos objetivos da controladoria de uma organização é a garantia das informações adequadas ao processo decisório, sendo, também, responsável pela coordenação e pela disseminação da tecnologia de gestão, em colaboração com os gestores, na busca da eficácia gerencial.

Corroborando esse pensamento Oliveira, Perez Jr e Silva (2015), acrescentam que o objetivo da controladoria é dar apoio aos demais gestores no planejamento e no controle das atividades por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades, subsidiando-os no que lhes for necessário para tal finalidade.

Almeida, Parisi e Pereira (1999), por sua vez, asseveram que os objetivos da controladoria, tendo em vista sua missão estabelecida, estão relacionados à manutenção da eficácia promocional; à viabilização da gestão econômica e à promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Em síntese, destaca-se por fim que a controladoria objetiva buscar maneiras para que o funcionamento de uma organização seja avaliado e testado, analisando as atividades de suas similares, como forma de corroborar para que seu gestor, por meio de parâmetros, busque o melhor caminho, visando ao atingimento dos resultados desejados (MONTEIRO et al., 2015).

2.5 Procedimentos da Controladoria: processos de gestão

Para Bianchi, Backes e Giongo (2006), a controladoria age no processo de gestão com a finalidade de proporcionar aos gestores as ferramentas que os conduzam a atingir eficácia organizacional, de forma que todas as decisões sejam voltadas à consonância operacional, adotadas sempre à luz dos objetivos globais da organização e com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerarem, com suas ações, os melhores resultados, sendo, no entanto, empregados os recursos que lhes estão disponíveis com o menor sacrifício.

Há comentários dos mesmos autores anteriormente citados alertando que:

(...) É possível afirmar que o processo de gestão está englobado em uma dimensão de controle operacional. Essa dimensão é representada pela sinergia dos meios colocados à disposição dos administradores para o contínuo acompanhamento do comportamento da organização frente às mudanças ambientais e para instrumentalizá-los no processo de tomada de decisões requeridas para os ajustes das atividades operacionais às condições observadas, reorientando-as, quando necessário, para a preservação dos objetivos traçados pela empresa (BIANCHI; BAKES; GIONGO, 2006).

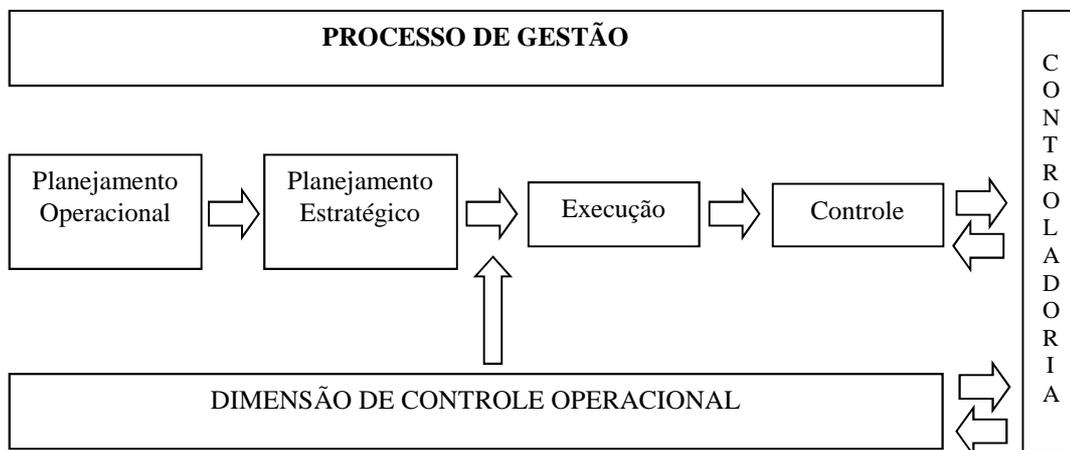
Conforme Pereira (2001) o processo de gestão deve “assegurar que as dinâmicas das decisões tomadas na empresa conduzam-na, efetivamente, ao cumprimento de sua missão,

garantindo-lhe adaptabilidade e equilíbrio necessários à sua continuidade.”

Complementando essa linha de raciocínio Crozatti (2003) descreve o planejamento estratégico como um procedimento da gestão, no qual a organização identifica ou constrói no ambiente os ensejos e os prenúncios, utilizando suas forças para superar os pontos fracos, tendo como resultado da análise das variáveis ambientais as diretrizes estratégicas que norteiam a execução da missão e garantam a continuidade da entidade.

A controladoria auxilia os gestores no processo de tomada de decisão, cuja importância é fundamental durante a etapa do planejamento estratégico, do planejamento operacional, assim como da sua execução e controle. Pode-se visualizar essa estrutura na Figura 1.

Figura 1 – A participação da Controladoria no processo de gestão



Fonte: Adaptado de Bianchi (2005, p. 74).

Após diretrizes e cenários serem traçados no processo de planejamento operacional inicia-se a elaboração do planejamento estratégico, que está vinculado à identificação, à integração e à avaliação de alternativas de ações e de um planejamento de ações que será implantado na instituição (CATELLI; PEREIRA; VASCONCELOS, 2001, p. 140).

A controladoria, embora sendo um órgão de apoio operacional deve estar intrinsecamente ligada à estratégia da organização, preocupando-se com a análise do ambiente, pois é nele em que estão fincadas as bases estratégicas que correspondem aos planos de ação e disposição dos recursos disponíveis.

Em resumo, a controladoria, similarmente aos demais setores de uma organização, deve trabalhar para captar dos ambientes externo e interno informações para que sejam processadas as análises das ameaças e das oportunidades, assim como dos pontos fortes e fracos, como forma de agilizar as diretrizes estratégicas.

3 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A abordagem de temas relativos à visão macro do controle na Administração Pública, iniciando-se com sua definição, sua fundamentação legal e, por fim, sendo mostrados os diversos níveis e respectivas esferas de competência para o controle de entidades vinculadas ao poder executivo federal, estadual ou municipal, fazem parte do conteúdo dessa unidade.

3.1 O que é controle?

As atividades associadas ao acompanhamento de ações e fatos da administração, organizadas para assegurar sucesso na realização de seus fins, são denominadas de ações de controle, caracterizando-se, estas, portanto, como fundamentais para uma boa administração. Sua ausência ou a ocorrência de falhas na sua execução tendem a produzir reflexos diretos e negativos com a mesma intensidade nas demais funções de organização, planejamento e comando, estabelecendo, firmemente, a frustração parcial ou total dos seus objetivos (RECH, 2005).

De acordo com Harada (2010, p. 91) o controle pode ser dividido em três tipos: o preventivo, o concomitante e o posterior, onde o primeiro está diretamente relacionado à efetivação da despesa. O controle concomitante refere-se à quebra da ação de execução quando encontrada qualquer irregularidade e o controle posterior, por sua vez, examina o julgamento das contas dos administradores.

Cruz e Glock (2008, p. 20) caracterizam controle como

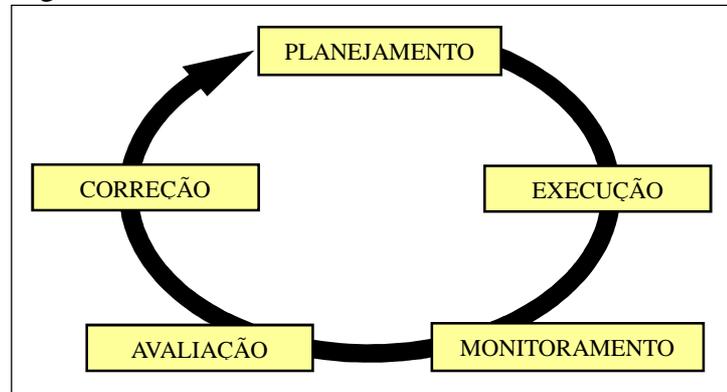
[...] qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, um resultado etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Na visão de Silva (2012), controle pode ser entendido como uma averiguação, bem como o segmento de uma sequência de ações pré-definidas quando da execução de alguma atividade, ou seja, busca conferir se esta foi realizada de acordo como seu planejamento.

Schmidt e Santos (2006), por sua vez, asseveram que o controle pode ser classificado como uma atividade útil para a medição, a avaliação e a indicação, quando necessário, à correção de rumos, objetivando-se ao alcance de que os objetivos e os planos de negócio sejam atingidos. Assim, muito embora não seja possível o controle de ações já decorridas, a análise dos impactos e das causas de desvios registrados pode ser utilizada como forma de planejamento de ações futuras.

Peter e Machado (2014) observam que o controle está relacionado a um ciclo em constante renovação, o qual é mantido por informações, além de, concomitantemente, também ser capaz de produzi-las. Sua representação gráfica consta da Figura 2.

Figura 2 – Ciclo do controle



Fonte: Adaptado de Peter e Machado (2014).

Conforme análise da Figura 2 depreende-se que, para que seja alcançada a eficácia do controle, faz-se necessária a implantação de medidas de desempenho, atreladas a ações corretivas, sendo estas, porém, efetivadas em momentos anteriores à ocorrência da ação. É imperativo, no entanto, para o exercício do controle, que o planejamento esteja presente para que as ações que venham a ser executadas estejam de acordo com aquilo que foi previamente planejado.

Dentre as características que devem se destacar daquele que assume as funções de controle numa organização, têm-se a competência e a imparcialidade, onde esta se relaciona com uma consciência reta e uma completa independência entre controlador e controlado.

O controle apresenta característica de suspeição quando o controlador demonstra dependência do controlado, existindo entre ambos, relações de interesse, parentesco ou camaradagem. Portanto, são condições essenciais para a função de controlador a competência, o sentimento do dever cumprido, a independência, o julgamento e o tato (FAYOL, 2009).

3.2 O controle no setor público brasileiro

O controle na Administração Pública, segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013) realiza-se com a implementação de mecanismos diversos, mais especificamente aos relacionados à área jurídico-administrativa, por meio dos quais são efetivadas a fiscalização e a revisão das atividades executadas pelos agentes públicos, obedecendo-se, necessariamente, ao princípio da legalidade das suas ações.

A preocupação com o controle no setor público brasileiro tem sua origem no período colonial, muito embora o Tesouro Nacional tenha sido instituído somente após a proclamação

da sua independência do domínio da Coroa Portuguesa. O fortalecimento das funções legislativas, no entanto, foi efetivado utilizando-se da implantação de profundas mudanças no controle das contas públicas, ocorridas durante o advento da República, mantendo-se ênfase no seu aspecto corretivo (PETER; MACHADO, 2014).

O surgimento do controle no setor público brasileiro também está fundamentado no Artigo 75 da Lei Federal nº 4.320/64 que, desde sua sanção, já garantia regras sobre o controle da execução do orçamento público, assim como no Artigo 6º do Decreto-Lei nº 200/1967, que instituiu o controle como um dos princípios da Administração Pública Federal a ser observado por todos os seus órgãos (SANTOS; TRES, 2012, p. 05).

O controle adota uma função essencial na gestão pública, pois deposita limites à atuação do governo, funcionando como apoio para melhor utilização dos recursos públicos, devendo acompanhar todas as etapas do processo administrativo (COSTA JÚNIOR, 2014).

As administrações públicas, na responsabilidade dos seus gestores, estão obrigadas a cumprir o que a lei estabelece e, caso estes cometam alguma irregularidade devem ser apuradas as responsabilidades. Dessa forma, torna-se impensável a existência de administração pública sem controle, o que caracterizaria numa desordem reinando em um ambiente que lida com decisões e recursos importantes e, principalmente, sendo esses escassos e pertencentes à sociedade (CAKER; SIVERBO, 2011).

Em relação aos aspectos da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, mormente aqueles relativos ao controle do setor público brasileiro, a Carta Magna de 1988, no seu Capítulo 1, Seção IX, destaca que:

Art. 70 – A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

(...)

Art. 71 – O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

(...)

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

(...)

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

(...)

Art. 73 – O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.

(...)

Art. 74 – Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

(...)

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

(...)

Art. 75 – As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios (BRASIL, 1988).

O Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, em seu sítio oficial na rede mundial de computadores, também abordando assuntos relacionados controle do setor público brasileiro, alerta que:

A fiscalização do Orçamento Público é realizada oficialmente de duas formas: pelos controles interno e externo.

Pelo Controle Interno, quando o controle é feito pelos órgãos do próprio Poder Executivo, especialmente pela Controladoria-Geral da União (CGU) e, ainda, cada Ministério possui um Assessor de Controle Interno, vinculado tecnicamente à CGU.

O Controle Externo é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU).

Já o Controle Social é realizado pela sociedade, tanto nos espaços institucionais de participação, como Conselhos e Conferências, quanto nos espaços de articulação da própria sociedade, como nas Redes e Fóruns (BRASIL, 2015).

O estabelecimento de um controle no setor público brasileiro, portanto, caracteriza-se como cumprimento de uma exigência constitucional e, na sua forma mais ampla, configura-se como detentor de um papel relevante, uma vez que a unidade de controle interno das administrações públicas articula informações por meio de métodos de monitoramento e fiscalização, com a finalidade de protegê-las, por meio de orientações preventivas nas áreas contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, examinando a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a moralidade e o desempenho dos gestores na gerência dos recursos e bens disponíveis.

3.3 Controles normativos aplicados ao setor público brasileiro

Conforme visto anteriormente o controle no setor público brasileiro está fundamentado em diversos diplomas legais, porém, dentre as espécies de controle existentes serão aqui abordados o controle interno ou institucional, o controle externo e, por fim, o controle social. Em relação ao controle interno tem-se que deve ser exercido no âmbito do próprio ente

controlado com o objetivo de identificar e evitar a ocorrência do surgimento de problemas, por meio do controle de suas causas. O controle externo, como o próprio nome diz, deve ser exercido por um órgão situado fora do âmbito daquele que será fiscalizado. O controle social, por fim, é aquele que será exercido pelos cidadãos, estando-lhes disponibilizados para tal mister, os instrumentos de transparência da gestão, possibilitando-lhes, assim, a conferência dos atos praticados pelos gestores públicos.

3.3.1 Controle interno ou institucional

O controle interno pode ser percebido a partir do momento em que há o seu processamento e, com essa ação, será possível aferir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as organizações. A contabilidade dos resultados, gerada pelo fluxo dessas mesmas operações, possui importância fundamental para os envolvidos que dela se utilizam para a tomada de decisões.

Os aspectos administrativos e o controle interno devem estar interligados, uma vez que possuem interferência direta sobre os aspectos contábeis, no que corrobora Crepaldi (2004) ao afirmar que, considerando-os conjuntamente é possível melhor adequar o controle interno de uma organização.

Ribeiro e Ribeiro (2011) acrescentam que 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, registros de prejuízos.

O controle interno de uma instituição pode ser definido, conforme Coelho (2006, p. 26), como “o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela gestão do setor público, com o intuito de evidenciar fatos, evitar erros, fraudes e a ineficiência, assim como comprovar desvios ao longo da gestão e propor ações que objetivem corrigi-los”.

Botelho (2008) tipifica controle interno como sendo aquele que é

realizado pelo próprio órgão executor no âmbito da sua própria 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.

A Resolução 171 de 1º/03/2013, do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, que dispõe sobre as normas técnicas de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização nas unidades jurisdicionais vinculadas, elenca algumas normas relativas ao servidor em exercício na unidade de controle interno, destacando-se:

Art. 57 – Os servidores lotados na unidade de controle interno devem observar, entre outras, as seguintes regras de conduta:

I – Comportamento ético – diligência e responsabilidade no uso e na proteção das informações obtidas no desempenho de suas funções, evitando a divulgação sem a devida autorização, à exceção das hipóteses em que haja obrigação legal;

II – Zelo e cautela profissional – abster-se de utilizar informações para obter qualquer vantagem pessoal ou contrária à lei ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos do Tribunal ou Conselho;

III – Aprimoramento profissional – busca pela atualização de normas e procedimentos que conduzam ao aperfeiçoamento dos conhecimentos e habilidades, por meio do desenvolvimento de competências;

IV – Imparcialidade – a condução dos trabalhos deve ser com base em comportamento isento de julgamento e refletir a evidenciação dos fatos (BRASIL, 2016).

Cavalheiro e Flores (2007) destacam que o controle interno pode ser analisado como uma ferramenta deveras eficaz, dentre as ações no combate à corrupção, evidenciando sua importância para o administrador, para a Administração Pública e para o interesse da sociedade e descrevem algumas observações técnicas ou definições que o setor de controle interno de uma instituição precisa implantar no seu dia a dia, a saber:

AUTORIZAÇÃO: consiste em limitar determinadas operações mediante autorização de pessoa diferente da que executa a tarefa.

CORRELAÇÃO: consiste em conciliar saldo de contas contábeis, ou ainda, a correlação existente entre dados e informações.

NUMERAÇÃO SEQUENCIAL: é uma forma de controle simples que consiste em numerar sequencialmente determinado documento, com o objetivo de assegurar a integridade do processo, como pedidos e autorizações.

CONTROLE DE TOTAIS: consiste em confrontar as somas dos valores que importam em conferências de forma a assegurar-se de que todas as transações foram executadas.

OPERAÇÕES PENDENTES: consistem em registrar as operações faltantes de um processo e criar rotinas de verificação dessas operações.

DUPLA VERIFICAÇÃO: elementar mecanismo para detectar erros, consistindo na repetição ou reexecução em detalhes da atividade sujeita a controle. Pode ser efetuada pela mesma pessoa, todavia, a confiabilidade é aumentada quando é realizada por outra.

CONTROLE PRÉVIO: difere da dupla verificação porque é realizado antes desta e envolve a avaliação de juízo da transação.

ANÁLISE DE BALANÇOS: a análise das demonstrações contábeis da organização pode revelar importantes itens de controle ou a sua ausência, principalmente a análise da evolução de índices e indicadores onde as alterações significativas devem ser investigadas.

INDICADORES DE DESEMPENHO: os índices de desempenho nos processos devem ser criados e analisados e, assim como a análise de balanço, essa rotina revela desvios de comportamento e pode indicar desvios de controles.

Uma estrutura eficaz de controle interno está amparada em relatórios pontuais, objetivos e acessíveis às partes interessadas, bem como que se assegure certa estabilidade em relação à responsabilidade pelos recursos financeiros existentes, sendo, conforme Ramires e David

(2013), fundamentais sua revisão periódica e a constância na realização de testes que garantam o controle de todas as atividades, notadamente aquelas relacionadas às áreas financeira, orçamentária, operacional, de conformidade e de gestão de risco.

Pinho (2007), por sua vez, assegura que o controle interno deve analisar se as recomendações de melhorias foram devidamente praticadas pelos gestores; certificar a conformidade de procedimentos como normas, regulamentos e leis aplicáveis; fazer o acompanhamento da implantação das metodologias, modelos e ferramentas de gestão corporativa do risco operacional, em conformidade com as regras aplicáveis; avaliar os relatórios elaborados por órgãos reguladores e auditorias, no que diz respeito às deficiências dos controles internos e respectivas providências das áreas envolvidas; emitir periodicamente pareceres sobre a efetividade dos sistemas de controle interno sustentado na organização e submetê-los à concordância de respectivos órgãos responsáveis.

Controles internos, portanto, em resumo, são meios de que se utiliza uma organização para evitar erros, fraudes ou desperdícios, utilizando-se de um sistema específico de gerenciamento do funcionamento.

3.3.2 Controle externo

De acordo com Fink (2008) o controle externo é efetivado por organismo que não integra a estrutura do órgão controlado e, em si tratando da Administração Pública, conforme rege a Carta Magna, é exercido pelo Poder Legislativo, sendo auxiliado pelos diversos Tribunais de Contas, dependendo da esfera de atuação. Existe também outra forma de controle externo, denominado de controle social, que é exercido pela sociedade sobre os atos da Administração Pública, que será detalhado no próximo item.

Segundo Peter e Machado (2014) a criação dos órgãos de controle teve como finalidade o aperfeiçoamento e o cumprimento sistemático de determinações emanadas na Constituição de 1988. No que cabe aos órgãos vinculados à Administração Pública Federal tem-se o Tribunal de Contas da União como órgão técnico de apoio às ações do Congresso Nacional, no tocante a essa forma de controle.

Para entendimento da funcionalidade do controle externo devem ser distinguidos o princípio da discricionariedade e o princípio da proporcionalidade. Assim, as ações da Administração Pública, quando não adequadas por lei, são realizadas por discricionariedade, devendo seguir o princípio da proporcionalidade, ou seja, ser corretas, na medida em que forem requisitadas.

O controle externo não pode revisar os atos que foram tomados pela discricionariedade da instituição integrante da Administração Pública, entretanto, os atos produzidos de forma a transgredir os meios legais podem ser anulados pelo controle externo, não cabendo invocar o princípio da discricionariedade em situações nas quais as normas legais venham a ser inadimplidas pela Administração Pública (SILVA, 2008).

Tomando-se como referência o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, Cavalheiro e Flores (2007, p.17) relatam que a esses órgãos “cabe a verificação do atendimento das disposições contidas nos Arts. 31, 70 e 74 da Constituição Federal, ou seja, a verificação da efetiva atuação do Sistema de Controle Interno dos órgãos e entidades auditados.”

Conforme Piscitelli et al. (2004) as entidades da Administração Pública que estão sujeitas ao controle externo são:

- Unidades da administração direta;
- Autarquias e fundações instituídas e mantidas pela União;
- Empresas públicas, sociedades de economia mista e demais empresas controladas direta ou indiretamente pela União;
- Órgãos e entidades que arrecadem ou gerenciem contribuições parafiscais;
- Fundos Constitucionais (Lei nº 7.827/89) e Fundos de Investimentos (Decreto-Lei nº 1.376/74), em processos autônomos dos respectivos órgãos ou entidades supervisores;
- Fundos em geral, quando, por expressa disposição legal ou decisão do Tribunal, devam constituir processos autônomos;
- Órgãos ou entidades administrados sob contrato de gestão firmado com a Administração Pública Federal.

Dentre as várias atribuições que são exercidas pelo Tribunal de Contas da União – que possui corpo funcional próprio e abrangência jurisdicional em todas as unidades da federação brasileira – destacam-se aquelas previstas no art. 96 da Constituição Federal de 1988: eleger seus órgãos diretivos e elaborar seus regimentos internos; dispor sobre o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos; organizar suas secretarias e serviços auxiliares; prover por concurso público os cargos necessários à administração e à execução de seus trabalhos (PETER; MACHADO, 2014).

Assim, pensando-se em uma nova visão de controle da Administração Pública atualmente tem-se que os órgãos de controle externo podem colaborar de maneira determinante na garantia dos direitos básicos dos cidadãos, uma vez que o estreitamento das relações dos órgãos de controle com a sociedade tendem a incrementar a fiscalização dos gastos públicos, majorando a efetividade das políticas sociais, assim como dos oportunos serviços que são prestados pelo Estado, cooperando para o fortalecimento da cidadania e do regime democrático (SANTANA, 2014).

3.3.3 Controle social

Há atualmente no Brasil diversos registros de ações que podem ser qualificadas como malversação, muito embora sendo uma obrigação de gestores públicos a correta aplicação dos recursos ou bens sob sua responsabilidade, conforme estabelecido pelos mais variados preceitos legais vigentes. Diante desse quadro, o controle social traduz-se numa importante e necessária ferramenta a ser utilizada pela população, como forma de fiscalizar, cobrar, punir e promover, assim, o bem-estar de todos.

A Controladoria Geral da União, órgão de assessoria direta e imediata da Presidência da República Federativa do Brasil, que possui, dentre outras, a função do desenvolvimento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal, atribui ao termo “controle social” a participação do cidadão na gestão pública, caracterizando-o como uma ferramenta extremamente importante no combate à corrupção e ao fortalecimento da cidadania.

A existência de uma quantidade relativamente grande de municípios brasileiros favorece, sobremaneira, à prática do controle social, tornando-o deveras importante para a realização de ações eficazes e eficientes, ao mesmo tempo em que se configura como um suporte indispensável ao controle institucional que é desempenhado pelos diversos órgãos fiscalizadores existentes.

Evangelista (2010) comenta que a expressão controle social – considerada como um termo novo nos meios sociais e acadêmicos – foi introduzida e bastante evidenciada após a redemocratização e o equilíbrio econômico do Brasil.

Com um controle social ativo acredita-se que seja possível o oferecimento de melhores serviços pelo poder público, sendo que, a partir do momento em que o Estado exerce o dever de aceitar que os gastos governamentais sejam fiscalizados, promover-se-ão o controle social direto e a participação da sociedade (que lhe dá sustentação), estabelecendo a cidadania e, por consequência, uma melhor gestão dos recursos públicos.

A Constituição brasileira garante o direito ao cidadão de participar da reformulação das políticas públicas, bem como de fiscalizar o correto uso dos recursos públicos, tendo a população uma função contínua de monitoramento e avaliação das decisões administrativas tomadas (SILVA, 2009).

Monteiro (2009, p. 150), descreve que: “transparência significa não ter medo de mostrar. E uma das melhores formas de se dar transparência hoje é a utilização dos meios eletrônicos, especialmente os *sites* dos entes federados, dos órgãos públicos”, nesse contexto acrescenta-se

também que a Constituição de 1988 prevê, em seu art. 5º, inciso XXXIII que: “todos têm direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado” (BRASIL, 1988).

O controle social apresenta-se, nesse contexto, como uma ferramenta preponderante na participação da população com vistas a rescindir a ligação existente entre corrupção e algumas esferas do poder público.

Analisando a conjuntura mundial observa-se que nos países onde há uma maior transparência das informações, o nível de corrupção é menor. Assim, quando o cidadão participa, tende a acompanhar o uso dos recursos públicos, cobrando que sua utilização seja exclusivamente para o bem da sociedade, inibindo, como consequência, a prática de corrupção (SILVA, 2009).

Estando a missão da Controladoria Geral da União atrelada ao combate à corrupção, transcrevem-se, a seguir, alguns tópicos extraídos da sua cartilha acerca do controle social:

(...) para que o Estado funcione é necessário que arrecade receitas. Essas receitas, na medida em que possibilitam a realização de programas, projetos e ações do Estado, transformam-se em despesas. Para que esse processo seja eficaz, é preciso planejar antecipadamente, a fim de que não se estimem receitas abaixo das despesas necessárias e nem se arrecade além do necessário, causando sacrifícios à sociedade. Para garantir que esses recursos sejam, de fato, destinados a atender às necessidades da população, além de participar da elaboração do orçamento, ajudando a definir as prioridades para os gastos do governo, a sociedade deve também fiscalizar a aplicação desse dinheiro, zelando pela boa e correta destinação do dinheiro público. A sociedade, portanto, deve acompanhar a realização das despesas, atenta para que os recursos não sejam desviados ou mal gerenciados. Ou seja, é preciso que, além de participar da gestão e do acompanhamento das políticas públicas, a sociedade exerça o CONTROLE dos recursos públicos, envolvidos nas realizações dos fins do Estado (BRASIL, 2012).

Percebendo-se a ativa participação do cidadão no controle social, provocando, conseqüentemente, a transparência dos atos governamentais, foi criado o denominado Portal da Transparência, onde nele estão reunidas diversas informações relativas às boas práticas e ao maior controle do erário, as quais ficam disponíveis a quaisquer cidadãos, com o objetivo de que seja facilitado o acesso à informação pública, conforme determinado pela Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011 – que regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005 e os dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências – que elencou

diversos procedimentos administrativos, prazos e responsabilidades, visando à observância da publicidade dos documentos oficiais como virtuosa regra geral, dentre os quais se destacam:

(...)

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

(...)

II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;

III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;

(...)

V - desenvolvimento do controle social da administração pública.

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I - informação: dados, processados ou não, que podem ser utilizados para produção e transmissão de conhecimento, contidos em qualquer meio, suporte ou formato;

II - documento: unidade de registro de informações, qualquer que seja o suporte ou formato;

(...)

VII - autenticidade: qualidade da informação que tenha sido produzida, expedida, recebida ou modificada por determinado indivíduo, equipamento ou sistema;

VIII - integridade: qualidade da informação não modificada, inclusive quanto à origem, trânsito e destino;

IX - primariedade: qualidade da informação coletada na fonte, com o máximo de detalhamento possível, sem modificações.

Art. 5º É dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão (BRASIL, 2011).

Carlos (2009) comenta que, com a análise dos elementos legais é plausível deduzir que prevenção e controle pelo cidadão vão além da formação de conselhos de políticas sociais, com o envolvimento direto da sociedade no intuito de colaborar com o Estado, sendo utilizadas as Organizações Não Governamentais e a sociedade, por meio de representantes em conselhos que contribuem, sobremaneira, para a definição de políticas públicas, além de acompanharem sua efetivação.

Em relação a alguns possíveis obstáculos que podem surgir durante efetivação do controle social Pessoa (1999) destaca:

- A falta de preparo educacional da população em geral;
- A inexistência de mecanismos que favoreçam à transparência da execução dos atos administrativos;
- A falta de acesso a dados e informações na esfera pública, particularmente quanto aos dados orçamentários e financeiros;
- A legislação complexa, dúbia e no mais das vezes hermética em termos de linguagem;

- A baixa participação dos cidadãos em instituições de classes como sindicatos, cooperativas, associações, clubes, partidos e outras organizações civis;
- A dificuldade de acesso do cidadão ao Poder Público, tanto o Executivo quanto o Legislativo e o Judiciário;
- O baixo nível de proteção dada ao cidadão que denuncia irregularidades;
- A baixa confiabilidade do cidadão nos agentes do estado e nos agentes políticos;
- O alto grau de impunidade;
- A existência de mecanismos de controle pouco eficazes e pouco efetivos.

As dificuldades relatadas pelo autor citado ainda são bastante percebidas atualmente, mesmo com todo o aparato de informações disponibilizadas, legislações específicas, etc., existindo, também, muitas dificuldades em se fazer contínuo e eficaz o funcionamento do controle social.

Silva (2002) aponta algumas ações que devem ser estabelecidas para o apoio e a implementação do controle social, dentre as quais podem ser citadas: a criação de vias para a atuação do controle social; o incremento e a padronização de indicadores de desempenho, a melhoria na capacitação e na cultura do servidor no serviço público; a padronização e a integração entre os sistemas de informação e a valorização do controle social na estratégia de mudança.

Conclui-se, portanto, que a implantação do controle social não é uma ação suficiente para gerar progresso e resultados expressivos para o crescimento de políticas públicas, voltadas preferencialmente às populações menos assistidas pelos entes governamentais. Seu surgimento, entretanto, pode ser capaz, isto sim, de proporcionar uma melhor articulação da sociedade, o que é imprescindível para a manutenção de ideais democráticos, contribuindo, eficazmente, para o rompimento da relação simbiótica existente entre impunidade e corrupção.

3.4 Controladoria governamental

A controladoria governamental, de acordo com Gomes et al. (2011), está atrelada à função de apoio à gestão por envolver parâmetros multidisciplinares, dispondo de dados estratégicos para a tomada de decisões dos gestores, tendo como objetivos, dentre outros, proporcionar à sociedade transparência e controle dos atos públicos, estabelecendo-se atos corretivos e preventivos quanto ao cumprimento das normas e princípios fixados em lei.

Sendo uma importante ferramenta que possibilita a vigilância e o entendimento das atividades executadas pela Administração Pública, cuja efetividade da aplicação não esteja atrelada exclusivamente àqueles que ocupam os postos-chave, porém, a todos os usuários

diretos e indiretos do bem público, a controladoria governamental deve ter como metas a legalidade e a legitimidade da aplicação dos recursos em consonância com as normas legais vigentes e com os procedimentos de controle disponíveis (GOMES et al., 2011).

Peixe (2009) afirma que a controladoria governamental atua como uma espécie de órgão de coordenação e de controle dos procedimentos administrativos, fornecendo dados e informações, na busca da existência de possíveis pontos de estrangulamento presentes e futuros, os quais tenderiam a reduzir a eficiência administrativa.

Segundo Machado (2008), a área responsável pela controladoria no setor público deve estar organizada e fincada em cinco instrumentos: planejamento e orçamento; contabilidade; sistema de informações; auditoria e controle interno e; ouvidoria, cujo modelo, conforme sugestão do mesmo autor, pode seguir o exposto na Figura 3.

Figura 3 – Estrutura base para a implementação da controladoria governamental



Fonte: Adaptado de Machado (2008).

Conforme se percebe na Figura 3 o primeiro dos instrumentos está relacionado a *Planejamento e Orçamento*, os quais, de acordo com Machado (2008), utilizam-se da *Contabilidade de Custos*, do *Orçamento Público* – que compreende o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual – assim como da *Avaliação dos Programas*.

Na sequência tem-se, ainda conforme Machado (2008), o instrumento da *Contabilidade Governamental*, que objetiva à sistematização e à formalização das informações dos órgãos pertencentes à Administração Pública e que estejam vinculadas ao *Patrimônio*, à *Execução Orçamentária* e à *Execução Financeira*.

O *Sistema de Informações* faz parte do terceiro instrumento da estrutura da controladoria governamental, o qual, de acordo com Machado (2008), faz o agrupamento do *Setor Financeiro* ou *Orçamentário*, do *Setor de Pessoal*, do *Setor de Materiais* e do *Setor de Comunicação*.

Outro instrumento, nessa mesma, sequência está relacionado à *Auditoria*, ou seja, aquela que age nos controles internos e nos resultados sendo, ainda, uma forma de controle exercida sobre os demais controles (MACHADO, 2008).

Por fim Machado (2008) destaca a *Ouvidoria*, como aquele setor que se utiliza das informações geradas externamente (denúncias, reclamações ou críticas), atuando como um elo entre a Administração Pública e a sociedade.

A controladoria governamental, conforme Peter et al. (2003), prevê a existência de um sistema de planejamento participativo, contínuo e integrado, arrematando a seguir que seu papel é o de avaliar a maneira como foram atingidos os resultados do processo de gestão.

Portanto, tem-se que a controladoria governamental vem se transformando em uma ferramenta de extrema importância, pois a gestão pública tem que se preocupar com o planejamento e com as decisões de investimentos, além de melhorar a transparência dos seus atos afim de que a sociedade conheça como estão sendo utilizados os recursos que lhes são destinados (CORBARI et al., 2013).

3.4.1 Controladoria governamental no Estado do Ceará

Tomando-se como referência o Governo do Estado do Ceará tem-se que seu órgão de controle interno está denominado como “Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará – CGE”, o qual, no âmbito de sua missão institucional, propõe, sistematicamente, medidas e apresenta orientações com vistas ao aperfeiçoamento da gestão e à melhor utilização dos recursos públicos para os resultados governamentais definidos, sendo, a seguir, descrito seu relato histórico, extraído da sua página oficial na internet:

O controle interno é amplamente definido como um processo sob a responsabilidade da gestão de uma organização destinado a fornecer uma garantia razoável quanto à consecução dos objetivos organizacionais, em termos de eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios e cumprimento da legislação e regulamentação aplicável.

(...)

O Artigo 74, incisos I a IV, da Constituição Federal, e os Artigos 76 a 80 da Lei nº 4.320/1964 indicam que o controle interno corresponde à função de controle da administração pública exercida sobre o Poder Executivo pelos próprios órgãos de controle interno desse Poder.

(...)

A edição da Lei nº 14.306, de 2 de março de 2009, ampliou ainda mais as competências do órgão central de controle interno, ao tempo em que a Secon

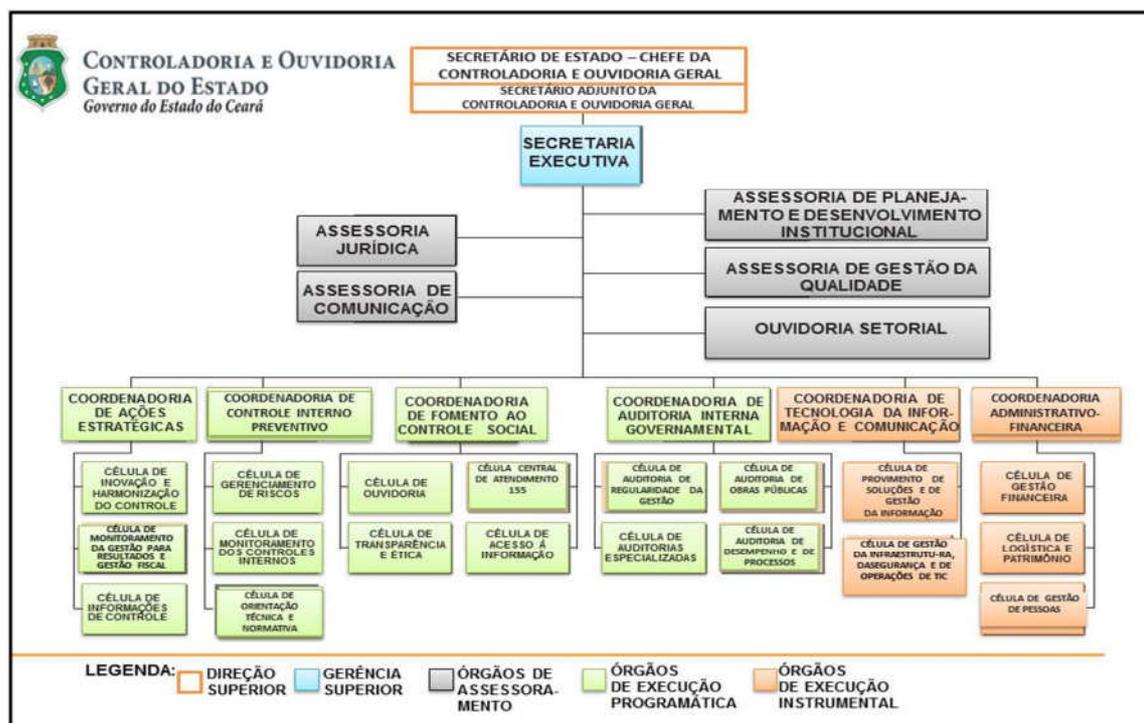
passou a integrar a estrutura administrativa da Governadoria, tendo a sua denominação sido alterada para Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE).

(...) O marco legal da Emenda Constitucional Estadual nº 75/2012 que estabeleceu as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição como essenciais ao funcionamento das atividades de controle da Administração Pública Estadual, e a configuração do Controle Interno da Administração Pública Estadual, dispoendo sobre suas finalidades, organização e responsabilidades.

(...) em 2013, o modelo de funcionamento da CGE foi adequado às alterações legais acima referidas por meio da publicação da Lei nº 15.360, de 4 junho, que modificou dispositivos da Lei nº 13.875/2007 e, em 25 de junho, foi editado o Decreto nº 31.238/2013, que promoveu a alteração da estrutura organizacional, aprovou o novo regulamento e dispôs sobre a alocação e a denominação dos cargos de direção e assessoramento (CEARÁ, 2016).

Na Figura 4 apresenta-se o modo de como está estruturada a Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará, conforme disposto no Decreto 32.070, de 18/10/2016, publicado no Diário Oficial do Estado do Ceará em, 20/10/2016, Série 3, Ano VIII, nº 199.

Figura 4 – Estrutura organizacional da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará



Fonte: Ceará (2016).

A Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará tem como missão “assegurar a adequada aplicação dos recursos públicos, contribuindo para uma gestão ética e transparente e para oferta de serviço público de qualidade” e seus valores estão vinculados, nessa ordem, aos

conceitos de cooperação, ética, excelência, transparência, compromisso, confiabilidade, imparcialidade e responsabilidade socioambiental.” (CEARÁ, 2016).

Já em relação às suas competências, as quais constam da Lei nº 13.875, de 07 de fevereiro de 2007, alterada pela Lei nº 15.360, de 04 de junho de 2013, e regulamentadas no Decreto nº 32.070, de 18 de outubro de 2016, destacam-se, dentre outras:

I - zelar pela adequada aplicação dos recursos públicos, contribuindo para uma gestão ética e transparente e para a oferta de serviços públicos de qualidade;

II - exercer a coordenação geral do Sistema de Controle Interno, compreendendo as atividades de Controladoria, Auditoria Governamental, Ouvidoria, Transparência, Ética e Acesso à Informação;

(...)

VII - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado;

(...)

XIII - realizar atividades de prevenção, neutralização e combate à corrupção;
XIV - desenvolver atividades de controle interno preventivo, voltadas para o gerenciamento de riscos e monitoramento de processos organizacionais críticos;

XV - realizar atividades de auditoria governamental nos órgãos e entidades públicos e nas entidades privadas responsáveis pela aplicação de recursos públicos, abrangendo os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, sob o enfoque da legalidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão, na forma do regulamento;

(...)

XVIII - fomentar a participação da sociedade e o exercício do controle social com vistas a assegurar a cidadania e a transparência dos serviços prestados pelo Poder Executivo Estadual;

(...)

XXI - disponibilizar canais de ouvidoria, de transparência e de acesso à informação como instrumentos de controle social para consolidar a gestão ética, democrática e participativa;

(...)

XXIV - fortalecer o desenvolvimento da cidadania, por meio de ações de educação social, para o exercício do controle social (CEARÁ, 2007).

Além da existência de um órgão com atribuições específicas, visando ao controle da gestão e à melhor utilização dos recursos públicos das instituições vinculadas diretamente ao Estado do Ceará, tem-se, da mesma forma e no âmbito dos municípios cearenses, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

3.4.2 Controladoria governamental nos municípios do Estado do Ceará

Reis et al. (2008) comentam que um órgão de controle do município tem como missão operar como elo entre o chefe do poder executivo municipal, suas secretarias, departamentos, os órgãos da administração indireta, caso existam, e as entidades sem fins lucrativos que amparam o ente público na prestação de serviços à população, gerando as informações

imprescindíveis para se alcançar os objetivos e as metas delineadas pela administração.

Slomski (2007, p. 373), acerca do órgão de controle municipal, define-o como integrante da sua estrutura administrativa que

gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades fins e das atividades-meio, para a correta mensuração de resultados econômicos produzidos pelas atividades, sendo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade.

O Estado do Ceará, localizado na região Nordeste do Brasil, composto pela agregação de 184 municípios, está dividido em 14 Regiões de Planejamento, a saber:

I – Região Cariri, composta pelos seguintes municípios: Abaiara, Altaneira, Antonina do Norte, Araripe, Assaré, Aurora, Barbalha, Barro, Brejo Santo, Campos Sales, Caririáçu, Crato, Farias Brito, Granjeiro, Jardim, Jati, Juazeiro do Norte, Lavras da Mangabeira, Mauriti, Milagres, Missão Velha, Nova Olinda, Penaforte, Porteiras, Potengi, Salitre, Santana do Cariri, Tarrafas e Várzea Alegre;

II – Região Centro-Sul, composta pelos seguintes municípios: Acopiara, Baixio, Cariús, Catarina, Cedro, Icó, Iguatu, Ipaumirim, Jucás, Orós, Quixelô, Saboeiro e Umari;

III – Região Grande Fortaleza ou Região Metropolitana de Fortaleza, composta pelos seguintes municípios: Aquiraz, Cascavel, Caucaia, Chorozinho, Eusébio, Fortaleza, Guaiúba, Horizonte, Itaitinga, Maracanaú, Maranguape, Pacajus, Pacatuba, Paracuru, Paraipaba, Pindoretama, São Gonçalo do Amarante, São Luís do Curu, e Trairi;

IV – Região Litoral Leste, composta pelos seguintes municípios: Aracati, Beberibe, Fortim, Icapuí, Itaiçaba e Jaguaruana;

V – Região Litoral Norte, composta pelos seguintes municípios: Acaraú, Barroquinha, Bela Cruz, Camocim, Chaval, Cruz, Granja, Itarema, Jijoca de Jericoacoara, Marco, Martinópolis, Morrinhos e Uruoca;

VI – Região Litoral Oeste/Vale do Curu, composta pelos seguintes municípios: Amontada, Apuiarés, General Sampaio, Irauçuba, Itapajé, Itapipoca, Miraíma, Pentecoste, Tejuçuoca, Tururu, Umirim e Uruburetama;

VII – Região Maciço de Baturité, composta pelos seguintes municípios: Acarape, Aracoiaba, Aratuba, Barreira, Baturité, Capistrano, Guaramiranga, Itapiúna, Mulungu, Ocara, Pacoti, Palmácia e Redenção;

VIII – Região Serra da Ibiapaba, composta pelos seguintes municípios: Carnaubal, Croatá, Guaraciaba do Norte, Ibiapina, Ipu, São Benedito, Tianguá, Ubajara e Viçosa do Ceará;

IX – Região Sertão Central, composta pelos seguintes municípios: Banabuiú, Choró, Deputado Irapuan Pinheiro, Ibareta, Ibicuitinga, Milhã, Mombaça, Pedra Branca, Piquet Carneiro, Quixadá, Quixeramobim, Senador Pompeu e Solonópolis;

X – Região Sertão de Canindé, composta pelos seguintes municípios: Boa Viagem, Canindé, Caridade, Itatira, Madalena e Paramoti;

XI – Região Sertão de Sobral, composta pelos seguintes municípios: Alcântaras, Cariré, Coreaú, Forquilha, Frecheirinha, Graça, Groáiras, Massapê, Meruoca, Moraújo, Mucambo, Pacujá, Pires Ferreira, Reriutaba, Santana do Acaraú, Senador Sá, Sobral e Varjota;

XII – Região Sertão dos Crateús, composta pelos seguintes municípios: Ararendá, Catunda, Crateús, Hidrolândia, Independência, Ipaoranga, Ipueiras, Monsenhor Tabosa, Nova Russas, Novo Oriente, Poranga, Santa

Quitéria e Tamboril;

XIII – Região Sertão dos Inhamuns, composta pelos seguintes municípios: Aiuaba, Arneiroz, Parambu, Quiterianópolis e Tauá;

XIV – Região Vale do Jaguaribe, composta pelos seguintes municípios: Alto Santo, Ererê, Iracema, Jaguaratama, Jaguaribara, Jaguaribe, Limoeiro do Norte, Morada Nova, Palhano, Pereiro, Potiretama, Quixeré, Russas, São João do Jaguaribe e Tabuleiro do Norte (IPECE, 2016).

Compete ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE-Ce, a partir da extinção do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará – TCM-Ce, a apreciação e a emissão de pareceres prévios nas contas anuais que devem ser prestadas pelos ocupantes do cargo de prefeito de cada uma dessas unidades territoriais anteriormente citadas, uma vez possuindo essa corte a característica de um órgão do controle externo.

A contribuição efetiva para a caracterização do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará – TCM-Ce, quando ainda existente como um órgão do controle externo de cada um dos municípios cearenses, podia ser ratificada ao se tomar como referência a Instrução Normativa nº 1/1997, de 22 de maio de 1997, mais especificamente no seu Artigo 2º, onde estão relacionadas quais atividades têm uma atenção mais peculiar: a execução orçamentária e financeira; o sistema de pessoal; a incorporação, tombamento e baixa dos bens patrimoniais; as licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes; as obras públicas e reformas; as operações de créditos; as doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos (CEARÁ, 2009).

Com a publicação, em 28 de abril de 2017, no Diário Oficial Eletrônico do então Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, da Instrução Normativa nº 1/2017, foi procedida, automática e concomitantemente, a revogação da Instrução Normativa nº 1/1997. Esse novo preceito legal trazia orientações acerca da criação, da implantação, da manutenção e da coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo Municipais do Estado do Ceará (CEARÁ, 2017a).

Em relação às competências que cabem ao órgão ou à unidade responsável pelo controle interno de cada um dos municípios cearenses, de acordo com a Instrução Normativa nº 1/2017, no seu Artigo 6º, há a seguinte descrição:

- I - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à economicidade, eficácia e eficiência das gestões orçamentária, financeira, operacional e patrimonial das unidades que compõem a estrutura do órgão ou ente;
- II - avaliar o cumprimento e a execução das metas previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual;
- III - apoiar o Controle Externo;
- IV - representar ao Tribunal de Contas sobre irregularidades e ilegalidades;
- V - acompanhar o funcionamento das atividades do Sistema de Controle Interno;

- VI - assessorar a Prefeitura Municipal ou a Presidência da Câmara Municipal;
- VII - realizar auditorias internas, inclusive de avaliação do controle interno e de avaliação da política de gerenciamento de riscos;
- VIII - avaliar as providências adotadas diante de danos causados ao erário;
- IX - acompanhar os limites constitucionais e legais;
- X - avaliar a observância, pelas unidades componentes do Sistema de Controle Internos, dos procedimentos, das normas e das regras estabelecidos pela legislação pertinente;
- (...)
- XIII - revisar e emitir parecer acerca de processos de Tomadas de Contas Especiais;
- (...)
- XVI - zelar pela qualidade e pela independência do Sistema de Controle Interno;
- XVII - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e deveres do Município (CEARÁ, 2017a).

Destaca-se ainda, de acordo com o Artigo 16 da já citada Instrução Normativa nº 1/2017, que foi estabelecido um prazo máximo para que os municípios cearenses que ainda não tivessem instituído seu respectivo Sistema de Controle Interno – SCI, assim como, criado na sua estrutura administrativa um órgão central, procurassem fazê-los, sob pena de, conforme disposto no §2º do mesmo artigo, ser possível “ensejar a instauração de processo visando à apuração das respectivas responsabilidades, inclusive com a possibilidade de aplicação de multa e julgamento pela irregularidade da respectiva Prestação de Contas de Gestão, conforme o caso.” (CEARÁ, 2017a).

Em um momento subsequente, precisamente na data de 05 de maio de 2017, foi publicada no Diário Oficial Eletrônico do, ainda existente, Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, a Instrução Normativa nº 2/2017, cujo objetivo visava à implementação do Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM-TCM/CE, no âmbito daquela corte, considerando que o aludido índice destinava-se ao aperfeiçoamento dos trabalhos de “controle externo, servindo de consulta permanente para o exercício do controle social e, principalmente, relevante instrumento de orientação para as prioridades na gestão dos recursos públicos pelos gestores municipais.” (CEARÁ, 2017b).

Nos seus Artigos 2º e 3º a Instrução Normativa nº 2/2017 descreve as sete dimensões ou áreas que deverão ser anualmente analisadas nos municípios cearenses, visando à apuração do IEGM-TCM/CE, assim como sua forma de avaliação:

- Art. 2º. O Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM-TCM/CE será apurado anualmente e será composto por sete dimensões, a saber:
- I – Educação;
 - II – Saúde;
 - III – Planejamento;
 - IV – Gestão Fiscal;
 - V – Meio Ambiente;

VI – Cidades Protegidas;

VII – Governança em Tecnologia da Informação.

Art. 3º. Para a construção do IEGM/TCM-CE serão utilizados questionários em cada uma das dimensões avaliadas, a serem preenchidos de forma eletrônica pelos jurisdicionados (CEARÁ, 2017b).

Na data de 8 de agosto de 2017, com 30 votos a favor e nove contrários, foi aprovada em segundo turno de votação pela Assembleia Legislativa do Estado Ceará, uma Proposta de Emenda à Constituição – PEC, que sugeria a extinção do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. Decorridos 13 dias desse ato, portanto no dia 21/08/2017, oficializava-se essa importante decisão, por meio da sua publicação no Diário Oficial do Estado do Ceará.

Manifestações diversas surgiram após esse registro, as quais punham em dúvida a eficácia da decisão tomada pela maioria absoluta dos 46 ocupantes do parlamento estadual cearense ao extinguirem um órgão de controle externo das atividades relacionadas às áreas contábil, financeira e orçamentária das prefeituras municipais do estado do Ceará, porém, ao serem analisados alguns dos artigos da já citada e agora publicada Emenda Constitucional nº 92 e, portanto, em vigor, percebe-se, no entanto, a manutenção de várias das funções antes exclusivas do TCM-Ce, as quais foram incorporadas às já vigentes no TCE-Ce, destacando-se:

Art. 1º Fica extinto o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, a partir da publicação da presente Emenda Constitucional.

(...)

Art. 3º Todos os servidores efetivos ou a eles equiparados do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará ficam incorporados e aproveitados no Tribunal de Contas do Estado do Ceará, imediatamente a partir da publicação da presente Emenda Constitucional.

(...)

Art. 6º Dentro do prazo de 90 (noventa) dias, a contar da publicação da presente Emenda Constitucional, o Tribunal de Contas do Estado do Ceará encaminhará ao Poder Legislativo, Projeto de Lei que disponha sobre sua nova Lei Orgânica.

Parágrafo único. Até que seja publicada a nova Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, os processos de julgamento de contas observarão os regimentos internos e as leis orgânicas atualmente em vigor, aplicando-se os do Tribunal de Contas dos Municípios às contas municipais e os do Tribunal de Contas do Estado às contas estaduais.

(...)

Art. 18. A subseção III, da Seção VI, do Capítulo I, do Título V, da Constituição do Estado do Ceará, passa a vigorar com a seguinte redação: Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária do Município.

(...)

Art. 21. O Tribunal de Contas do Estado do Ceará adotará as providências necessárias à assunção das novas atividades imediatamente após a publicação da presente Emenda.

(...)

Art. 23. Fica revogada a Emenda Constitucional nº 87, de 21 de dezembro de 2016 (CEARÁ, 2017c).

Por fim, ratifica-se, portanto, que instrumentos legais diversos encontram-se à disposição dos gestores públicos, contribuindo sobremaneira para o melhor controle dos recursos que lhes estão disponíveis, bastando-lhes, necessariamente, discernir acerca daqueles que, de forma prioritária, devam ser utilizados, caso necessário.

4 METODOLOGIA

Neste capítulo serão descritos os mais variados métodos ou conceitos de que se utilizam os pesquisadores, destacando-se, dentre outros, a tipologia da pesquisa; o universo a ser pesquisado; a coleta de dados; os instrumentos de coleta de dados; a análise de dados, os quais, necessariamente, podem ser classificados como de grande aplicabilidade para o desenvolvimento dessa pesquisa.

Inicialmente tem-se que o termo metodologia científica, conforme Rodrigues (2007), está associado ao conjunto de abordagens, técnicas e demais processos que são utilizados pela ciência para a formulação e a resolução, de forma ordenada, dos problemas de aquisição objetiva do conhecimento, sendo imprescindível, visando ao cumprimento do seu propósito, a definição de qual ou quais delas devam ser adotadas.

De acordo com Silva (2006), o valor da metodologia no processo da pesquisa é indiscutível, porém, não existe um método exclusivo para sua aferição, mas sim, uma variedade deles, que visam ao atendimento das suas diversas questões, de acordo com o objeto e a finalidade a que se pretende chegar durante a pesquisa.

4.1 Tipologia da pesquisa

Martins (2002) relata que, de acordo com o enfoque epistemológico, há diferentes gêneros de pesquisa, não havendo, entretanto, um referencial único, arrematando a seguir que a bibliografia sobre metodologia científica se mostra através de uma relativa quantidade de tipos de estudos ou pesquisas. Uma pesquisa pode ser classificada ou dividida de três maneiras: a primeira com base nos objetivos pretendidos; a segunda com base na obtenção das informações; a terceira, por sua vez, está baseada nos procedimentos empregados pelo pesquisador.

Gonçalves (2005) esclarece que, quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada como descritiva, explicativa ou exploratória. As pesquisas descritivas, conforme ressalta Gil (2008), têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população.

O processo descritivo visa, ainda, à identificação, ao registro e à análise das características, dos fatores ou das variáveis que se correlacionam com o fenômeno ou processo, podendo ser entendido como um estudo onde, após a coleta de dados, procede-se a realização analítica das relações entre as variáveis existentes, para uma posterior deliberação dos efeitos resultantes, quer seja numa empresa, num sistema de produção ou num produto (PEROVANO, 2014).

A pesquisa classificada como explicativa, de acordo com Gil (1999), objetiva basicamente à identificação dos fatores que determinam ou que contribuem para o surgimento de um fenômeno, sendo esse o tipo de pesquisa é aquele que mais aprofunda o conhecimento da realidade, uma vez que busca explicar a razão e as relações de causa e efeito dos fenômenos ocorridos.

A pesquisa exploratória, por sua vez, tem como objetivo principal desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, considerando-se a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos subsequentes, inferindo menos rigidez durante seu planejamento, uma vez que seu planejamento objetiva proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato (GIL, 2008).

Quanto à sua natureza as pesquisas científicas estão subdivididas em dois tipos: qualitativa e quantitativa, podendo, também, existir uma mistura de ambos.

De acordo com Malhotra (2001, p.155) a “pesquisa qualitativa proporciona uma melhor visão e compreensão do contexto do problema, enquanto a pesquisa quantitativa procura quantificar os dados, aplicando alguma forma da análise estatística”.

A pesquisa do tipo quantitativa, conforme Richardson (1999), tem sua marca vinculada ao emprego da quantificação, das modalidades de coleta de informações, sendo seu tratamento realizado por meio de técnicas estatísticas.

A pesquisa, quanto aos meios, possuirá caráter bibliográfico, a qual, de acordo com a classificação dada por Vergara (2000, p. 48), pode ser definida como "(...) o estudo sistematizado, desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas".

A natureza dessa pesquisa foi classificada como descritiva, utilizando-se do método *survey*, o qual está relacionado ao estudo de uma amostra, um segmento ou uma parcela de uma determinada população e, a partir dessa parcela pesquisada, referenciá-la como sua representação plena. Dentre os motivos que justificam o estudo de uma amostra ao invés da população como um todo, segundo Babbie (2003), destacam-se o custo e o tempo.

A pesquisa do tipo *survey*, segundo esse mesmo autor, pode ter quaisquer das seguintes finalidades: descrição, explicação ou exploração. A primeira delas busca descobrir “a distribuição de certos traços e atributos” da população pesquisada. Na finalidade explicativa seu objetivo é o de explicar a distribuição observada e, por fim, a finalidade da exploração tem como objetivo funcionar como um mecanismo exploratório, buscando evitar que elementos críticos não sejam identificados, apresentando novas possibilidades que possam, noutro momento, ser trabalhadas em uma *survey* mais direcionada.

Lima (2008, p. 29) descreve o método *survey* como uma espécie de levantamento amostral que “[...] corresponde à realização de pesquisa de campo na qual a coleta de dados é realizada por meio da aplicação de questionários e/ou formulário, respeitando escalas de medidas, junto a uma amostra estatisticamente representativa da população”, acrescentando mais adiante que a pesquisa *survey* descritiva tem como objetivo a identificação de atitudes, circunstâncias, eventos ou opiniões que são transmitidas por uma determinada população.

Direcionando-se para períodos históricos não muito distantes tem-se que, conforme Thiollent (1982), uma das utilizações iniciais de uma *survey* data de 1880, quando Karl Marx enviou pelo correio um questionário a cerca de 125.000 operários franceses para que se pudesse verificar de que forma estes eram explorados pelos seus patrões.

Dentre as características da pesquisa do tipo *survey* destaca-se, por fim, a relativa à sua equivalência com levantamentos censitários, que é o caso específico desse trabalho, podendo, inclusive, existir confusão no uso de ambas as aplicações, no entanto, ressalta-se que, enquanto a pesquisa censitária está vinculada à abrangência de uma população, na sua totalidade, uma *survey* foca na seleção dos componentes de uma determinada amostra dessa mesma população (BABBIE, 2003).

4.2 Universo pesquisado

A pesquisa por população é um tipo de classificação que alcança dados de todos aqueles que pertencem ao conjunto, consistindo em uma abordagem que apresenta como vantagem a exatidão das respostas. A grande maioria das pesquisas não é efetivada com toda a população, porém, com uma amostra desta, selecionada por meio estatístico, representando, assim, o universo pesquisado (FONSECA; MARTINS, 1996; GIL, 2008; VIEGAS, 1999).

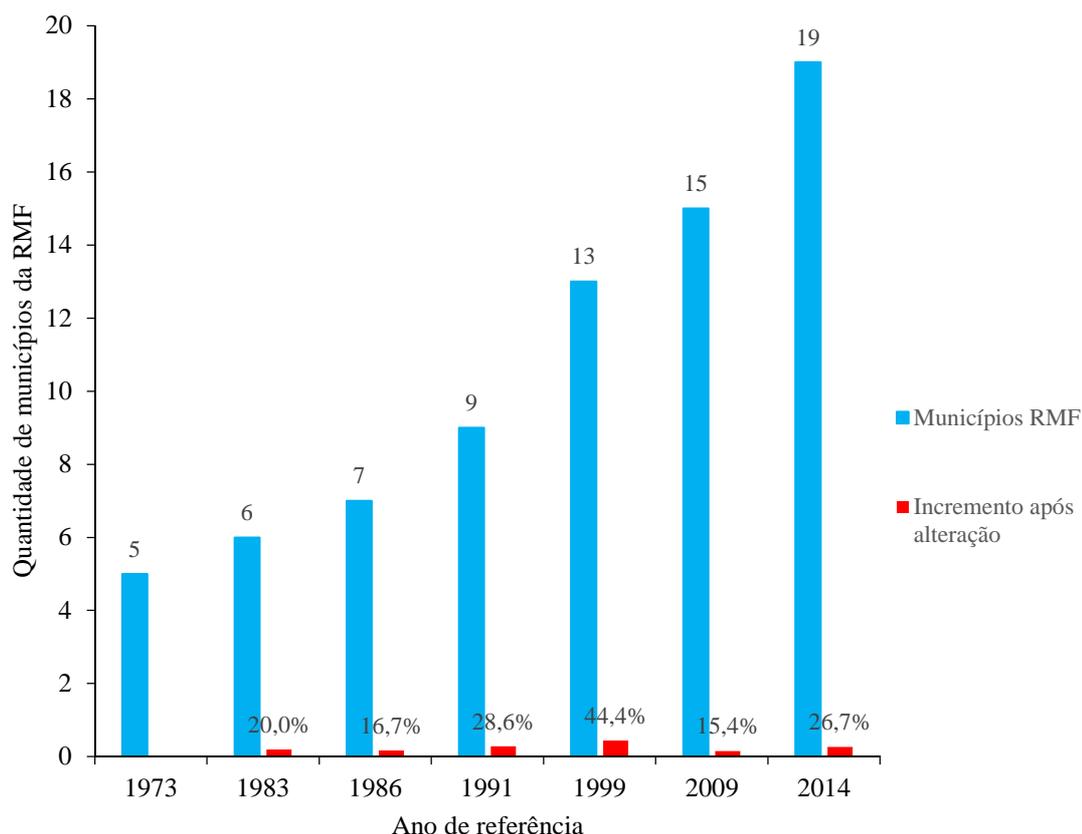
Quando se opta por pesquisas censitárias faz-se a escolha de analisar todos os elementos de uma população. Na investigação por amostragem, no entanto, pesquisa-se somente uma parcela dos elementos que são selecionados aleatoriamente para comporem a amostra.

O universo dessa pesquisa está vinculado aos 19 municípios integrantes da Região Metropolitana de Fortaleza, justificando-se por meio da sua significativa representatividade e levando-se em consideração as comparações que podem ser feitas com as demais macrorregiões da já citada unidade federativa brasileira.

Para uma demonstração inicial observa-se no Gráfico 1 a evolução do número de municípios da Região Metropolitana de Fortaleza no período compreendido entre os anos de 1973 e 2014, evidenciando-se nesse lapso temporal, um incremento de 280% na totalidade dos municípios que integram a citada delimitação geográfica do território cearense.

Especificando-se, porém, os dados concernentes à mais recente alteração, ou seja, entre os anos de 2009 e 2014, essa relação figura na ordem crescente como a terceira maior ocorrida, com 26,7%, ficando atrás, respectivamente, daquelas modificações ocorridas entre os anos de 1986 e 1991, com 28,6% e de 1991 e 1999, com 44,4%.

Gráfico 1 – Evolução do crescimento de municípios e distritos da Região Metropolitana de Fortaleza entre 1973 e 2014



Fonte: Autor (2017).

Desde oito de setembro de 2014, com a publicação no Diário Oficial do Estado do Ceará da Lei Complementar nº 144, os municípios que integram a Região Metropolitana de Fortaleza, conforme já relacionados anteriormente, são: Aquiraz, Cascavel, Caucaia, Chorozinho, Eusébio, Fortaleza, Guaiúba, Horizonte, Itaitinga, Maracanaú, Maranguape, Pacajus, Pacatuba, Paracuru, Paraipaba, Pindoretama, São Gonçalo do Amarante, São Luís do Curu e Trairi, cujo mapa político, a partir de então, tomou a forma da Figura 5 (CEARÁ, 2014).

Destacam-se também, além das já mencionadas alterações ocorridas ao longo de pouco mais de quatro décadas, as diversas sucessões efetivadas nos comandos do Poder Executivo de cada um dos municípios integrantes da RMF, depreendendo-se, portanto, e como

Tabela 1 – Caracterização econômica dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza

Município	Área em km ² ⁽¹⁾	População ⁽²⁾	PIB per capita em R\$ ⁽²⁾
Aquiraz	482,38	76.967	20.806,52
Cascavel	835,00	69.498	11.124,61
Caucaia	1.228,51	325.441	15.774,30
Chorozinho	278,41	19.189	6.678,85
Eusébio	79,01	50.308	49.426,57
Fortaleza	314,93	2.571.896	22.057,20
Guaiúba	267,13	25.581	6.012,95
Horizonte	159,98	62.002	22.544,02
Itaitinga	151,63	38.131	11.431,64
Maracanaú	106,65	219.749	30.684,04
Maranguape	590,87	122.020	8.684,24
Pacajus	254,64	67.678	13.658,25
Pacatuba	131,99	79.077	12.141,89
Paracuru	300,29	33.178	12.832,07
Paraipaba	300,92	31.705	10.396,66
Pindoretama	75,14	19.975	8.425,68
São Gonçalo do Amarante	834,45	46.783	32.389,06
São Luís do Curu	122,42	12.713	6.865,59
Trairi	925,72	53.998	10.963,16
Total (RMF)	7.440,07	3.741.397	312.897,30
Total (Estado do Ceará)	148.887,75	8.842.791	1.564.436,53
Relação RMF/CE	5,0%	42,3%	20,0%

(1) Ano de referência: 2010; (2) Ano de referência: 2014.

Fonte: Adaptado de IBGE (2012, 2014a, 2014b).

4.3 Coleta de dados

Designa-se coleta de dados como “[...] observação e registro da categoria ou medida de variáveis relacionadas ao objeto de estudo que ocorrem em unidades (indivíduos) de uma amostra ou população” (BERGAMASCHI; SOUZA; HINNIG, 2010).

Por sua vez, à coleta direta dos dados relativos a uma amostragem de uma determinada população, utilizando-se, para tanto, de técnicas interrogativas, tais como questionários, sendo esses mesmos dados harmonizados segundo as informações que lhes são diretamente pertinentes, de acordo com Gil (2008), dá-se o nome de levantamento.

Tem-se a escolha da amostragem como um fator de suma importância para a coleta de dados, devendo, nessa etapa da pesquisa, segundo Mattar (2001), ser seguidos alguns passos, destacando-se: a definição da população a ser pesquisada, a elaboração de uma lista de todas as amostras e, finalmente, a decisão do tamanho da amostra, antes que seja procedida a

seleção da amostra propriamente dita.

Em relação à sua classificação tem-se que os dados podem ser do tipo primário ou secundário, onde aqueles são caracterizados pela existência de uma relação física direta com os fatos analisados, havendo um registro ou relato da experiência vivenciada, podendo ser catalogados no formato de fotografias, gráficos, gravações, tabelas, textos, entre outros. Os dados secundários, porém, estão vinculados à não existência de uma relação direta com o evento registrado, não sendo estes, quando da realização de um trabalho de pesquisa, produzidos pelo seu autor (RICHARDSON, 1999).

O procedimento de coleta de dados que reflete um processo completo, ordenado por etapas e que conduz a resultados que devem ser o mais real possível, destacando-se o questionário como um dos instrumentos que podem ser utilizados, de acordo com Freixo (2011), está ligado à abordagem quantitativa.

Matar (2001) destaca ainda que, quando de uma coleta de dados, deve-se dar destaque de importância ao tipo de pergunta a ser feita, arrematando a seguir que essas perguntas podem classificadas como abertas ou fechadas, onde aquelas estão diretamente relacionadas às próprias palavras dos respondentes. Lakatos e Marconi (2002) corroboram essa opinião classificando-as como as que dão aos questionados liberdade de expressão e opinião, por meio de linguagem própria.

Muito embora as perguntas classificadas como abertas possibilitem investigações mais profundas e precisas, as que estão classificadas como fechadas ou limitadas, de acordo com Mattar (2001) e Lakatos e Marconi (2002), são as do tipo em que os respondentes escolhem alternativas já expressas no questionário, ratificando-se, portanto, sua característica como de fácil e rápida aplicabilidade.

Os dados coletados para a realização dessa pesquisa serviram para a verificar como são desenvolvidas as atividades de Controladoria Governamental nos municípios da RMF, por meio da análise documental e da aplicação de um questionário, composto de 21 itens, submetido aos gestores de cada um dos órgãos de controle interno existentes, bem como das observações *in loco* de cada unidade, quando das visitas às quase duas dezenas de municípios já referenciados.

4.4 Instrumentos de coleta de dados

Os instrumentos de coleta de dados, que estão relacionados a uma técnica ou a um procedimento, são empregados para que sejam alcançados os objetivos propostos, permitindo-se obter, a partir desses mesmos instrumentos, as informações essenciais acerca da hipótese

levantada.

Hauser (2012) assevera que durante a elaboração de um instrumento de pesquisa um criterioso processo de validação deve estar associado, avaliando-se, necessariamente, sua legitimidade, ou seja, se o instrumento realmente mede aquilo que se deseja e pensa que esteja medindo. Três aspectos principais são indispensáveis para essa avaliação: a validade relacionada ao conteúdo, a validade relacionada ao critério e, por fim, a validade relacionada ao constructo.

Conforme Lakatos e Marconi (2002, p. 203) o questionário pode ser definido como “um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”.

Freixo (2011), por sua vez, acrescenta que questionário

- é o instrumento mais usado na coleta de informação;
- constitui-se num conjunto de questões escritas que devem ser respondidas pelo informante, sem assistência do pesquisador;
- permite confirmar ou não as hipóteses de investigação;
- deve ser formulado de acordo com a variável (objetiva ou subjetiva) que se quer medir;
- deve ter clareza e precisão nas perguntas.

Utilizou-se o questionário como instrumento para a coleta de dados dessa pesquisa e sua aplicação deu-se por meio de envio de e-mail ou contato pessoal, sendo contatados direta ou indiretamente cada um dos 19 municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, tanto no momento da entrega como no de recebimento do já citado questionário, composto de questões estruturadas e pré-testadas em uma aplicação inicial.

A pesquisa bibliográfica, por sua vez, foi realizada a partir de material já organizado, sendo que os periódicos se constituem no meio mais respeitável para o colóquio científico, uma vez que representam a comunicação formal dos resultados pesquisados. Os escritos teóricos que se encontram nos livros também são materiais de grande importância, porquanto amparam o pesquisador a estabelecer e justificar os problemas e as hipóteses da pesquisa, bem como delimitar a problemática que envolve o tema ou objeto de estudo, ajudando na definição do método de coleta, interpretação e análise dos resultados (LIMA, 2008).

Ainda de acordo com o autor citado anteriormente ressalta-se que a pesquisa bibliográfica deve apresentar uma produção intelectual de autores renomados, que foram a base na discussão da questão pesquisada, servindo para fundamentar a discussão teórica. Destaca-se por fim que a pesquisa bibliográfica abrange diferentes fontes de consulta, como anais de reuniões acadêmicas, relatórios de pesquisa, dissertações, teses, entre outros instrumentos.

Por fim, ratifica-se a utilização nesse trabalho, da análise documental, a qual, de acordo com Lima (2008) possui a intenção de examinar ou reexaminar os documentos com a finalidade de fundamentar explicações integrantes ou novas, a propósito do objeto de investigação.

A aplicação inicial de um questionário ou pré-teste possui grande importância, pois normalmente não se consegue prever todos os enigmas ou dúvidas que poderão aparecer no momento em que o questionário, no seu modo final, estiver sendo aplicado. Assim, sua efetivação é uma forma para que se busque evitar desgastes e prejuízos na fase de coleta de dados. Acrescenta-se, também, que sua concretização tende a resultar em alterações que proporcionem aprimoramento do instrumento de coleta de dados no que concerne à estruturação, à ordem e ao vocabulário das questões, facilitando, portanto, a aplicação do questionário.

O pré-teste, de acordo com Chagas (2000), é imprescindível para o aperfeiçoamento prévio do questionário a ser utilizado, com vistas a se alcançar mais rápida e economicamente os objetivos da pesquisa.

Conforme Widenfel et al. (2005) o pré-teste deve ser aplicado na fase inicial da pesquisa, podendo, além de possibilitar adequações e detecção de incoerências, aumentar a validade do instrumento utilizado.

Tomando-se como referência os autores citados nessa abordagem foram procedidas três aplicações iniciais do questionário, ainda no estado de complementação, o qual seria, após as alterações que se fizessem necessárias, encaminhado aos responsáveis pelos órgãos de controle interno dos municípios que compõem a Região Metropolitana de Fortaleza.

Um deles foi encaminhado a uma prefeitura da região norte do Estado do Ceará e os outros dois ao setor de auditoria de uma instituição federal de ensino superior, sediada no mesmo estado, cujas observações registradas foram acatadas, provocando, assim, pequenas alterações, conforme sugeridas.

4.5 Análise de dados

Para Yin (2010) a análise de dados consiste em examinar e recombina cuidadosamente as evidências de um estudo. O diagnóstico das evidências não é um processo fácil, devendo o pesquisador analisar estrategicamente seus documentos e dados obtidos, estabelecendo preferências.

A análise dos dados também pode ser considerada como uma espécie de processo de relativa dificuldade, em que estão envolvidos retrocessos de informações um pouco concretas

e, até mesmo, conceitos abstratos, destacando-se, dentre estes, raciocínio indutivo e dedutivo e, por fim, descrição e interpretação. Seu entendimento pode ser caracterizado como a constatação de um estudo (TEIXEIRA, 2003).

Os dados resultantes do questionário aplicado foram tratados com a utilização da estatística descritiva, após ter sido elaborado um programa na linguagem VBA (*Virtual Basic for Applications*) no software *excel* (editor de planilhas produzido pela Microsoft, empresa da área de programação em plataformas de tecnologia da informação), que permite o gerenciamento, de maneira rápida para seu usuário, de pastas de trabalho e planilhas que possuem uma quantidade relativa de informações, objetivando-se, por fim, aferir se as inquirições propostas no início dessa pesquisa obterão as respostas desejadas.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo tem como objetivo a descrição, a análise e a interpretação dos dados coletados na pesquisa empírica, buscando categorizar os dados coletados com o intuito de transformá-los em informações que permitam encontrar respostas às indagações inicialmente propostas.

Para tanto e, com fulcro no entendimento da análise de resultados de Kerlinger (1980, p. 353), tem-se que:

Análise é a categorização, ordenação, manipulação e sumarização de dados. Seu objetivo é reduzir grandes quantidades de dados brutos passando-os para uma forma interpretável e manuseável de maneira que características de situações, acontecimentos e de pessoas possam ser descritas sucintamente e as relações entre as variáveis estudadas e interpretadas.

De forma mais particular pretende-se neste capítulo contribuir para a elaboração de um perfil das controladorias governamentais da Região Metropolitana de Fortaleza, identificando suas principais atividades desenvolvidas, assim como, verificar sua aderência aos aspectos presentes na doutrina sobre esse tema. Ademais, buscam-se, sobretudo, os principais elementos para que seja respondido seu primordial questionamento: “como são desenvolvidas as atividades de controladoria governamental nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza?”.

Os dados que ora estão sendo apresentados foram extraídos de um questionário, composto de 21 itens, aplicado aos responsáveis pelos órgãos de controladoria dos entes municipais integrantes da Região Metropolitana de Fortaleza, ressaltando-se, porém, a não existência da unanimidade na sua participação.

Elucida-se inicialmente que, embora esforços tenham sido empregados, não foi possível a inserção das informações referentes a dois dos 19 municípios que compõem a RMF, sendo que, em um deles, apesar dos diversos e reiterados apelos para o recebimento das respostas do já citado questionário terem sido postos em prática, o resultado pretendido não logrou êxito. Em outro, entretanto, o motivo que foi dado para o não recebimento do questionário que deveria ser preenchido era o de que, dentre os diversos órgãos existentes naquela administração municipal, não havia, até então, nenhum que executasse funções de controle das ações do ocupante do poder executivo municipal, assim como de quaisquer outros dos seus assessores ou auxiliares.

As formas de retorno dos 17 questionários respondidos pelos gestores dos órgãos de controle dos municípios que integram a RMF e participantes efetivos da amostra censitária dessa pesquisa foram as seguintes: preenchimento manual, após contato direto entre

pesquisador e respondente; recolhimento do questionário preenchido pelo pesquisador, junto à assessoria ou à secretaria do órgão de controle, após decorridos alguns dias da sua entrega direta ao respondente; preenchimento, no modo virtual, do arquivo-formulário enviado previamente ao respondente, sendo devida e posteriormente encaminhado ao e-mail pessoal do pesquisador; e, por fim, por meio de contato telefônico ou de redes sociais, mormente do aplicativo *whatsapp*.

Ressalta-se, por fim, que, na grande maioria dos órgãos contatados percebeu-se uma ótima receptividade e que o tempo de retorno do questionário aplicado, nas suas mais diversas formas, conforme explicado anteriormente, demorou, em média, um pouco menos de um mês, a partir da sua recepção, no entanto, há registros de situações em que somente foi possível o recebimento do já citado instrumento de coleta de dados, decorridos quase 50 dias da sua entrega, após insistentes e repetitivos apelos do pesquisador junto aos responsáveis pelas unidades municipais de controle interno da RMF, os quais estavam inadimplentes com o compromisso inicial que o fizeram, no sentido do atendimento rápido à demanda que lhes havia sido proposta.

Apresenta-se, portanto, a seguir, a análise das respostas dadas ao questionário que foi aplicado aos gestores dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, objetivando-se confrontá-las, criticamente, com a literatura pertinente.

5.1 Perfil dos dirigentes e dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza

Serão elencadas a seguir as diversas características que se referem diretamente à identificação daquele que é o responsável pela gerência do órgão de controle existente no município da Região Metropolitana de Fortaleza pesquisado.

Como questões de gênero sempre prevaleceram na nossa sociedade, sendo, ainda, um tema deveras atual, buscou-se saber, como ponto de partida das características do representante do órgão de controle da área já delimitada do território cearense, como esta representatividade está posta, consolidando todas as informações obtidas na Tabela 2.

Ratificando-se preliminarmente que, do total dos 19 municípios que integram a RMF, um pouco menos respondeu ao questionário que lhe foi aplicado, sendo este, portanto, o universo de referência, tem-se que, de acordo com os dados da Tabela 2, na sua grande maioria, precisamente 76,5% dos órgãos de controle pesquisados têm, na sua função principal, pessoas que afirmaram pertencer ao sexo masculino, enquanto que 23,5% referiram ser do sexo oposto. Sendo, desta forma, portanto, constatada a afirmação de Abreu e Meirelles (2012,

p. 11), os quais revelaram que o sexo masculino ocupa, preponderantemente, os mais altos cargos, em praticamente todas as áreas, em detrimento das pessoas que pertencem ao sexo feminino.

Tabela 2 – Distribuição do gênero nos órgãos de controle dos municípios da RMF

Tipo	Quantidade	Percentual
Feminino	4	23,5
Masculino	13	76,5
Total	17	100,0

Fonte: Autor (2017).

Resultados semelhantes também foram observados por Castelo (2013) e Araújo (2010), os quais verificaram em seus estudos que 80% e 64% respectivamente, dos dirigentes máximos que se encontram na gestão das controladorias que foram objeto de suas pesquisas disseram pertencer ao sexo masculino.

No item seguinte do questionário buscou-se tomar conhecimento acerca da faixa etária ou, mais especificamente, da idade da pessoa que ocupa o posto chave no órgão de controle de município da RMF, cujo resultado está grafado na Tabela 3.

Tabela 3 – Faixa etária ou idade em órgãos de controle dos municípios da RMF

Faixa etária/idade	Quantidade	Percentual
Inferior a 30 anos	2	11,8
Entre 30 e 40 anos, inclusive	8	47,1
Entre 41 e 50 anos, inclusive	3	17,6
Entre 51 e 60 anos, inclusive	2	11,8
Superior a 60 anos	2	11,8
Total	17	100,0

Fonte: Autor (2017).

Verifica-se, conforme dados extraídos da tabela anteriormente destacada que, dos responsáveis pelos órgãos de controle dos municípios da RMF, exatos 47,1% encontram-se na faixa etária inserida entre 30 e 40 anos e, portanto, no auge da sua jovialidade, podendo ainda contribuir para o aprimoramento das ações vinculadas às funções que desempenham nas instituições às quais pertencem.

Incrementando-se estes dados àqueles outros que se encontram na faixa etária imediatamente subsequente à referida no parágrafo anterior, tem-se que a grande maioria dos

gestores dos órgãos de controle dos municípios da já citada região do território cearense, exatamente 64,7% têm entre 30 e 50 anos de idade.

Por sua vez, aqueles que se situam na faixa etária de 51 a 60 anos de idade representam 11,8% do total de gestores respondentes.

Finalmente, destaca-se também a participação de profissionais com idade inferior a 30 anos, assim como de outros e, no mesmo quantitativo de 11,8%, com idade superior a 60 anos, que exercem atividade de gestão nos órgãos de controle de município da RMF, podendo-se deduzir que esses servidores públicos, embora nos momentos que se caracterizam como limites na sua carreira funcional, não deixam de contribuir, à sua maneira, para o controle do erário.

Continuando a análise das respostas dadas ao questionário aplicado durante a pesquisa *in loco*, destringem-se agora informações referentes ao nível de escolaridade dos gestores dos órgãos de controle dos municípios da RMF, cujo resultado está apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 – Nível de escolaridade em órgãos de controle dos municípios da RMF

Nível de escolaridade	Quantidade	Percentual
Ensino superior incompleto	1	5,9
Ensino superior completo	9	52,9
Pós-graduado (especialização)	4	23,5
Pós-graduado (mestrado)	2	11,8
Pós-graduado (doutorado)	1	5,9
Total	17	100,0

Fonte: Autor (2017).

Muito embora dentre aqueles responsáveis pelos órgãos de controle dos municípios da RMF um quantitativo desprezível, igual a 5,9%, tenha sinalizado a não conclusão de estudos de nível superior, sua esmagadora maioria referiu não somente sua conclusão, mas também assinalou ter dado prosseguimento à sua qualificação, por meio de cursos de pós-graduação.

Por sua vez, 41,2% dos gestores dos órgãos de controle dos municípios da RMF afirmaram ter prosseguido seus estudos de nível superior e destes, mais da metade (57,1%), optou por cursos do tipo *lato sensu*, enquanto que 42,9% escolheram cursos de pós-graduação do tipo *stricto sensu*, sendo 28,6% com o título de mestre e 14,3% com o de doutor.

Oliveira (2010, p. 110) ressalta que os setores responsáveis pela área de controle vinculada à Administração Pública possuem profissionais muito bem treinados no seu quadro funcional, apresentando-se estes qualificados com cursos de pós-graduação em diversas áreas, dentre as quais, controladoria, contabilidade, administração ou economia, além de atuarem em

atividades relacionadas ao planejamento, ao orçamento e a sistemas de informações econômico-financeiras, visando ao aprimoramento dos controles internos e, ainda, realizando estudos que os direcionem para a tomada das melhores decisões em relação ao investimento, ao planejamento e à fiscalização da coisa pública.

Depreende-se, portanto, diante do que foi constatado nesta pesquisa, que os profissionais que atuam como gestores dos órgãos de controle dos municípios da RMF preocuparam-se com o aperfeiçoamento dos seus conhecimentos no ambiente acadêmico, visando ao melhor desempenho das atividades vinculadas à sua área de trabalho, sendo, desse modo, considerado satisfatório o atendimento ao presente item.

Na sequência dos questionamentos aos já citados gestores, procurou-se saber da informação vinculada à sua qualificação e, mais especificamente, à sua área de formação. O resultado está apresentado na Tabela 5.

Tabela 5 – Área de formação em órgãos de controle dos municípios da RMF

Área de formação	Quantidade	Percentual
Ciências Exatas	5	29,4
Ciências Humanas	8	47,1
Ciências Sociais Aplicadas	2	11,8
Ciências Jurídicas	2	11,8
Total	17	100,0

Fonte: Autor (2017).

O interesse em informações desse tipo esteve relacionado ao que Schmidt e Santos (2006, p. 42) preconizaram, relatando que o profissional da área de controladoria deverá possuir qualificações diversas para que execute as mais variadas atividades que o mercado lhe demanda. Ainda comentando sobre essas qualificações referidas pelos autores citados destacam-se o profundo conhecimento de contabilidade e finanças; o entendimento dos princípios de planejamento, organização e controle; o entendimento de conceitos relacionados à tecnologia de informação e, por fim; o conhecimento completo da entidade.

Nos órgãos de controle dos municípios da RMF seus gestores referiram ter, na sua maioria (58,9%) formação na área das Ciências Humanas e na das Ciências Sociais Aplicadas. Um pouco menos e, praticamente um terço deles (29,4%), assinalou ter como área de formação as chamadas Ciências Exatas. Por fim, 11,8% afirmaram formação em área diferente daquelas já aqui mencionadas, mais especificamente a relacionada às Ciências Jurídicas.

Castelo (2013) afirma que a Controladoria compõe-se de um conjunto de princípios, procedimentos e métodos procedentes das Ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística, além da Contabilidade, ressaltando adiante que a formação contábil é a mais adequada para exercer função nesse setor, assim, faz-se necessária uma reflexão acerca do percentual relativamente alto de profissionais gestores das já citadas unidades municipais que têm formação na área das Ciências Humanas – as quais fazem referência a estudos relativos à Filosofia, à História, ao Direito, à Antropologia Cultural, à Ciência da Religião, à Arqueologia, à Teoria da Arte, ao Cinema, à Dança, à Teoria Musical, à Literatura, à Filologia, dentre outros, onde seu ponto comum está focado no ser humano – considerando-se, entretanto, satisfatório o atendimento a esse item.

Continuando-se com a análise das respostas que os gestores dos órgãos de controle dos municípios da RMF deram ao questionário que lhes foi aplicado, apresenta-se na Tabela 6 o resultado da pergunta que fazia alusão ao tempo de serviço, em anos, que estes mantinham ou mantêm com a Administração Pública.

Tabela 6 – Tempo de serviço, em anos, vinculado à Administração Pública, em órgãos de controle dos municípios da RMF

Tempo de serviço (em anos)	Quantidade	Percentual
Inferior a 2	5	29,4
Entre 2 e 8, inclusive	2	11,8
Entre 9 e 16, inclusive	4	23,5
Entre 17 e 25, inclusive	4	23,5
Entre 26 e 30, inclusive	2	11,8
Total	17	100,0

Fonte: Autor (2017).

Na sua maioria, mais especificamente 58,8% daqueles que estão como responsáveis pela gerência dos órgãos de controle de município da RMF afirmaram possuir entre nove e 30 anos de atividade junto à Administração Pública e destes, 60,0% têm acima de 17 anos de experiência nessa área, podendo-se inferir, portanto, que devem apresentar relativa experiência nas atividades desenvolvidas e inerentes a este setor, devido à gama de conhecimentos adquiridos ao longo da sua carreira.

Como também analisado a partir das informações grafadas na tabela há pouco citada, 11,8% do total pesquisado referiu estar atuando entre dois e oito anos na área pública, desta forma, deduz-se que, apesar de ser um tempo de serviço não muito expressivo, esses

profissionais, similarmente àqueles outros que referiram um pouco mais de tempo na área pública, também puseram em prática seus conhecimentos obtidos nesse ramo de atuação.

Por fim, analisa-se agora que 29,4% dos respondentes afirmaram estar em atividade no serviço público em tempo inferior a dois anos, cujos números podem inferir uma relação muito próxima com o resultado da eleição ocorrida em 2016 para prefeito e vereadores nos 184 municípios cearenses, onde a posse daqueles que foram eleitos ocorreu no dia 1º de janeiro de 2017.

De acordo com dados extraídos do Tribunal Superior Eleitoral – TSE e do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará – TRE-Ce e, levando-se em consideração, exclusivamente, os 17 entes municipais que responderam a esta pesquisa, em exatos cinco deles, seus então titulares do cargo de Prefeito submeteram-se a um novo “teste das urnas”, buscando, assim, caso vitoriosos, permanecer por mais um mandato na liderança do Poder Executivo do seu município, porém, não lograram êxito nessa empreitada, ao serem derrotados por adversários políticos (TRE, 2012; TSE, 2016).

Como já citado na análise final desse questionamento que aborda o tempo de serviço, em anos, que os gestores dos órgãos de controle dos municípios da RMF mantêm com a Administração Pública – cuja resposta foi de 29,4%, percebe-se que esse mesmo quantitativo percentual foi atingido quando se processa a relação entre os municípios da RMF em que seus prefeitos não foram reeleitos e o total dos entes municipais que são objeto dessa pesquisa, ou seja, 29,4% – podendo-se inferir, portanto, que a substituição de titulares dos órgãos de controle de municípios da RMF possui um vínculo fortíssimo com a mudança que se deu nas localidades em que novos prefeitos iniciaram seus mandatos.

Descreve-se a seguir, a partir da análise das respostas daqueles que são responsáveis pelo gerenciamento dos órgãos de controle existentes nos municípios que pertencem à Região Metropolitana de Fortaleza e que foram objeto dessa pesquisa, como pode estar identificada a referida unidade administrativa municipal, assim como quais características possui.

Prefacialmente procurou-se saber acerca da sua criação, elencando-se diversos procedimentos administrativos que poderiam estar relacionados ao seu surgimento. Descartando-se todas as demais opções apresentadas, figurou como unanimidade nessa condição, conforme grafado na Tabela 7, o instrumento da Lei Municipal.

Os órgãos públicos municipais, assim como aqueles outros que se vinculam aos poderes federal ou estaduais, uma vez representando compartimentos internos de um ente federativo, não podem ser criados ou extintos pela simples vontade daqueles que estão no exercício do seu Poder Executivo ou do seu Poder Legislativo, assim, esses dois atos administrativos,

dependem, primordialmente, de lei específica para sua efetivação.

Tabela 7 – Modo de criação do órgão de Controladoria dos municípios da RMF

Modo de criação do órgão de Controladoria	Quantidade	Percentual
Decreto	0	0,0
Lei Municipal	17	100,0
Portaria	0	0,0
Regimento Interno	0	0,0
Resolução	0	0,0
Total	17	100,0

Fonte: Autor (2017).

Enfatiza-se que, em se tratando de matéria relacionada à organização administrativa, a competência do gestor municipal está estritamente vinculada à lei, dessa forma, a criação ou a extinção de uma autarquia, de uma sociedade de economia mista, de uma empresa pública e, de uma maneira geral, de quaisquer órgãos municipais, depende, necessariamente, da prévia autorização legislativa, ressalvando-se, porém, que a participação do chefe do executivo é de suma importância, tendo em vista que a iniciativa dessa lei precisa ser de sua autoria. Diante do exposto, portanto, considera-se satisfatório o atendimento desse item aos preceitos legais.

Tendo como objetivo descobrir como está denominado cada um dos órgãos de controle, a partir da sua criação e, portanto, existentes nos municípios da RMF pesquisados, formulou-se o seguinte questionamento: “Qual a denominação do Órgão de Controladoria desse Município?”. Sua resposta está condensada na Tabela 8.

Tabela 8 – Denominação do órgão de Controladoria dos municípios da RMF

Denominação do órgão de Controladoria	Quantidade	Percentual
Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	3	17,6
Controladoria Geral do Município	10	58,8
Controladoria Interna	3	17,6
Secretaria de Controladoria, Ouvidoria e Transparência	1	5,9
Total	17	100,0

Fonte: Autor (2017).

Na sua maioria, mais exatamente 58,8% dos órgãos de controle dos municípios da RMF pesquisados estão denominados como “Controladoria Geral do Município”, existindo, ainda, outras denominações equivalentes: “Controladoria e Ouvidoria Geral do Município” e “Controladoria Interna”, ambas figurando como 17,6%.

Por fim, com 5,9%, grafa-se como “Secretaria de Controladoria, Ouvidoria e Transparência” a nomenclatura de um dos órgãos de controle dos municípios da RMF.

Os resultados encontrados mostram uma maior homogeneização na denominação dos órgãos de Controladoria dos municípios da RMF, caso sejam levados em consideração os dados equivalentes de uma pesquisa realizada num passado recente por Cavalcante, Peter e Machado (2011), na qual se verificou uma maior dispersão dos nomes, sendo, no mesmo trabalho citado, encontradas seis distintas denominações, onde o destaque maior foi direcionado para “Controladoria Geral”, resultados estes também muito similares àqueles encontrados na pesquisa de Suzart, Marcelino e Rocha (2011). Considera-se, portanto satisfatório o atendimento desse item à doutrina correlata.

Uma vez que, na sua totalidade, os entes municipais do estado do Ceará e que integram essa pesquisa adotam o termo “Controladoria” como aquele que melhor identifica o órgão de controle das ações praticadas pelos que trabalham nas respectivas prefeituras, a partir desse instante o autor desse trabalho acadêmico denominará como “Controladoria”, no modo genérico, as unidades administrativas que possuem tal finalidade, sempre que estas forem citadas.

Ainda dando continuidade à identificação das características das Controladorias da Região Metropolitana de Fortaleza foi indagado, por meio do questionário aplicado aos gestores dessas unidades, qual seria, na estrutura organizacional do município, sua localização. As respostas, condensadas em forma de itens, estão grafadas na Tabela 9.

Tabela 9 – Localização do órgão de Controladoria na estrutura organizacional de município da RMF

Localização do órgão de Controladoria na estrutura	Quantidade	Percentual
Órgão independente	10	58,8
Secretaria de Governo Municipal	3	17,6
Vinculado a uma Secretaria de Governo Municipal	3	17,6
Vinculado ao Gabinete do Prefeito	1	5,9
Total	17	100,0

Fonte: Autor (2017).

Percebe-se, conforme dados extraídos da Tabela 9, que a Controladoria de municípios da RMF possui, em 17,6% do seu total pesquisado, status de Secretaria de Governo Municipal.

Continuando a análise das informações contidas nessa mesma tabela infere-se que, embora não possuindo status de Secretaria de Governo Municipal, os já citados órgãos de

controle, em idênticos 17,6% do seu total pesquisado, possuem vínculo com as já referidas unidades pertencentes ao primeiro escalão de assessoramento do Chefe do Poder Executivo Municipal.

A categorização dos órgãos de Controladoria da RMF como unidade independente foi revelada por uma maioria considerável dos seus respectivos gestores (58,8%), no entanto, do lado oposto e, muito embora não despertando atenção, provavelmente devido à sua pequena representatividade – com 5,9% do total de municípios da RMF pesquisados – foi revelado que também existe ocorrência da condição de vínculo direto entre o órgão de Controladoria da RMF e o Gabinete do detentor máximo do Poder Executivo do respectivo ente municipal, depreendendo-se, portanto, a partir da existência desse fato, que a inexistência de autonomia de um órgão de Controladoria contribui sobremaneira para que suas ações não sejam bem executadas, tendo em vista a dependência direta com aquele ou aqueles que poderão vir a ser alvo das fiscalizações que se fizerem necessárias.

As informações anteriormente mencionadas conferem-lhe um resultado diferente daqueles encontrados na pesquisa de Cavalcante, Peter e Machado (2011), onde, à época, foi constatado que, na sua maioria, os órgãos de Controladoria da RMF estavam vinculados a alguma unidade do primeiro escalão do Poder Executivo, enquanto que, do lado oposto, encontravam-se aqueles outros que demonstravam independência administrativa.

Muito embora o questionamento acerca da localização do órgão de Controladoria de município pertencente à Região Metropolitana de Fortaleza, na sua estrutura organizacional, tivesse sido respondido pelos seus respectivos gestores, buscou-se, no questionamento seguinte, saber em que nível hierárquico essa unidade administrativa se encontrava, procurando-se, assim, detectar ou não outras possíveis situações de dependência ou autonomia. A pergunta formulada, visando a esse esclarecimento foi a seguinte: “Qual o nível hierárquico do Órgão de Controladoria desse Município?”. As respostas a essa inquirição estão condensadas na Tabela 10.

Inicia-se a análise dos dados da Tabela 10 destacando-se que, não obstante 41,2%, dos órgãos de Controladoria da RMF pesquisados terem referido independência administrativa nos atos praticados, seu quantitativo complementar, ou seja, 58,8% e, portanto, sua maioria, referiu ligação direta com outras unidades municipais existentes, destacando-se algumas Secretarias de Governo Municipal e até o Gabinete do Chefe do Executivo, sendo esta uma constatação negativa para o desempenho de um trabalho autônomo, frente às demandas, mormente as fiscalizatórias, que lhes surgirem.

Tabela 10 – Nível hierárquico do órgão de Controladoria dos municípios da RMF

Nível hierárquico do órgão de Controladoria	Quantidade	Percentual
Ligado ao Gabinete do Prefeito	6	35,3
Órgão independente	7	41,2
Secretaria de Governo Municipal	3	17,6
Secretaria de Administração e Finanças	1	5,9
Total	17	100,0

Fonte: Autor (2017).

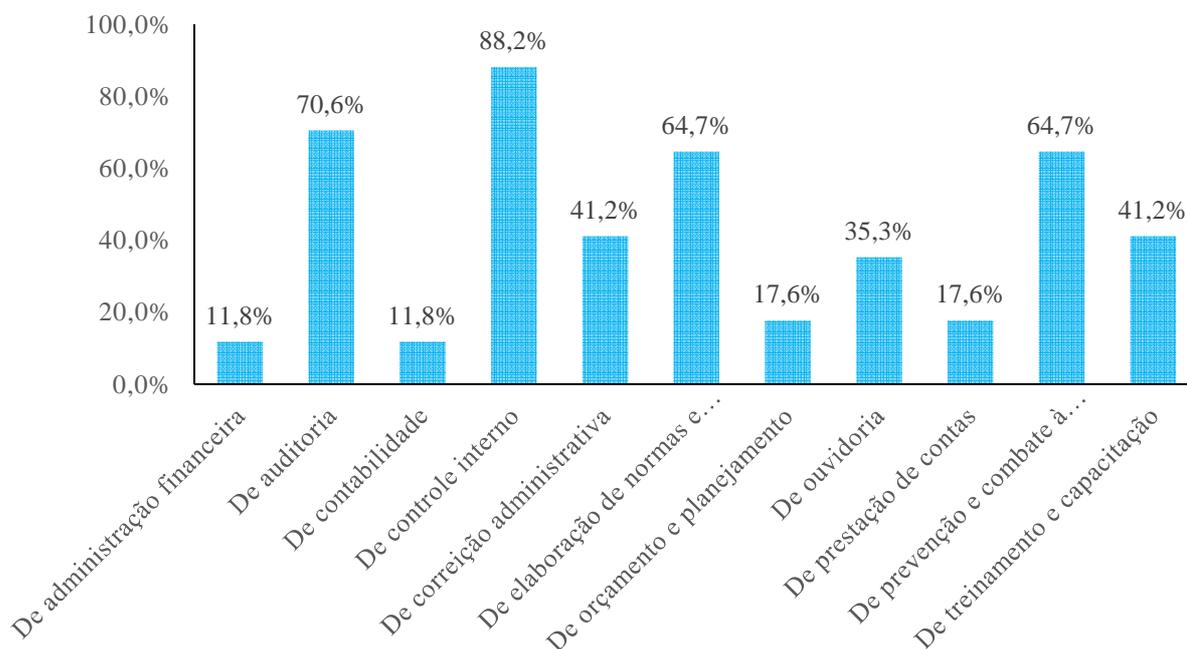
Similarmente à análise do item anterior, comparando-se esses resultados com aqueles grafados no trabalho de Cavalcante, Peter e Machado (2011) percebe-se uma alteração no nível hierárquico dos órgãos de Controladoria da RMF a partir dessa nova verificação, quando se constata o incremento de mais unidades de controle que apresentam independência nas suas ações administrativas, sendo, dessa forma, portanto, atendidas satisfatoriamente algumas das condições essenciais para a função de controlador, conforme destacado Fayol (2009): a independência, o julgamento e o tato.

Concluídas as análises acerca da identificação dos dirigentes dos órgãos de Controladoria dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza que responderam ao questionário que lhes foi aplicado, assim como aquelas outras relativas à identificação e às características das já citadas unidades administrativas municipais, onde a escolha da resposta para cada proposição deveria ser de apenas um dentre os itens que lhes eram apresentados, prosseguir-se-á com a apreciação de vários outros questionamentos, no entanto, há que se registrar que, a partir desse instante, foi facultada a opção de escolha de mais de um item como resposta para cada indagação, sendo perceptível, nos gráficos a seguir, a ocorrência de diversas situações que se enquadraram nessas condições.

Inicialmente procurou-se saber do gestor do órgão de Controladoria de município da Região Metropolitana de Fortaleza, quais eram as atividades que a unidade sob sua gerência administrativa executa durante seu mister, sendo-lhe, então, apresentadas diversas opções de escolha.

Com todas as informações relativas a esta indagação, as quais foram disponibilizadas durante a pesquisa *in loco*, elaborou-se o Gráfico 2, onde, por meio da sua análise ratifica-se que os órgãos de Controladoria da RMF referiram executar em menor escala, as atividades de contabilidade (11,8%) e de administração financeira, no idêntico quantitativo de 11,8%.

Gráfico 2 – Atividades executadas pelo órgão de Controladoria



Fonte: Autor (2017).

Num patamar um pouco mais acima foram assinaladas as atividades de orçamento e planejamento e de prestação de contas, ambas com 17,6% e, prosseguindo-se nessa escala ascendente, surgiram as atividades de ouvidoria (35,3%) e de correção administrativa e de treinamento e capacitação, ambas com registro de 41,2%.

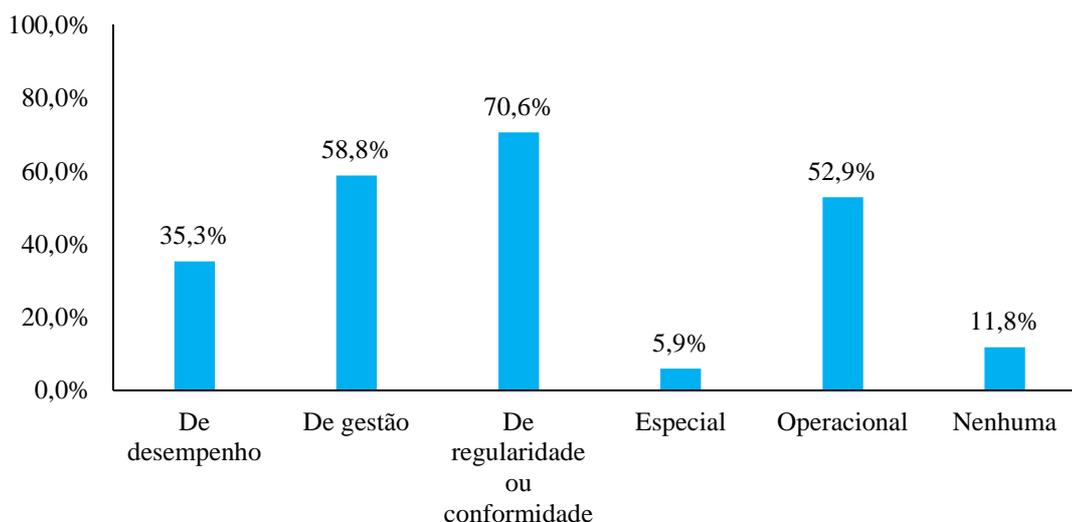
Destacam-se ainda as atividades relacionadas com a elaboração de normas e procedimentos, assim como aquelas outras que se vinculam à prevenção e ao combate à corrupção, ambas presentes em 64,7% do total das Controladorias pesquisadas.

As atividades de auditoria, por sua vez, foram referenciadas em 70,6% das afirmações dos gestores indagados, porém, aquelas relacionadas ao controle interno figuraram em 88,2% das citações, sendo estas, portanto, aquelas que melhor identificam essa unidade administrativa.

Tomando-se como referência os cinco instrumentos, conforme Machado (2008), que a área responsável pela controladoria no setor público deve estar fincada (planejamento e orçamento; contabilidade; sistema de informações; auditoria e controle interno e; ouvidoria), percebe-se, de acordo com análise do Gráfico 2, que os órgãos de Controladoria da RMF atendem satisfatoriamente a esse quesito, principalmente em relação ao controle interno (88,2%) das menções) e à auditoria, com 70,6% das citações, não descartando as demais atividades executadas pela já citada unidade administrativa municipal.

As respostas assinaladas pelos gestores dos órgãos de Controladoria da RMF, acerca do questionamento relativo aos tipos de auditoria que são realizadas pela unidade administrativa sob sua responsabilidade, quando sintetizadas, deram origem ao Gráfico 3, cuja análise inicia-se neste instante.

Gráfico 3 – Tipos de auditoria que o órgão de Controladoria realiza



Fonte: Autor (2017).

Aqueles caracterizados como de regularidade ou conformidade foram referenciados destacadamente no universo dos respondentes, o que, em números proporcionais totalizou em 70,6%. Um pouco inferior e, com pequena diferença entre si, surgiram os tipos de auditoria relacionados à gestão, em 58,8% e as relacionadas à operacionalidade, em 52,9%.

Por sua vez, a auditoria de desempenho está presente em 35,3% e, num valor não muito relevante, com 5,9%, figurou a do tipo especial.

Por fim, os 11,8% do total de órgãos de Controladoria da RMF que referiram não executar tipo nenhum de auditoria deve-se ao fato da incipiência das suas atividades, vinculadas diretamente ao tempo da sua criação. Assim, pelo menos até o momento em que as respostas foram dadas ao questionário que lhes foi apresentado, nenhuma dessas unidades administrativas municipais haviam realizado auditoria.

Considerando que a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI (2004), reconhece dois tipos de auditoria na área da gestão pública, a saber: as auditorias de regularidade ou conformidade e as auditorias de gestão ou operativas – onde as de regularidade ou conformidade dizem respeito à certificação das contas das entidades auditadas, às revisões dos sistemas e das operações financeiras e, por último, à avaliação do

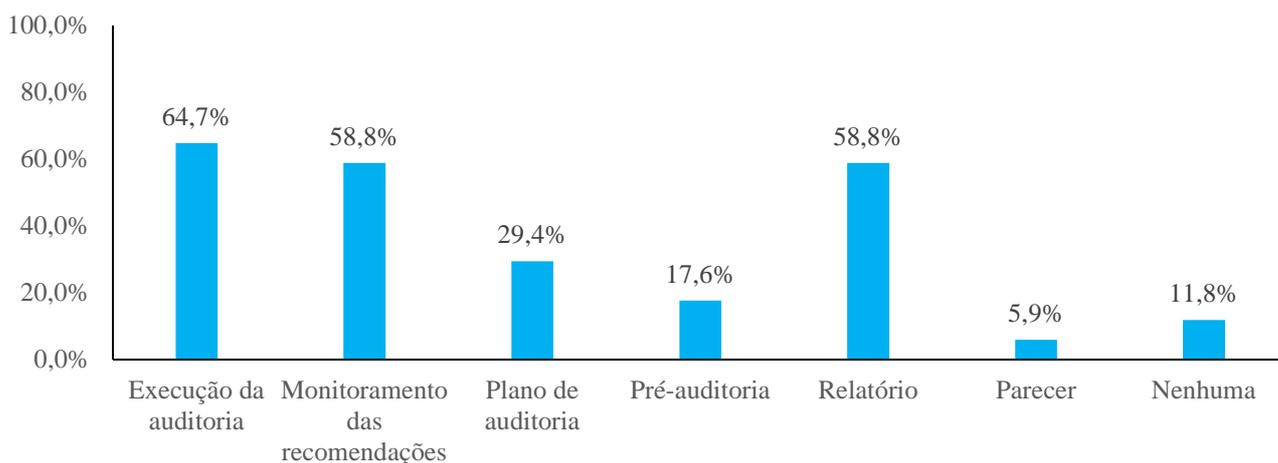
grau de cumprimento das disposições legais que lhe são cabíveis, enquanto que as relacionadas às de gestão ou operativas compreendem a avaliação da economia, bem como a eficiência com que a instituição auditada se utiliza para o atingimento dos seus objetivos ou das suas metas – e que os resultados dessa pesquisa sinalizaram estes dois tipos como bastante presentes nas auditorias realizadas pelos órgãos de Controladoria da RMF, aponta-se, portanto, como sendo satisfatório o atendimento desse item pelas referidas unidades administrativas municipais, conforme prevê a doutrina correlata.

Uma vez tendo sido realizada auditoria pelos órgãos de Controladoria da RMF, procurou-se aferir quais etapas compunham esse processo, apresentando-lhes um leque de poucas, porém, relevantes opções, cujo resultado pode ser visto no Gráfico 4.

A maioria dos respondentes da pesquisa referiu execução pura e simples de auditoria, no quantitativo de 64,7%, enquanto que um pouco menos (58,8%), citou o relatório, assim como o monitoramento das recomendações sugeridas nestes mesmos documentos como etapas que compõem seus processos de auditoria.

A seguir apareceram o plano de auditoria, com 29,4% das citações, a pré-auditoria, com 17,6% e, finalmente, o parecer, com 5,9% do total das etapas compõem os processos de auditoria que os órgãos de Controladoria da RMF referiram executar.

Gráfico 4 – Etapas que são seguidas pelo órgão de Controladoria, após realização de auditoria



Fonte: Autor (2017).

Do total de unidades de Controladoria pesquisadas, 11,9% afirmaram não seguir nenhuma etapa durante o processo de auditoria realizada acrescentaram que esta situação é

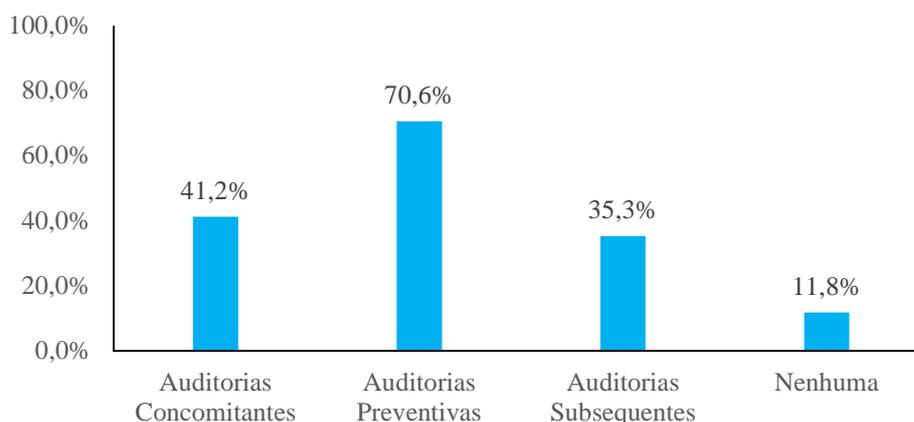
uma consequência da não efetivação de auditorias pelas suas respectivas unidades administrativas.

Diante dos números anteriormente mencionados pode-se depreender que os órgãos de Controladoria da RMF atendem satisfatoriamente a esse questionamento, tomando-se como referência as teorias de Padoveze (2002), assim como Giongo e Nascimento (2005, p.8) que alertaram que a Controladoria tem a responsabilidade do confronto dos resultados alcançados com os resultados planejados, buscando identificar quais áreas corresponderam na forma positiva ou na forma negativa, às expectativas do planejamento elaborado, após terem sido desenvolvidas e cumpridas todas as etapas do controle.

Ainda em relação às auditorias que são realizadas pelos órgãos de Controladoria dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza formulou-se o seguinte questionamento: “Quanto à natureza das auditorias, quais são aquelas realizadas pelo Órgão de Controladoria desse Município?”. Suas respostas e, na forma sintetizada, apresentam-se no Gráfico 5.

Conforme relatado por Moraes (2012), uma auditoria, de acordo com sua natureza, pode ter um caráter preventivo, concomitante ou subsequente, onde as de caráter preventivo possuem como fundamental característica a aplicação de modelos previsionais. Aquelas que têm o caráter concomitante, conforme o significado desse termo, são realizadas nos processos que possuem como objetivo a atuação, em tempo real, sobre os atos realizados, assim como sobre os efeitos potenciais, quer sejam positivos, quer negativos, de uma condição auditável, destacando-se melhorias e impactos econômicos possivelmente existentes nesse processo ou, ainda, prevenindo dificuldades quando do desempenho da sua realização. Por fim, as do tipo subsequente têm como finalidade uma maior abrangência possível, por estarem relacionadas à avaliação de uma gestão como um todo.

Gráfico 5 – Natureza das auditorias realizadas pelo órgão de Controladoria



Fonte: Autor (2017).

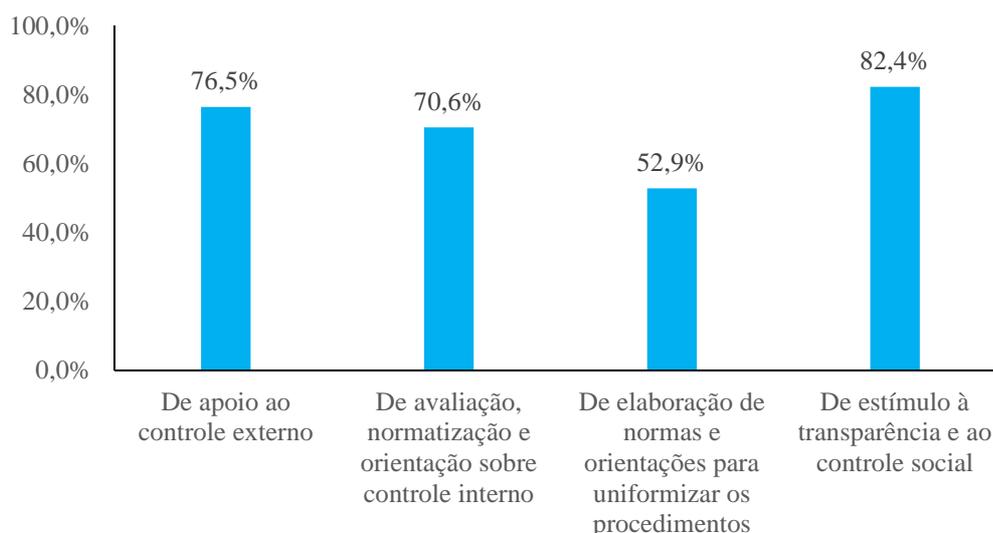
As auditorias de natureza preventiva foram citadas em 70,6%, sendo seguidas, em ordem decrescente, pelas caracterizadas como de natureza concomitante, em exatos 41,2% e, um pouco abaixo destas, foram assinaladas as de natureza subsequente, com 35,3%.

Como conclusão da análise dos dados apresentados no Gráfico 5 foi registrada a ocorrência de 11,8% do total de órgãos de Controladoria da RMF que afirmaram não utilizar quaisquer tipos de natureza nas suas auditorias pelo fato de nenhuma dessas terem sequer acontecido até o momento da aplicação do já citado questionário.

Um quantitativo deveras representativo – de 70,6% das referências dos gestores dos órgãos de Controladoria da Região Metropolitana de Fortaleza, acerca dos tipos de auditoria realizada pelos setores sob sua responsabilidade – estando relacionado à prevenção, aponta para um atendimento satisfatório para esse item questionado, corroborando, portanto, as ideias de Moraes (2012), antes mencionadas, assim como as de Harada (2010), já expostas no referencial teórico desse trabalho.

As atividades que os gestores dos órgãos de Controladoria dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza desenvolvem nesses ambientes administrativos, as quais estão vinculadas à área de controle foram também objeto de estudo, estando os resultados das respostas obtidas para esse questionamento condensados no Gráfico 6.

Gráfico 6 – Atividades desenvolvidas na área de controle pelo órgão de Controladoria



Fonte: Autor (2017).

A maioria absoluta dos respondentes da pesquisa, no quantitativo de 82,4%, informou serem aquelas relacionadas ao estímulo à transparência e ao controle social como as

atividades que são desenvolvidas pelos órgãos de Controladoria sob sua responsabilidade na RMF.

A seguir e com um pequeno decréscimo no seu valor, em exatos 76,5%, houve o registro de que as atividades de apoio ao controle externo integram aquelas que são desenvolvidas pela área de controle dos órgãos de Controladoria pesquisados.

Por sua vez, as atividades de avaliação, normatização e orientação sobre controle interno foram citadas em 70,6%, enquanto que 52,9% do total de órgãos pesquisados optou como resposta a esse mesmo questionamento a elaboração de normas e orientações para uniformizar os seus procedimentos.

O resultado apresentado para esse questionamento foi considerado satisfatório, tendo em vista que, para cada atividade mencionada, pelo menos uma é de competência do órgão de controladoria governamental, tomando-se como referência os estudos de Cavalheiro e Flores (2007), Gomes et al. (2011), Monteiro (2009) e Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

Verifica-se, portanto, com base nos resultados obtidos nessa pesquisa, que os órgãos de Controladoria da RMF contribuem, por meio das atividades que neles são desenvolvidas, de maneira decisiva para a evolução da Administração Pública, com o objetivo do atendimento aos anseios da sociedade, buscando dar maior transparência e eficiência pelos serviços prestados.

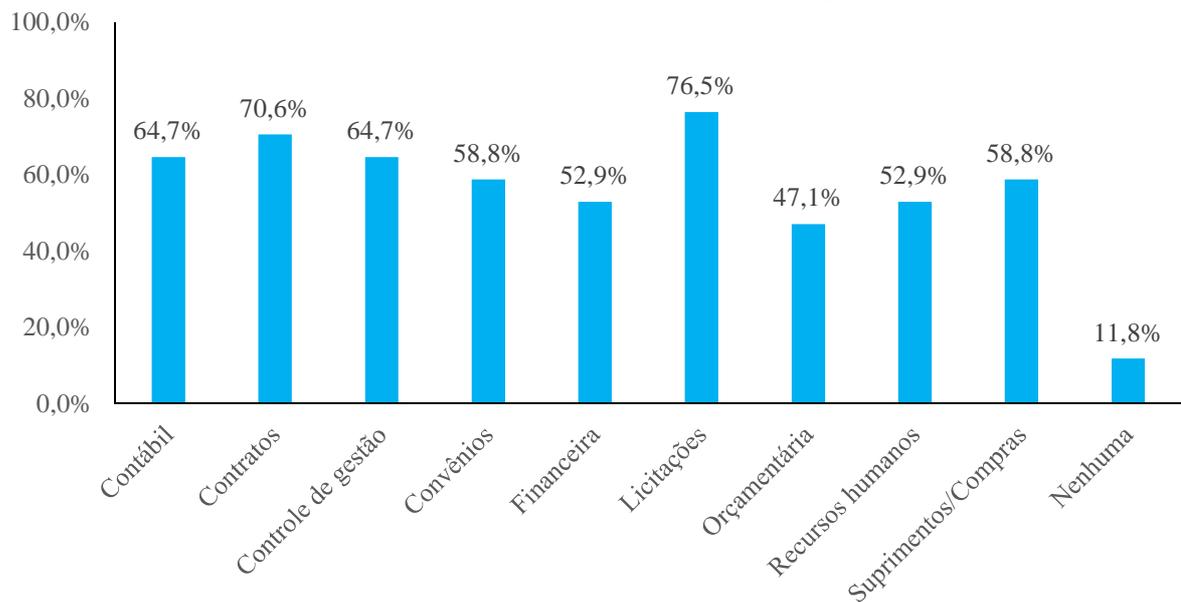
De volta ao tema relacionado aos procedimentos quando da realização de auditorias pelos órgãos de Controladoria dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza esta pesquisa procurou também investigar quais áreas estavam presentes naquelas em que, efetivamente, estas auditorias foram realizadas. Para tanto, foi elaborado o seguinte questionamento: “Quais áreas de gestão estão presentes nas auditorias realizadas pelo Órgão de Controladoria desse Município?”. Tomando-se como referência as opções que estavam disponíveis aos respondentes acerca dessa inquirição foi elaborado o Gráfico 7.

Na ordem decrescente de citações figurou como primeira opção aquela relacionada à área de licitações, no quantitativo de 76,5%, sendo seguida, com 70,6% pela área de contratos.

As áreas contábil e de controle de gestão também estão presentes nas auditorias realizadas pelos órgãos de Controladoria dos municípios da RMF e, inclusive, no mesmo quantitativo: 64,7%.

Nessas mesmas condições, ou seja, com duplicidade na quantidade de citações, figuraram, com exatos 58,8% as áreas de convênios e de suprimentos/compras, assim como as de recursos humanos e financeira, com 52,9%.

Gráfico 7 – Áreas de gestão presentes nas auditorias realizadas pelo órgão de Controladoria



Fonte: Autor (2017).

Registra-se, ainda, que a área orçamentária está presente nas auditorias que prosperaram nos órgãos de Controladoria dos municípios da RMF na relação de 47,1% do total pesquisado.

Por fim, como 11,8% do total dos órgãos de Controladoria da RMF pesquisados referiu não ter realizado auditoria alguma até o momento em que foram submetidos a este questionamento, justifica-se a replicação desse mesmo quantitativo percentual na opção referente a nenhuma área de gestão presente nas auditorias.

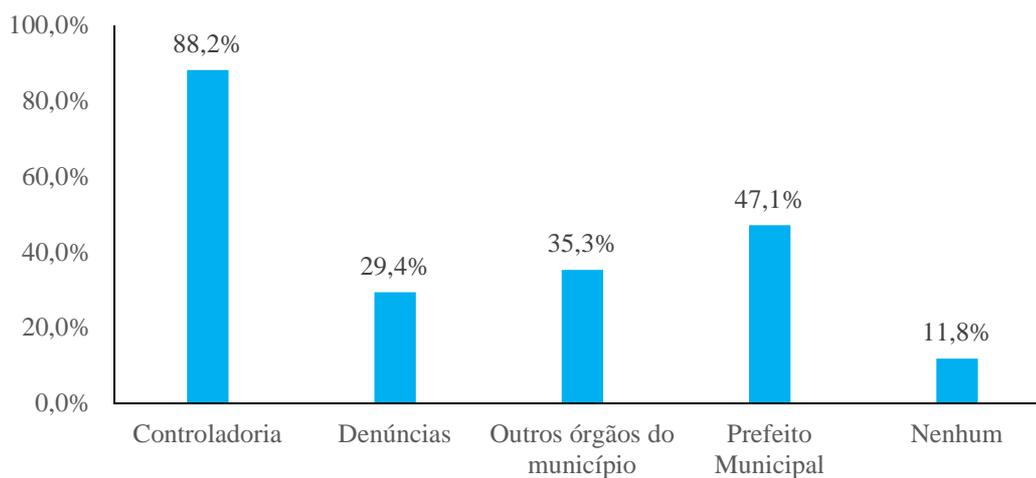
Tomando-se como referência os aspectos relativos ao setor público brasileiro, relacionados à fiscalização, de acordo o que está preceituado na Constituição de 1988, assim como o que assevera Padoveze (2002) acerca da definição do órgão de controladoria de uma organização, bem como também sendo levadas em consideração as finalidades que estão vinculadas à auditoria, de acordo com CONACI (2010a), depreende-se, conforme os percentuais expostos neste item que os órgãos de Controladoria da RMF atendem satisfatoriamente a esse quesito.

Ainda com foco nas auditorias realizadas pelos órgãos de Controladoria dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza outra inquirição sugerida aos gestores destas unidades administrativas versava acerca das iniciativas para sua efetivação, onde, dentre aquelas opções apresentadas como resposta, foi possível construir o Gráfico 8.

A própria Controladoria desponta, disparadamente, como o principal setor que toma as primeiras iniciativas para a realização de auditorias realizadas, em 88,2% das citações, corroborando, assim, para que seja ratificada a informação acerca da natureza dessas mesmas

auditorias executadas, objeto de análise anterior, conforme demonstrado no Gráfico 5, em que aquelas do tipo preventiva foram citadas em 70,6%. Assim, a prevenção manifesta-se plenamente atuante nos trabalhos precípuos desse setor administrativo que age no controle das atividades executadas pelos que lidam com o erário.

Gráfico 8 – De onde parte a iniciativa para a realização das auditorias realizadas pelo órgão de Controladoria



Fonte: Autor (2017).

Logo em seguida e, obedecendo ao critério do decrescimento dos números surgidos após o cruzamento das informações apresentadas, vêm o Prefeito Municipal e os outros órgãos do município como entidades que tomam a iniciativa para a realização de auditorias, com, respectivamente, 47,1% e 35,3% das citações, cujo somatório – de 82,4% – aproxima-se daquele mais citado para esse questionamento, sendo, portanto, confirmado que a prevenção é de fundamental importância como pré-requisito para a realização de auditorias nos órgãos de Controladoria da RMF.

Foram feitas referências, como opção escolhida pelos gestores respondentes ao questionário aos qual foram submetidos, em 29,4%, às denúncias que surgem ao longo do exercício das atividades junto ao serviço público, como uma espécie de motor propulsor para que auditorias passassem a funcionar.

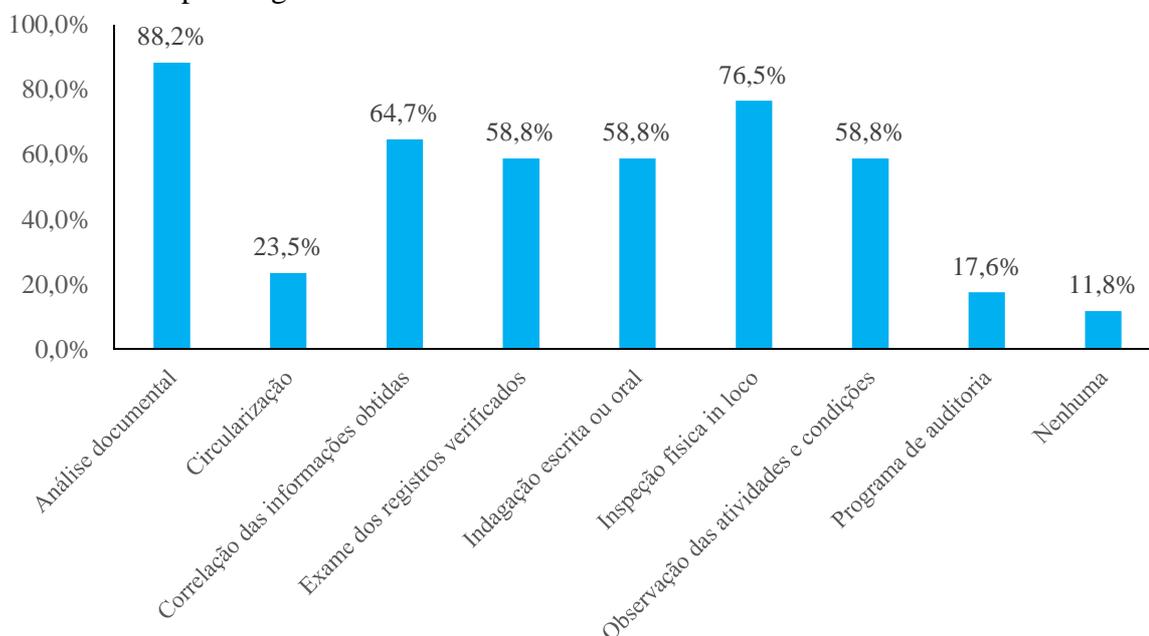
Por fim, outros 11,8% afirmaram a não realização de quaisquer espécies de auditoria até o momento em que foram submetidos a essa pesquisa, corroborando informações semelhantes e analisadas anteriormente.

Na análise desse item percebe-se mais uma vez – conforme já visto anteriormente e, especificamente, fazendo-se relação à natureza das auditorias realizadas pelos órgãos de

Controladoria da RMF – o caráter preventivo das ações executadas por essa unidade administrativa, conforme já relatado por Moraes (2012) e Harada (2010), reforçando-se essas afirmações com o exposto por Bianchi, Backes e Giongo (2006) ao alertarem que a controladoria age no processo de gestão com a finalidade de proporcionar aos gestores as ferramentas que os conduzam a atingir eficácia organizacional. Dessa forma, entende-se como satisfatório o atendimento ao presente item uma vez que o já citado órgão, por iniciativa própria, adota comportamento da prevenção nas suas atividades quando procede internamente a iniciativa para a realização de auditorias.

Permanecendo na discussão acerca das auditorias realizadas pelos órgãos de Controladoria dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza procurou-se aferir dos responsáveis por essa área administrativa o seguinte questionamento: “Quais as metodologias e/ou técnicas adotadas durante a realização de auditorias executadas pelo Órgão de Controladoria desse Município?”. De acordo com as respostas obtidas, dentre as opções que lhes eram possíveis de marcação, foi elaborado o Gráfico 9, cujas análises podem ser verificadas a seguir.

Gráfico 9 – Metodologias e/ou técnicas adotadas durante a realização de auditorias executadas pelo órgão de Controladoria



Fonte: Autor (2017).

A grande maioria dos respondentes, de acordo com os números que lhes fazem relação, referiu que a análise documental, com 88,2%, a inspeção física *in loco*, com 76,5% e a

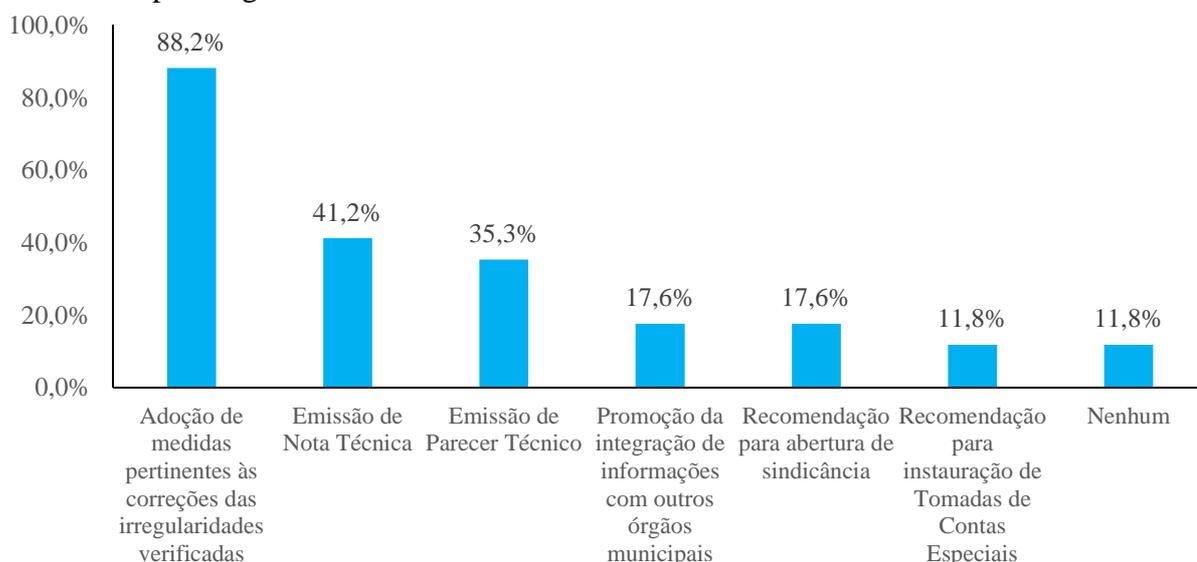
correlação das informações obtidas, com 64,7%, destacam-se das demais metodologias e/ou técnicas adotadas durante a realização das auditorias que foram realizadas pelos órgãos de Controladoria em município da RMF sob sua responsabilidade.

Logo em seguida, com o mesmo percentual de referência (58,8%), foram citados o exame dos registros verificados, a indagação escrita ou oral e a observação das atividades e condições como resposta ao presente questionamento, onde, na sequência decrescente de citações, com 23,5%, apareceu a circularização e com 17,6% o programa de auditoria.

Destaca-se, por fim, a manutenção do quantitativo de 11,8% que descartou a sinalização de escolha por quaisquer dos itens já referidos no presente questionamento, tendo em vista que, até o momento da sua submissão a esta pesquisa, auditoria alguma fora realizada pela sua unidade de trabalho.

Discute-se, a seguir, a análise dos itens que foram utilizados como referência das respostas indicadas pelos gestores dos órgãos de Controladoria da Região Metropolitana de Fortaleza, quando, também sendo mantido o foco em auditorias realizadas por essas unidades, procurou-se aferir quais eram os procedimentos gerados com mais frequência após sua conclusão. Esta é a justificativa para a criação do Gráfico 10.

Gráfico 10 – Procedimentos gerados com mais frequência após a conclusão de auditorias realizadas pelo órgão de Controladoria



Fonte: Autor (2017).

Com números bastante chamativos, mais precisamente 88,2% das opções assinaladas, a adoção de medidas pertinentes às correções das irregularidades verificadas foi referida como aquela que melhor representa o tipo de procedimento gerado pelos órgãos de Controladoria da

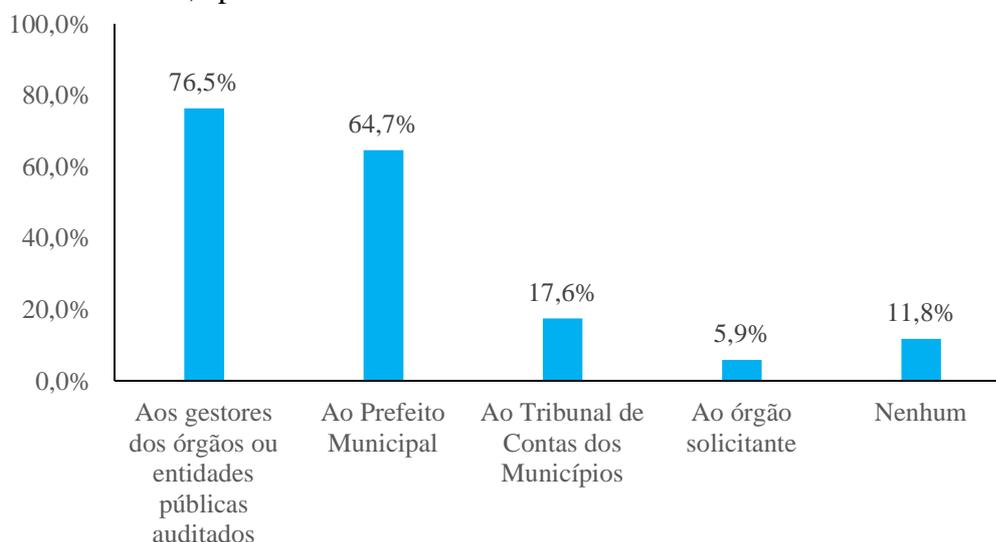
RMF. Logo em seguida, com um pouco menos da metade dessas citações, em exatos 41,2%, foi referenciada a emissão de Nota Técnica e com 35,3% a emissão de Parecer Técnico.

A promoção da integração de informações com outros órgãos municipais e a recomendação para abertura de sindicância foram apontadas, no mesmo quantitativo numérico de 17,6%, como procedimentos gerados com certa frequência após a conclusão de auditorias realizadas pelos órgãos de Controladoria da RMF, enquanto que os relacionados à recomendação para instauração de Tomadas de Contas Especiais foram citados em 11,8%.

Idênticos 11,8% referiram a não geração de quaisquer espécies de procedimento após a conclusão de auditorias, tendo em vista, sequer seu início, devido, dentre outras coisas, à incipiência das suas atividades, que está diretamente relacionada ao exíguo tempo da sua criação no momento em que se submeteram a essa pesquisa.

Procurou-se, por fim e ainda abordando questões relacionadas à realização de auditorias em órgãos de Controladoria da Região Metropolitana de Fortaleza, identificar qual o destino do seu relatório final. A partir das opções marcadas pelos gestores respondentes ao questionário que lhes foi aplicado, foi gerado o Gráfico 11, que se analisa a seguir.

Gráfico 11 – Destino do relatório final de auditoria realizada pelo órgão de Controladoria, após sua conclusão



Fonte: Autor (2017).

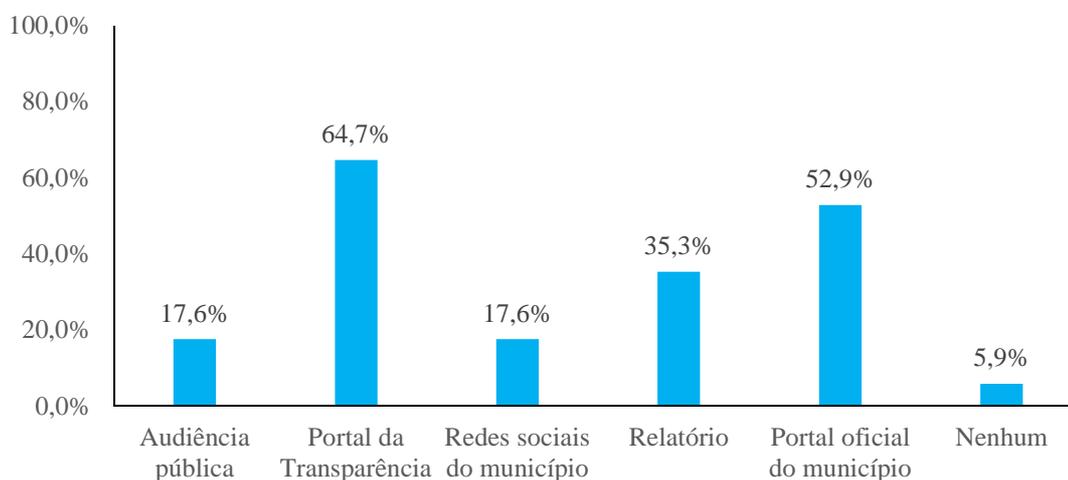
Os gestores dos órgãos que foram alvo de auditoria, uma vez sendo a causa da origem desse procedimento administrativo, despontam, com 76,5% das referências, como destinatários do produto final identificado como Relatório de Auditoria. Já o chefe do Poder Executivo foi citado a seguir, com 11,8 pontos percentuais de diferença da primeira opção escolhida.

O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, por sua vez e, ainda em atividade quando do momento da aplicação dos já citados questionários, obteve 17,6% das citações como destino dos relatórios finais, após a conclusão de auditorias realizadas.

Das respostas vinculadas a esse questionamento, em 5,9% delas houve a referência ao órgão solicitante, sem especificar exatamente qual seria, como o destinatário dos produtos finais das auditorias realizadas. Por sua vez, 11,8% referiram não ter emitido Relatório de Auditoria algum, tampouco lhes ter dado destino, tendo em vista a não inexistência de quaisquer apurações realizadas pela unidade responsável por tal mister, devido ao seu pouco tempo de atuação.

Tendo como escopo, a partir deste instante, as ações que visam à transparência das informações que circulam durante os diversos procedimentos que os órgãos de Controladoria dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza põem em curso nas suas atividades, procurou-se, de maneira específica, questionar seus gestores acerca do meio de comunicação que é utilizado para dar transparência dos gastos públicos municipais efetivamente realizados. Todas as respostas que foram sinalizadas podem ser vistas, em síntese, no Gráfico 12.

Gráfico 12 – Meio de comunicação utilizado pelo órgão de Controladoria para dar transparência dos gastos públicos municipais



Fonte: Autor (2017).

Partindo-se, preliminarmente, da concepção acerca da transparência referida por Monteiro (2009), ao afirmar que uma das melhores formas da sua aplicação está relacionada à utilização dos meios eletrônicos, mormente os portais de diversos órgãos públicos federais, referendando-as com um dos direitos constitucionais previsto na nossa Carta Magna que assinala com sendo direito dos brasileiros o acesso às informações do seu interesse particular ou de outrem, fornecidas nos prazos legais, à exceção daquelas que possuam caráter sigiloso

para a segurança da sociedade e do Estado, foi verificado nessa pesquisa que a grande maioria (64,7%) dos gestores indagados referiu utilizar-se do Portal da Transparência da Controladoria Geral da União como principal meio de divulgação das ações que envolvem a aplicação dos recursos públicos nos entes municipais sob sua fiscalização, um pouco abaixo, portanto, do percentual referido no estudo de Suzart, Marcelino e Rocha (2011) que foi de 71% nesse quesito.

Outro meio utilizado para a transparência das informações, cuja citação divergiu negativamente em 11,8 pontos percentuais do mais sinalizado, foi o portal oficial do respectivo município. O relatório, por sua vez, foi referido por 35,3% dos municípios pesquisados, como meio da efetivação da transparência nessas unidades administrativas da Região Metropolitana de Fortaleza.

A audiência pública e as redes sociais dos municípios pesquisados também integram o meio de divulgação da transparência dos gastos públicos, ambas com 17,6% das citações referidas, enquanto que uma ínfima quantidade de 5,9% referiu não dar transparência alguma dessas ações aos seus munícipes ou ao público em geral.

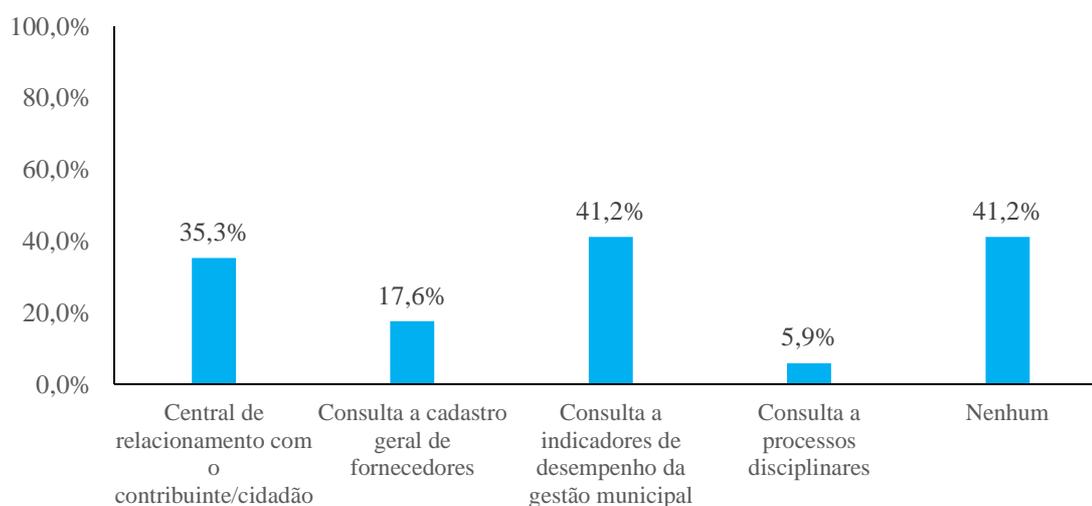
Os órgãos de Controladoria da Região Metropolitana de Fortaleza – fazendo-se uma relação com o que assinalaram Corbari et al. (2013), demonstram utilizar-se de ferramentas de extrema importância na gestão da coisa pública, uma vez preocupando-se com o planejamento e com as decisões de investimentos e melhorando a transparência dos seus atos afim de que a sociedade conheça como estão sendo utilizados – ao utilizarem-se de relatórios e audiência pública, assim como, não procedendo a atualização das informações referentes à transparência das suas ações no portal oficial do município, atendem parcialmente ao que lhes preceituam a doutrina e a legislação correlatas, muito embora, em um item anterior tenha sido sinalizado que uma de suas atividades mais plenamente exercidas, em relação à área de controle, seja a relativa ao estímulo à transparência e ao controle social.

Assim ratifica-se que os órgãos de Controladoria da RMF utilizam com falhas o controle social definido por Silva (2002), quando afirma que “controle social é a possibilidade de atuação da sociedade civil por meio de qualquer canal de participação democrática no controle das ações do Estado, bem como dos atos de gestores e administradores públicos”. Os veículos de informações, portanto, possuem um papel fundamental no controle social, que é desenvolvido pela sociedade, por meio dos mecanismos proporcionados pelos gestores. A Administração Pública, por sua vez, deve buscar mecanismos que proporcionem informações dos gastos públicos a um maior número de cidadãos sem a demora no atendimento por estes solicitado. Com base nessas informações entende-se que o presente item foi parcialmente

atendido

Como análise final das respostas que os responsáveis pela gerência dos órgãos de Controladoria dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza deram ao questionário que lhes for aplicado na forma de instrumento investigativo dessa pesquisa, apresenta-se o Gráfico 13, onde, desta feita, objetivava-se aferir quais serviços estavam disponibilizados por essa unidade administrativa na rede mundial de computadores, no caso da sua existência.

Gráfico 13 – Serviços disponibilizados pelo órgão de Controladoria na internet



Fonte: Autor (2017).

Entre os gestores, 41,2% escolheram a opção relativa à consulta a indicadores de desempenho da gestão municipal como um dos serviços disponibilizados na internet, seguida com um pouco menos de citações, em exatos 35,3%, da disponibilização de uma central de relacionamentos entre o órgão de Controladoria e o contribuinte/cidadão.

Muito embora 17,6% e 5,9% tenham, respectivamente, citado como resposta ao já citado questionamento a consulta ao cadastro geral de fornecedores e a consulta aos processos disciplinares que haviam sido abertos, 41,2%, por sua vez, referiram não disponibilizar quaisquer espécies de serviço na internet.

Apesar da existência, nos dias atuais, de diversas ferramentas que dão acesso à tecnologia da informação, as quais estão disponíveis amplamente em quaisquer atividades, independentemente da sua área de atuação, quer pública, quer privada, depreende-se, conforme análise desse item, que os órgãos de Controladoria da RMF atendem parcialmente ao disposto na Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI), mormente aos seus ditames legais, destinados a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e que

devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da Administração Pública (BRASIL, 2011).

Agrupando-se todas as informações que foram disponibilizadas pelos dos órgãos de Controladoria da Região Metropolitana de Fortaleza, após ter sido processada sua análise, foi possível a geração dos quadros 1, 2 e 3, identificados, respectivamente, por “Perfil dos dirigentes dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza”, “Perfil dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (Parte inicial)” e “Perfil dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (Parte final)”.

Foram relacionados nos aludidos quadros 1, 2 e 3, quando possível e nessa ordem, alguns dos principais itens questionados aos gestores das já citadas unidades administrativas municipais, seguidos de sua única ou múltipla resposta; o autor ou os autores relacionados, a legislação correspondente para cada uma das inquirições e; por fim, seu percentual de atendimento ou constatação *in loco*.

Ressalta-se, sobretudo, o detalhe de que, para os questionamentos que dispunham de uma única opção como resposta, destacou-se aquela mais evidenciada proporcionalmente. Por sua vez, para as indagações que permitiam a escolha de mais de um item, dentre aqueles apresentados, deu-se ênfase àqueles que foram referidos majoritariamente pelos respondentes, cujo percentual grafado na coluna mais à direita refere-se à média aritmética das respectivas citações.

Quadro 1 – Perfil dos dirigentes dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza

Item questionado/resposta (s) encontrada (s)	Autor (es) relacionado (s)/legislação correspondente	Atendimento ou constatação (em %)
Gênero: <i>masculino</i>	Não se aplica	76,5
Idade: <i>entre 30 e 40 anos</i>	Não se aplica	47,1
Nível de escolaridade: <i>ensino superior completo</i>	Oliveira (2010)	52,9
Área de formação: <i>Ciências Humanas</i>	Castelo (2013); Schmidt e Santos (2006)	47,1
Tempo de serviço no serviço público: <i>entre nove e 25 anos</i>	Não se aplica	47,0

Fonte: Autor (2017).

Conforme se verifica ao analisar as informações resumidas no Quadro 1 anteriormente mencionado tem-se que, em relação ao perfil do responsável pelo órgão de Controladoria da RMF, este se apresenta, fundamentalmente, com as seguintes características: do sexo

masculino (em 76,5% dos órgãos pesquisados); com idade entre 30 e 40 anos (em 47,1% dos órgãos pesquisados); possuindo formação em nível superior (em 52,9% dos órgãos pesquisados) e, predominantemente, na área das Ciências Humanas (em 47,1% dos órgãos pesquisados) e atuando no serviço público entre nove e 25 anos (em 47,0% dos órgãos pesquisados).

Similarmente ao Quadro 1, apresentam-se a seguir, nos quadros 2 e 3, as informações condensadas dos principais itens questionados aos gestores dos órgãos de Controladoria da RMF, acerca das práticas postas em efetividade nas referidas unidades administrativas municipais, seguidos de sua única ou múltipla resposta, o autor ou autores relacionados, assim como a legislação correspondente para cada uma das inquirições. Na coluna mais à direita está exposto o percentual do atendimento verificado, quer seja no seu quantitativo total ou na média aritmética das citações, dependendo da situação proposta.

Quadro 2 – Perfil dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (Parte inicial)

Item questionado/resposta (s) encontrada (s)	Autor (es) relacionado (s)/legislação correspondente	Atendimento ou constatação (em %)
Forma de criação: <i>Lei Municipal</i>	Brasil (1988)	100,0
Denominação: <i>Controladoria Geral do Município</i>	Cavalcante, Peter e Machado (2011); Suzart, Marcelino e Rocha (2011)	58,8
Localização na estrutura: <i>órgão independente</i>	Cavalcante, Peter e Machado (2011); Fayol (2009)	58,8
Nível hierárquico: <i>órgão independente</i>	Cavalcante, Peter e Machado (2011); Fayol (2009)	41,2
Atividades executadas: <i>de auditoria; de controle interno; de elaboração de normas e procedimentos; de prevenção e combate à corrupção</i>	Machado (2008)	72,1 ⁽¹⁾
Tipos de auditoria: <i>de gestão; de regularidade ou conformidade; operacional</i>	INTOSAI (2014)	60,8 ⁽¹⁾
Etapas do processo de auditoria: <i>execução de auditoria; monitoramento das recomendações sugeridas nos relatórios; relatório</i>	Giongo e Nascimento (2005); Padoveze (2002)	60,8 ⁽¹⁾

(1) Média aritmética de todas as opções referidas.

Fonte: Autor (2017).

Ao ser analisado o conteúdo do Quadro 2 verifica-se que, preliminarmente, os órgãos de Controladoria da RMF têm como características principais que sua forma de criação se deu através de Lei Municipal (em 100,0% dos órgãos pesquisados); que sua identificação está,

preponderantemente, vinculada à expressão “Controladoria Geral do Município” (em 58,8% dos órgãos pesquisados); que, tanto na estrutura como hierarquia administrativa de cada entidade municipal questionada, apresenta-se como órgão independente (em 58,8% e em 41,2% dos órgãos pesquisados, respectivamente); que, em média, 72,1% das suas atividades executadas vinculam-se às de auditoria, de controle interno, de elaboração de normas e procedimentos e de prevenção e combate à corrupção; que, em média, 60,8% dos tipos de auditoria que são efetivadas relacionam-se de gestão, de regularidade ou conformidade e operacional. Por fim, constata-se ainda que, em média, 60,8% das etapas que ocorrem durante o processo de auditoria envolvem a execução de auditoria propriamente, o monitoramento das recomendações sugeridas nos relatórios e o próprio relatório.

Quadro 3 – Perfil dos órgãos de controle dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (Parte final)

Item questionado/resposta (s) encontrada (s)	Autor (es) relacionado (s)/legislação correspondente	Atendimento ou constatação (em %)
Natureza das auditorias: <i>concomitantes; preventivas; subsequentes</i>	Harada (2010); Morais (2012)	49,0 ⁽¹⁾
Atividades desenvolvidas na área de controle: <i>de apoio ao controle externo; de avaliação, normatização e orientação sobre controle interno; de elaboração de normas e orientações para uniformizar os procedimentos; de estímulo à transparência e ao controle social</i>	Cavalheiros e Flores (2007); Gomes et al. (2011); Monteiro (2009); Suzart, Marcelino e Rocha (2011)	70,6 ⁽¹⁾
Áreas presentes nas auditorias: <i>contábil; contratos; controle de gestão; convênios; financeira; licitações; recursos humanos; suprimentos/compras</i>	Brasil (1988); CONACI (2010a); Padoveze (2002)	62,5 ⁽¹⁾
Iniciativa para realização de auditorias: <i>da Controladoria; de denúncias; do Prefeito Municipal</i>	Bianchi, Backes e Giongo (2006); Harada (2010); Morais (2012)	54,9 ⁽¹⁾
Meio de comunicação utilizado para dar transparência dos gastos públicos municipais: <i>portal da Transparência; relatório; portal oficial do município</i>	Brasil (2011); Corbari et al. (2013); Monteiro (2009); Silva (2002); Suzart, Marcelino e Rocha (2011)	51,0 ⁽¹⁾
Serviços disponibilizados na internet: <i>central de relacionamento com o contribuinte/cidadão; consulta a cadastro geral de fornecedores; consulta a indicadores de desempenho da gestão municipal</i>	Brasil (2011)	31,4 ⁽¹⁾

(1) Média aritmética de todas as opções referidas.

Fonte: Autor (2017).

Conforme síntese dos dados grafados no Quadro 3 a natureza das auditorias realizadas

pelos órgãos de Controladoria da Região Metropolitana da Fortaleza está classificada como concomitante, preventiva ou subsequente, com percentual médio de atendimento ou contatação de 49,0% das citações, enquanto que as atividades desenvolvidas pela sua área de controle estão relacionadas ao apoio ao controle externo, à avaliação, normatização e orientação sobre controle interno, à elaboração de normas e orientações para uniformizar os procedimentos, assim como ao estímulo à transparência e ao controle social, com percentual médio de atendimento ou contatação de 70,6% das citações.

As áreas presentes nas auditorias realizadas pelos órgãos de Controladoria da RMF, por sua vez, estão relacionadas aos setores contábil, de contratos, de controle de gestão, de convênios, financeiro, de licitações, de recursos humanos e de suprimentos ou compras, com percentual médio de atendimento ou contatação de 62,5% das citações, enquanto que a iniciativa para realização dessas mesmas auditorias tem como origem a própria Controladoria, denúncias quaisquer ou o chefe do executivo municipal, com percentual médio de atendimento ou contatação de 54,9% das citações.

Por fim, como meio de comunicação utilizado pelas já citadas unidades de controle dos entes municipais da RMF, visando à transparência dos gastos públicos de cada uma dessas unidades territoriais foram citados o portal da Transparência da Controladoria Geral da União, o portal oficial do município e o relatório, com percentual médio de atendimento ou contatação de 51,0% das citações.

Por sua vez, os serviços que estão disponibilizados na internet para interagir com o município referem-se à central de relacionamento com o contribuinte/cidadão, a consulta a cadastro geral de fornecedores, bem como a consulta a indicadores de desempenho da gestão municipal, com percentual médio de atendimento ou contatação de 31,4% das citações.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma vez que foram definidos alguns objetivos específicos para o alcance dos resultados desejados nessa pesquisa, analisa-se, neste instante, o primeiro deles que esteve voltado à elaboração de um perfil das Controladorias Governamentais da RMF, revelando-se, de antemão, que o titular dessa unidade administrativa municipal é, predominantemente, pertencente ao sexo masculino; tem entre 30 e 40 anos de idade; possui formação em nível superior na área das Ciências Humanas e atua no serviço público há mais de nove e menos de 25 anos.

Já em relação às características do já citado órgão de controle municipal, o instrumento administrativo para sua criação foi a Lei Municipal; Controladoria Geral do Município é a sua denominação; apresenta-se como órgão independente, tanto na estrutura como na hierarquia administrativa municipal; quando da realização de auditorias, os tipos mais frequentes referem-se à auditoria de gestão, à auditoria de regularidade ou conformidade e à auditoria operacional; por sua vez, em relação à natureza das auditorias realizadas, destacam-se as auditorias concomitantes, as auditorias preventivas e as auditorias subsequentes. Todas as demais informações que contemplam o atendimento a este quesito investigado constam dos Quadros 1, 2 e 3 que integram a parte final do capítulo anterior.

Quanto ao segundo objetivo específico, que busca identificar as principais atividades desenvolvidas pelas Controladorias Governamentais da RMF foi constatado, positivamente, que os referidos órgãos executam, prioritariamente, aquelas relacionadas ao controle interno, à prevenção e combate à corrupção, à elaboração de normas e procedimentos, assim como atividades de auditoria, as quais, também são consideradas positivas, tendo em vista seu caráter preventivo ao buscar antever possíveis inconsistências nos atos administrativos oficializados pelos gestores municipais, conforme se depreende ao analisar a natureza daquelas realizadas, bem como a iniciativa para a realização dessas mesmas auditorias, onde desponta, primordialmente, como primeiro interessado, a própria Controladoria.

Destaca-se por fim, ainda em atendimento ao segundo objetivo específico dessa pesquisa, que a caracterização da independência dos órgãos de Controladoria Governamental da RMF, conforme análise dos dados informados pelos seus próprios gestores, corrobora, em muito, para que seja atribuída a esse setor, como uma de suas principais atividades desenvolvidas, a adoção de medidas pertinentes às correções das irregularidades verificadas, como aquela que melhor representa o tipo de procedimento gerado pelas referidas unidades administrativas municipais.

Tomando-se agora como referência o terceiro e último objetivo específico, que traçou como meta a verificação da aderência das Controladorias Governamentais da RMF aos aspectos presentes na doutrina sobre o assunto, esta pesquisa constatou que diversos desses órgãos de controle municipal, põem em prática, no seu mister diário, aquilo o que nela está preconizado, assim como na legislação que lhe é correlata, estando dessa forma, portanto, sendo cumprida sua missão primordial, relacionada à fiscalização dos atos administrativos e das contas dos gestores municipais, o que também está expresso, na forma simplificada, nos já referidos Quadros 2 e 3, integrantes do Capítulo 5.

Ainda relacionado ao terceiro objetivo específico desse trabalho acadêmico pôde-se verificar que as práticas relativas à transparência das ações e das informações que são de competência das Controladorias Governamentais da RMF, embora existentes, apresentam-se com baixa efetividade, conforme se ratifica ao serem analisados os dois últimos itens em destaque no Quadro 3, cujos percentuais de atendimento ou constatação sinalizaram em 51,0% e 31,4%, respectivamente, sendo estas, portanto, ações que necessitam de revisão, visando ao atendimento das várias demandas que lhes estão vinculadas, mormente as relativas ao chamado Controle Social.

Em relação aos pressupostos que foram fixados inicialmente, o primeiro deles procurava atestar se a Controladoria Governamental dos municípios da RMF é dotada de instrumentos para a avaliação das práticas administrativas dos gestores públicos municipais, pode-se concluir pela sua aceitação, considerando-se, principalmente, o atendimento ao segundo objetivo específico desse estudo, com ênfase no caráter preventivo das ações desenvolvidas por essa unidade de controle municipal.

Para o segundo pressuposto, por sua vez, que buscava averiguar se a Controladoria Governamental dos municípios da RMF disponibiliza ferramentas e instrumentos para que haja controle, acompanhamento e transparência dos gastos públicos municipais, recomenda-se sua rejeição, tendo em vista que, não obstante tenha sido verificado que esses órgãos de controle disponibilizam informações dos seus atos em algumas plataformas de tecnologia da informação, o percentual relativo ao atendimento a esse quesito, conforme seus próprios gestores referenciaram, apresentou um índice que contribui negativamente para que a prática do Controle Social seja efetiva.

Neste trabalho apontam-se algumas limitações, destacando-se, primeiramente, as relacionadas ao fato de que, da totalidade dos municípios que compõem a Região Metropolitana de Fortaleza, dois deles deixaram de responder ao questionário que lhes foi

apresentado, conforme motivos já expostos anteriormente, prescindindo-se, assim, de alguns dados que poderiam ser relevantes, caso incluídos.

Ante tudo aquilo aqui exposto e discutido, assim como aos resultados a que se chegou nessa pesquisa, entende-se que há espaço para expansão e melhoramento da prática e da teoria relativas à Controladoria, no entanto, ao concluir esse trabalho, depreende-se que alguns passos foram dados no sentido de se chegar a um panorama mais amplo sobre a importância desse órgão de controle nos municípios da RMF, embora levando-se em consideração sua complexidade e sua abrangência.

Por fim, faz-se a recomendação de que as informações colhidas, as análises e os comentários aqui proferidos não sejam entendidos como critérios de indução sobre as formas de controle efetivadas no *mister* dos órgãos de Controladoria da Região Metropolitana de Fortaleza, prevalecendo, entretanto, o interesse para que esse trabalho possa vir a dar suporte como ponto de partida ou ainda ser utilizado como referência para pesquisas futuras que se lhe assemelhem, alargando as veredas no meio acadêmico ou fora dele, influenciando positivamente para o surgimento de outras análises equivalentes.

REFERÊNCIAS

- ABREU, M. A. A.; MEIRELLES, R. L. **Mulheres e homens em ocupação de cargos de direção e assessoramento superior (das) na carreira de especialistas em políticas públicas e gestão governamental (EPPGG)**. Rio de Janeiro: Nov 2012. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1000/1/TD_1797.pdf> Acesso em 23 Nov. 2017.
- ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. Brasília: 2013. 648 p.
- ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica-GECON**. São Paulo: UFMG, 1999.
- ARAÚJO, R. da S. Controladoria Governamental: Diagnóstico e Diretrizes para Reformulação da Controladoria Geral do Estado do Piauí. **Dissertação (Mestrado)**. Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria Profissional, Fortaleza, 2010, 94p.
- BABBIE, E. **Métodos de Pesquisas de Survey**. Belo Horizonte, MG: Edições UFMG, 2003.
- BECHARA, E. **Dicionário da língua portuguesa**. 1. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011.
- BENEDICTO, G. C de; LEITE, J. da S. J. Administração Financeira, Economia e Contabilidade: uma abordagem da relação existente no processo empresarial de gestão de caixa e lucro. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. 33, n. 146, p. 61-81, mar./abr. 2004.
- BERGAMASCHI, D. P.; SOUZA, J. M. P de; HINNIG, P. de F. **População, amostra, variável, coleta de dados, apuração de dados e apresentação tabular**. HEP 103- Bioestatística aplicada a Nutrição. São Paulo: FSP/USP, 2010. Disponível em: <http://www.fsp.usp.br/hep103/Apostila_2011.pdf>. Acesso em: 17 Mar. 2017.
- BIANCHI, M. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo-RS, 2005.
- BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, 2º semestre 2006. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11230>>. Acesso em: 19 jan. 2017.
- BOTELHO, M. M. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.
- BRASIL. Lei nº 4.320, 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. Brasília, DF, 04 mai. 1964. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 21 Nov. 2016.

_____. **Constituição Federal de 1988.** Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 Mar. 2017.

_____. Lei Complementar nº 101/2000, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Brasília, DF, 04 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 21 Nov. 2016.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.** Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 17 Mar. 2017.

_____. Controladoria Geral da União. **Coleção Olho Vivo: Cartilha de Controle Social. Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social.** Fonte: Programa Olho Vivo - CGU - Controladoria-Geral da União. 47 p. Brasília/DF: 2012. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/controle-social/arquivos/controlesocial2012.pdf>>. Acesso em: 28 Fev. 2017.

_____. **Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.** Brasília. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/acompanhamento-do-orcamento/quem-fiscaliza-o-orcamento-publico>>. Brasília: 2015. Acesso em: 07 Mar. 2017.

_____. Conselho da Justiça Federal. **Resolução 171/2013 – CNJ.** Dispõe sobre as normas técnicas de auditoria, inspeção administrativa e fiscalização nas unidades jurisdicionais vinculadas ao Conselho Nacional de Justiça. Brasília/DF: 2016. Disponível em: <http://www.cjf.jus.br/cjf/cjf/controle-interno/fique-por-dentro/res_171_cnj.pdf/view> Acesso em: 16 Nov. 2017.

CAKER, M.; SIVERBO, S. **Management control in public sector Joint Ventures.** Management accounting research, v. 22, p. 330-348, 2011.

CARLOS, F. A. **Controle social no âmbito municipal: um estudo sobre a utilidade dos relatórios da Controladoria Geral da União (CGU) na percepção dos conselheiros de políticas sociais no Estado de Pernambuco.** Recife, 2009. 173 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2009.

CARVALHO, M. F. de. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo.** São Paulo, 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração

CASTELO, A. D. M. Controladoria Governamental: Estudo das Controladorias Estaduais Brasileiras. **Dissertação (Mestrado).** Universidade Federal do Ceará, Faculdade de

Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria Profissional, Fortaleza 2013, 96p.

CATELLI, A. Visão da controladoria aplicada ao setor público: criando valor para a sociedade. In: MACHADO, N. *et al.* **GBRSP – Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais.** São Paulo: Atlas, 2012.

CATELLI, A.; PEREIRA, C. A.; VASCONCELOS, M.T. de C. Processo de Gestão e Sistemas de Informações Gerenciais. In: CATELLI, A. **Controladoria: uma Abordagem da Gestão Econômica GECON.** São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. DA 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.** São Paulo, v.4, n.1, p.24-43, 2011.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **A organização do sistema de controle interno municipal.** 4. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2007.

CEARÁ. Lei nº 13.875, de 7 de fevereiro de 2007. **Dispõe sobre o modelo de gestão do poder executivo, altera a estrutura da administração estadual, promove a extinção e criação de cargos de direção e assessoramento superior, e dá outras providências.** Diário Oficial do Estado, Série 2, Ano X, nº 027, de 7 de fevereiro de 2007. Fortaleza, CE: 2007. Disponível em: <<http://www.cee.ce.gov.br/phocadownload/Informacoes-gerais/lei%2013875.pdf>>. Acesso em: 16 Mar. 2016.

_____. Tribunal de Contas dos Municípios. **Instrução Normativa nº 01/1997, de 22 de maio de 1997** D.O.E. de 09 de fevereiro de 1999 Fortaleza, CE: 2009. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/tcm-site/wp-content/uploads/2016/07/instrucao_normativa_1997-01-versao_julho_2009.pdf>. Acesso em: 07 Mar. 2017.

_____. Lei Complementar nº 144, de 04 de setembro de 2014. **Altera altera o item 1 do Artigo 1º, da Lei Complementar nº 03, de 26 de junho de 1995, alterada pela Lei Complementar nº 18, de 29 de dezembro de 1999, com alteração posterior pela Lei Complementar nº 78, de 26 de junho de 2009.** Diário Oficial do Estado, Série 3, Ano VI, nº 166, de 8 de setembro de 2014. Fortaleza, CE: 2014. Disponível em: <<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20140908/do20140908p01.pdf>> Acesso em: 16 Mar. 2016.

_____. Decreto nº 32.070, de 18/10/2016. **Aprova o regulamento que altera a estrutura organizacional e dispõe sobre a locação e a denominação dos cargos de direção e assessoramento da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado e dispõe sobre a alocação e a denominação dos cargos de direção e assessoramento da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE).** Diário Oficial do Estado, Série 3, Ano VII, nº 199, de 20 de outubro de 2016. Fortaleza, CE: 2016. Disponível em: <http://www.cge.ce.gov.br/index.php/regulamentomenu/cat_view/35-institucional/28-decretos-federais-e-estaduais/27-estaduais>. Acesso em: 16 Mar. 2017.

_____. EC nº 92, de 16 de agosto de 2017. **Extingue o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.** Diário Oficial do Estado. Série 3 ano IX nº 157, de 21 de agosto de

2017. Fortaleza, CE: 2017c. Disponível em:
<<http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20170821/do20170821p02.pdf>>. Acesso em: 29 Nov. 2017.

_____. Tribunal de Contas dos Municípios. **Instrução Normativa nº 01/2017**, de 27 de abril de 2017. Fortaleza, CE: 2017a. Disponível em: <<http://www.tcm.ce.gov.br/tcm-site/wp-content/uploads/2017/05/Instru%C3%A7%C3%A3o-Normativa-2017-01-vers%C3%A3o-abril-de-2017.pdf>>. Acesso em: 04 Ago. 2017.

_____. Tribunal de Contas dos Municípios. **Instrução Normativa nº 02/2017**, de 04 de maio de 2017. Fortaleza, CE: 2017b. Disponível em: <<http://www.tcm.ce.gov.br/tcm-site/wp-content/uploads/2017/05/Instru%C3%A7%C3%A3o-Normativa-2017-02-vers%C3%A3o-maio-de-2017.pdf>>. Acesso em: 07 Ago. 2017.

CHAGAS, A. T. R. O questionário na pesquisa científica. **Administração On Line**. São Paulo, v. 1, n. 1, jan./fev./mar. 2000. Disponível em:
<http://www.fecap.br/adm_online/art11/anival.htm>. Acesso em: 16 Nov. 2017.

CHAVES, R. S. **Auditoria e Controladoria no Setor Público: Fortalecimento dos Controles Internos com Jurisprudência do TCU**. 2. ed. p. 19. Curitiba: Juruá, 2011.

COELHO, E. R. C. **A controladoria governamental e o controle da aplicação de recursos públicos: um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa no município de Fortaleza**. 2006. 140 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Ceará, 2006.

CONACI – Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal. **Apresentação: As macrofunções do controle interno do setor público, Auditoria Governamental, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria**. IV EECI. Ceará. 2010a. Disponível em: <http://www.cge.ce.gov.br/index.php/regulamentomenu/doc_download/417-iv-eeeci-apresentacao-conaci>. Acesso em 10. Ago. 2017.

_____. – Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal. **Projeto: Diretrizes Para o Controle Interno no Setor Público**. Grupo de Trabalho 2010b.

CORBARI, E. C.; WECK, J. C. dos S.; CABRAL, P. W.; PEREIRA, T. C. G.; MACEDO, J. de J. Controladoria governamental: uma investigação de suas funções no poder executivo estadual. **Revista Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, ano 2, n. 2, p. 119-136, jul./dez. 2013.

COSTA JÚNIOR, A. G. da. **A Importância do Controle Interno na Gestão Pública**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 01 fev. 2014. Disponível em:
<<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.46859&seo=1>>. Acesso em: 20 mar. 2017.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CROZATTI, J. Planejamento Estratégico e Controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **Revista Contexto**, 5 (1), 2003. p.123-147.

CRUZ, F.; GLOCK, J. O. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e**

relacionamento com os tribunais de contas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

EVANGELISTA, L. **Controle Social Versus Transparência Pública**: uma questão de cidadania. Brasília, 2010. Disponível em:

<http://www.cge.pr.gov.br/arquivos/File/Transparencia_e_Acesso_a_Informacao/controlesoci alxtransparencia.PDF> Acesso em 07 mar. 2017.

FAYOL, H. **Administração industrial e geral**: previsão, organização, comando, coordenação, controle. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FINK, R. C. **O Sistema de Controle Interno nos Municípios e as condicionantes para o seu efetivo funcionamento**. Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena do TCE/RS. 2008. Disponível em: <<http://www2.tce.rs.gov.br>> Acesso em 24 Out. 2016.

FLORES, P. C. Controladoria na gestão governamental. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, nº 131, dezembro 2007.

FONSECA, J. S.; MARTINS, G.A. **Curso de estatística**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FREIXO, M. J. V. **Metodologia da pesquisa**: fundamentos, métodos e técnicas. 3.ed. Lisboa: Instituto Piaget, 2011.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIONGO, J.; NASCIMENTO, A. M. **O envolvimento da controladoria no processo de gestão**: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul. IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, nov. 2005. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2094/2094>>. Acesso em: 26 Nov. 2017.

GOMES, A.de O.; MACHADO, M. V. V.; PETER, M. da G. A.; VARELO, E. M. **Atividades Desenvolvidas Pela Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM)**. Fortaleza CE, 2011.

GONÇALVES, H. de. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Avercamp, 2005.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HAUSER, L. Validade e fidedignidade do Instrumento de Avaliação da Atenção Primária à Saúde (PCATool) versão profissionais de saúde, no Brasil. **Dissertação (Mestrado)** Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Medicina, Programa de Pós-Graduação em Epidemiologia, Porto Alegre - RS, 2012. 94 p.

HOUAISS, A. Instituto Antônio Houaiss (org.). **Dicionário Houaiss conciso**. 1. ed. Rio de Janeiro: Moderna, 2011.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Contagem**

Populacional. 2010. Brasília: 2012. Disponível em:

<http://cidades.ibge.gov.br/download/mapa_e_municipios.php?lang=&uf=ce>. Acesso em: 20 Mar. 2017.

_____. – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estimativas populacionais para os municípios brasileiros em 01.07.2014.** Brasília: 2014a. Disponível em:

<http://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2014/estimativa_dou_2014.pdf>. Acesso em: 10 Jul. 2017.

_____. – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Produto interno bruto dos municípios – 2014. Série revisada. PIB per capita. Comparação entre os municípios: Ceará.** Brasília: 2014b. Disponível em:

<<http://cidades.ibge.gov.br/comparamun/compara.php?lang=&coduf=23&idtema=162&codv=v08&search=ceara|aquiraz|sintese-das-informacoes-2014>>. Acesso em: 20 Mar. 2017.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Implementation guidelines for performance auditing (ISSAI 3000).** Viena: INTOSAI, 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511999000200002>. Acesso em: 25 Nov. 2017.

IPECE – INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ. **Anuário estatístico do Ceará em 2016. Território. Divisão Político-Administrativa e Regional.** Ceará: 2016. Disponível em:

<<http://www2.ipece.ce.gov.br/publicacoes/anuario/anuario2016/territorio/divisao.htm>>. Acesso em: 25 Nov. 2017.

_____. – INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ. **Ceará em Mapas. Região Metropolitana de Fortaleza.** Ceará: 2014. Disponível em:

<<http://www2.ipece.ce.gov.br/atlas/capitulo1/11/125x.htm>>. Acesso em: 16 Mar. 2016.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual.** São Paulo: EPU, EDUSP, 1980.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Técnicas de Pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Fundamentos da metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, M.C. **Monografia: a engenharia da produção acadêmica.** 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, M. V. V. Controladoria Governamental. **Revista Municípios do Ceará – Informação e Política.** Fortaleza, v.6, n.80, p. 5-11, jul/ago. 2008.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARTIN, N. C. **Da Contabilidade à Controladoria: a evolução necessária.** Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI– FEA - USP, São Paulo, n. 28. p. 7-28, jan/abr. 2002.

MARTINS, G. de A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 3. ed. São Paulo: Atlas 2002.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de Marketing**: Edição Compacta. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

MONTEIRO, E. L. M.; YUKOTAGAMI, M; COSTA, P. C.; GOMES, A.; LAMEU, M. A.; LIMA, I. G. A Controladoria e o Controller no Processo de Gestão Organizacional. **Revista Gestão em foco/UNISEPE**. 2015. Disponível em: <http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2015/controladoria_e_controller.pdf> Acesso em: 15 Mar. 2017.

MONTEIRO, L. E. **Responsabilidade Fiscal**: Lei Complementar n° 101/2000. Salvador: Editora JusPodivm, 2009.

MORAIS, H. H. G. de. **Controle Interno e Auditoria Governamental**. Curso Básico de Controle Interno e Auditoria Governamental, Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais, 2012. 116 p. Disponível em: <<http://www.cge.mg.gov.br/images/documentos/apostila-control-interno-e-auditoria-governamental.pdf>> Acesso em: 26 Nov. 2017.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria Governamental**: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. dos S. **Controladoria Estratégica**: Textos e Casos Práticos com Solução. 10. ed. São Paulo: Atlas S. A., 2015.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 3. ed., 2002.

PEIXE, B. C. S. **Finanças públicas**: controladoria governamental: em busca do atendimento da lei de responsabilidade fiscal. Curitiba: Juruá, 2009.

PEREIRA, C. A. Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia. In: CATELLI, A. **Controladoria**: uma Abordagem da Gestão Econômica GECON. São Paulo, Atlas, 2001, v.2. cap. 1, p. 35-80.

PEROVANO, D.G. **Manual de metodologia científica para a segurança pública e defesa social**. Curitiba: Juruá, 2014.

PESSOA, M. F. **Fundamentos para uma Política de Promoção da Ética na Administração Pública**, mimeo (Palestra), 1999.

PETER, M. da G. A.; CAVALCANTE, M. C.; PESSOA, M. N. M.; SANTOS, S. M.; PETER, F. A. **A Controladoria e a Gestão Pública**: A Experiência do Governo do Estado do Ceará. In: VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos, 2003, Punta del Este. Anais do VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos, 2003. Disponível em: <http://www.ppac.ufc.br/images/Corpo_Discente_-_Mestrado_Profissional/helena_lucia_dourado_de_aragao_pinheiro_2006.pdf>. Acesso em 15 Nov.2016.

PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PINHO, R. C. de S. **Fundamentos de auditoria**: auditoria contábil: outras aplicações de auditoria. São Paulo: Atlas, 2007.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; BRUM, S. M. D.; ROSA, M. B. **Contabilidade Pública** - Uma Abordagem Financeira Pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RAMIRES, E. M.; DAVID, M. V. **Governabilidade, governança e accountability**. In Administração pública contemporânea: política, democracia e gestão/Org. SANABIO, M. T.; SANTOS, G. J. dos; DAVID, M. V. – Juiz de Fora: Ed. UFJF, 2013.

RECH, R. R. **Controle interno na administração pública**. TCE/RS, 2005. Disponível em <<http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/controle-interno-administracao-publica.pdf>> Acesso em: 14 jan. 2016.

REIS, L. G dos; TARIFA, M. F.; GRAVENA, J.; GERIGK, W. **O processo de implementação da Controladoria Municipal**: estudo de caso em dois municípios paranaenses. In: XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil, 2008. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/1239/1239>>. Acesso em 21 Nov. 2016.

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

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, W. C. **Metodologia Científica**. Paracambi: FAETEC/IST, 2007. Disponível em: <http://sinop.unemat.br/site_antigo/prof/foto_p_downloads/fot_8672aula_04_-_william_costa_-_metodologia_cientifica_pdf.pdf>. Acesso em: 09 Nov. 2017.

SANTANA, H. S. Controle externo da administração pública. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3894, 28 fev. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/26798>>. Acesso em: 18 Jul. 2016.

SANTOS, L. R. dos. **A governança empresarial e a emergência de um novo modelo de controladoria**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SANTOS, S. R. T.; TRES, T. F. **Controladoria, auditoria interna e controle interno**: o entendimento dos gestores públicos municipais pertencentes ao Corede Produção/RS. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 12, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2012.

SCHMIDT, P. (org.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SCHMIDT, P.; SANTOS; J. L. dos. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, A. A. da. **Controle Social e Transparência da Administração Pública**. Fortaleza: Dim-ce, 2009.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade**: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses. São Paulo: Editora Atlas. 2006.

- SILVA, G. de A. **O controle externo da administração pública**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XI, n. 53, maio 2008. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2905>. Acesso em: 18 Jul. 2016.
- SILVA, L. da. Programa de desenvolvimento local de Piraí. In: Barboza H.B.; SPINK, P. (org.). **20 Experiências de gestão pública e cidadania** – Ciclo Premiação 2001/São Paulo: Programa Gestão Pública e Cidadania. 2002.
- SILVA, L. M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- SILVA, M. V. B. da. **Controle interno e controle externo: teoria e mais de 350 questões**. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2012.
- SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____. **V. Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SUZART, J.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública Teoria versus Prática. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, p. 44- 56, 2011.
- TEIXEIRA, E. B. **A análise de dados na pesquisa científica: importância e desafios em estudos organizacionais**. Desenvolvimento em Questão, v. 1, n. 2, p. 177-201, 2003. Disponível em: <http://www.cdi.uneb.br/observatorio_arte_movimento/wp-content/uploads/2015/12/Teixeira_2003_A-analise-de-dados-na-pesquisa_20204.pdf> Acesso em: 16 Nov. 2017.
- THIOLLENT, M. **Crítica Metodologia, Investigação Social e Enquete Operária**. Ed. São Paulo: Pólis, 1982.
- TORRES, S. A. P. **O papel da controladoria interna na gestão pública municipal**. Especialização em Gestão Pública Municipal (Programa Nacional de Formação em Administração Pública). Maringá, 2011.
- TRE –CE – TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL DO CEARÁ. **Resultados Eleitorais – Eleições Municipais 2012**. Ceará: 2012. Disponível em: <<http://apps.tre-ce.jus.br/tre/eleicoes/resultados/2012/menu.html#>>. Acesso em 21 Nov. 2017.
- _____. – TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL DO CEARÁ. **Divulgação de Candidaturas e Contas Eleitorais**. Ceará: 2016. Disponível em: <<http://www.tre-ce.jus.br/eleicao/eleicoes-2016/divulgacao-de-candidaturas-e-contas-eleitorais>>. Acesso em 21 Nov. 2017.
- Tribunal Superior Eleitoral. **Divulgação de Resultados de Eleições. Eleições Municipais 2016 – 1º Turno**. Brasil: 2016. Disponível em: <<http://divulga.tse.jus.br/oficial/index.html>>. Acesso em 21 Nov. 2017.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VIEGAS, W. **Fundamentos de metodologia científica**. 2. ed. Brasília: Editora da UNB, 1999.

WIDENFEL, B. M.; TREFFERS, P. D. A.; BEURS, E.; SIEBELINK, B. M.; KOUDIJS, E. Translation and Cross-Cultural Adaptation of Assessment Instruments Used in Psychological Research With Children and Families. **Clinical Child and Family Psychology Review**, v. 8, p.135 - 147, 2005.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

APÊNDICES

1. CARTA DE APRESENTAÇÃO DO QUESTIONÁRIO DA PESQUISA



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO - FEAAC

Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC)

Fortaleza, de de 2017.

**AO (À) DIRIGENTE DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO
DE – CE.**

Prezado (a) Senhor (a),

Cumprimentando-o (a) cordialmente, permita-me uma apresentação inicial: sou servidor técnico-administrativo da Universidade Federal do Ceará – UFC desde 1991, estando, presentemente, ocupando a função de Assessor Técnico da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração, além de, também, da mesma Instituição Federal de Ensino Superior, ser discente do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, em nível de mestrado.

Visando à análise das funções que estão sendo desenvolvidas e/ou desempenhadas no órgão responsável pelas atividades de controle de cada um dos 19 municípios integrantes da Região Metropolitana de Fortaleza – RMF, estou trabalhando numa pesquisa que servirá de base para elaborar uma dissertação intitulada “*Controladoria Governamental nos Municípios da Região Metropolitana de Fortaleza*”, buscando, para tanto, gerar um diagnóstico sobre sua real situação.

Configura-se como objetivo geral da aludida produção acadêmica analisar como são desenvolvidas as atividades de Controladoria Governamental nos municípios da RMF, para

cujos alcances, foram definidos alguns objetivos específicos, a saber: elaborar um perfil das Controladorias Governamentais da RMF; identificar as principais atividades desenvolvidas pelas Controladorias Governamentais da RMF e, por fim; verificar a aderência das Controladorias Governamentais da RMF aos aspectos presentes na doutrina sobre o assunto.

Acrescento-lhe por fim que, visando ao atingimento desse alcance, a participação de V. S^a. será de suma importância, sintetizando-se através das respostas a serem dadas aos 21 itens do questionário em anexo, distribuídos em dois blocos: Parte I (Identificação do dirigente do Órgão) e Parte II (Identificação/Características do Órgão) – para as quais, de antemão, assumo compromisso ético, garantindo-lhe o sigilo necessário das informações a serem obtidas, submetendo-as a um tratamento específico para sua melhor análise.

Atenciosamente,

Mestrando: José Gumercindo dos Santos Pinho

gumercindo@ufc.br

UFC/FEAAC/Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria

Turma 2015-2017

Orientador: Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D

2. APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO (*) DA PESQUISA



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO - FEAAC

Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC)

(*) Aplicado ao dirigente do órgão de controle interno do município de seleccione o município, integrante da Região Metropolitana de Fortaleza, na data de seleccione a data.

PARTE I – IDENTIFICAÇÃO DO DIRIGENTE DO ÓRGÃO

1. Gênero

- Feminino
 Masculino

2. Faixa etária (idade)

- Inferior a 30 anos
 Entre 30 e 40 anos, inclusive
 Entre 41 e 50 anos, inclusive
 Entre 51 e 60 anos, inclusive
 Superior a 60 anos

3. Nível de escolaridade

- Ensino médio
 Ensino superior incompleto
 Ensino superior completo
 Pós-graduado (especialização)
 Pós-graduado (mestrado)
 Outro (especifique)

4. Área de formação

- Ciências Exatas
- Ciências Humanas
- Ciências Sociais Aplicadas
- Ciências Tecnológicas
- Outra (especifique)

5. Tempo de serviço, em anos, vinculado à Administração Pública

- Inferior a 2
- Entre 2 e 8, inclusive
- Entre 9 e 16, inclusive
- Entre 17 e 25, inclusive
- Entre 26 e 30, inclusive
- Acima de 31

PARTE II – IDENTIFICAÇÃO/CARACTERÍSTICAS DO ÓRGÃO**6. A criação do Órgão de Controladoria desse Município deu-se através de:**

- Decreto
- Lei Municipal
- Portaria
- Regimento interno
- Resolução
- Outra (especifique)

7. Qual a denominação do Órgão de Controladoria desse Município?

- Controladoria do Município
- Controladoria e Ouvidoria Geral do Município
- Controladoria Geral
- Controladoria Geral do Município
- Controladoria Interna
- Coordenadoria de Controladoria
- Departamento de Controladoria
- Secretaria de Controle Interno
- Outra (especifique)

8. Na sua estrutura organizacional, qual a localização do Órgão de Controladoria desse Município?

- Órgão independente
- Secretaria de Governo Municipal
- Vinculado a uma Secretaria de Governo Municipal
- Outra (especifique)

9. Qual o nível hierárquico do Órgão de Controladoria desse Município?

- Ligado ao Gabinete do Prefeito
- Órgão independente
- Secretaria de Governo Municipal
- Outro (especifique)

10. Quais são as atividades que o Órgão de Controladoria desse Município executa? (pode ser marcada mais de uma opção)

- De administração financeira
- De auditoria
- De contabilidade
- De controle interno
- De correição administrativa
- De elaboração de normas e procedimentos
- De orçamento e planejamento
- De ouvidoria
- De prestação de contas
- De prevenção e combate à corrupção
- De treinamento e capacitação
- Outra (especifique)

11. Quais são os tipos de auditoria que Órgão de Controladoria desse Município realiza? (pode ser marcada mais de uma opção)

- De desempenho
- De gestão
- De regularidade ou conformidade
- Especial
- Operacional
- Outro (especifique)

12. Quanto às etapas que compõem o processo de auditoria, quais são aquelas seguidas pelo Órgão de Controladoria desse Município? (pode ser marcada mais de uma opção)

- Execução de auditoria
- Monitoramento das recomendações sugeridas nos relatórios
- Plano de auditoria
- Pré-auditoria
- Relatório
- Outra (especifique)

13. Quanto à natureza das auditorias, quais são aquelas realizadas pelo Órgão de Controladoria desse Município?

- Auditorias concomitantes
- Auditorias preventivas
- Auditorias subsequentes
- Outras (especifique)

14. Na área de controle, quais atividades são desenvolvidas pelo Órgão de Controladoria desse Município? (pode ser marcada mais de uma opção)

- De apoio ao controle externo
- De avaliação, normatização e orientação sobre o controle interno
- De elaboração de normas e orientações para uniformizar os procedimentos
- De estímulo à transparência e ao controle social
- Outra (especifique)

15. Quais áreas de gestão estão presentes nas auditorias realizadas pelo Órgão de Controladoria desse Município? (pode ser marcada mais de uma opção)

- Contábil
- Contratos
- Controle de gestão
- Convênios
- Financeira
- Licitações
- Orçamentária
- Recursos humanos
- Suprimentos/compras

Outra (especifique)

16. A iniciativa para a realização das auditorias que são realizadas pelo Órgão de Controladoria desse Município parte de (o/a)? (pode ser marcada mais de uma opção)

Controladoria

Denúncias

Outros órgãos do município

Prefeito Municipal

Outro (especifique)

17. Quais as metodologias e/ou técnicas adotadas durante a realização de auditorias executadas pelo Órgão de Controladoria desse Município? (pode ser marcada mais de uma opção)

Análise documental

Circularização

Correlação das informações obtidas

Exames dos registros verificados

Indagação escrita ou oral

Inspeção física in loco

Observação das atividades e condições

Programa de auditoria

Rastreamento

Outra (especifique)

18. Quais os procedimentos gerados com mais frequência após a conclusão de auditorias executadas pelo Órgão de Controladoria desse Município? (pode ser marcada mais de uma opção)

Adoção de medidas pertinentes às correções das irregularidades verificadas

Emissão de Nota Técnica

Emissão de Parecer Técnico

Promoção da integração de informações com outros órgãos municipais

Recomendação para abertura de sindicância

Recomendação para instauração de Tomadas de Contas Especiais

Sugestão para bloqueio de contas bancárias do município

Sugestão para bloqueio de transferências de recursos do Tesouro Municipal

Outro (especifique)

19. Quando da conclusão de uma auditoria realizada pelo Órgão de Controladoria desse Município, a quem é destinado seu relatório final? (pode ser marcada mais de uma opção)

Aos gestores de órgãos ou entidades públicas auditados

Ao Ministério Público

Ao Prefeito Municipal

Ao Tribunal de Contas dos Municípios

Outro (especifique)

20. Qual meio de comunicação é utilizado pelo Órgão de Controladoria desse Município para dar transparência dos gastos públicos municipais? (pode ser marcada mais de uma opção)

Audiência pública

Emissoras de radiodifusão

Jornal impresso

Portal da Transparência

Redes sociais do município

Relatório

Portal oficial do município

Outro (especifique)

21. Quais os serviços disponibilizados pelo Órgão de Controladoria desse Município na rede mundial de computadores, caso existam? (pode ser marcada mais de uma opção)

Central de relacionamento com o contribuinte/cidadão

Consulta a cadastro geral de fornecedores

Consulta a indicadores de desempenho da gestão municipal

Consulta a processos disciplinares

Outros (especifique)