



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

**VALDIANA DE ARAÚJO MAIA**

**CONTROLADORIAS MUNICIPAIS NO ESTADO DO CEARÁ: UMA ANÁLISE DA  
ADERÊNCIA À NORMATIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO**

**FORTALEZA**

**2018**

VALDIANA DE ARAÚJO MAIA

CONTROLADORIAS MUNICIPAIS NO ESTADO DO CEARÁ: UMA ANÁLISE DA  
ADERÊNCIA À NORMATIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração e Controladoria, do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Administração e Controladoria.

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

FORTALEZA

2018

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)

M188c

maia, Valdiana

CONTROLADORIAS MUNICIPAIS NO ESTADO DO CEARÁ: UMA  
ANÁLISE DA ADERÊNCIA À NORMATIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO/  
Valdiana Maia – 2018. 130

f.:il.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia,  
Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Economia,  
Fortaleza, 2018

Orientação: Professor Marcus Vinícius Veras.

1. controle social. 2. controladoria. 3. tribunal de contas. I. Título

CDD 330

VALDIANA DE ARAÚJO MAIA

CONTROLADORIAS MUNICIPAIS NO ESTADO DO CEARÁ: UMA ANÁLISE DA  
ADERÊNCIA À NORMATIZAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração e Controladoria, do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestra em Administração e Controladoria. Área de concentração: Administração e Controladoria

Aprovada em: 26/11/2018

BANCA EXAMINADORA

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

Profa. Dra. Sandra Maria dos Santos  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Denise Maria Moreira Chagas Côrrea  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Gleison Medonça Diniz  
Instituto Escola Superior de Contas e Gestão Pública Ministro Plácido Castelo – Tribunal de Contas do Estado (TCE)

## RESUMO

As Controladorias Municipais tem papel fundamental no controle da aplicação dos recursos públicos, estimulando o planejamento, fortalecendo a organização e aumentando a eficiência do controle, além de facilitar a coordenação da gestão pública. Nos últimos anos tem-se percebido uma preocupação com o controle das políticas públicas, incentivando a implantação da transparência das informações públicas nos municípios alcançando os efeitos quanto ao cumprimento da Instrução Normativa nº 01/2017 – TCM-CE. A relevância acadêmica desse estudo justifica-se pela geração de contribuições que poderão permitir um diagnóstico dos sistemas de controladorias municipais, 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. O presente estudo tem como objetivo geral avaliar o grau de aderência das Controladorias Municipais da Região Metropolitana de Fortaleza (RMF) às regras estipuladas pela IN nº 01/2017. A pesquisa caracteriza-se como um estudo descritivo utilizando uma abordagem qualitativa-quantitativa por meio de um Estudo de Caso na RMF. O estudo foi desenvolvido através de uma pesquisa bibliográfica e documental e utilizou como instrumento de coleta entrevista semi-estruturada com os controladores de 6 (seis) municípios. O critério de seleção dos Municípios que irão compor os casos a serem estudados foi baseado no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) calculado segundo o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), dos quais foram selecionados os 3(três) com melhores e os 3(três) com piores IDH. A pesquisa evidenciou dentre outros resultados que as controladorias municipais não cumprem na integralidade as normas esculpidas na Instrução Normativa nº 01/2017, bem como não exercem de forma efetiva as atividades elencadas como padrão mínimo na legislação em questão.

**Palavras-chave:** Controladoria. Controle. Controle interno. Tribunal de contas.

## ABSTRACT

The Municipal Controllerships have a fundamental role in controlling the application of public resources, stimulating planning and strengthening the organization and increasing the efficiency of the control, besides facilitating the coordination of public management. In the last years, there has been a concern with the control of public policies, encouraging the implementation of transparency of public information in municipalities, reaching the effects of compliance with the normative instruction number 01/2017. The academic relevance of this study is justified by the generation of contributions that may allow a diagnosis of the application of doctrinal foundations in the municipal controllerships systems and can thus constitute an instrument of analysis of other segments of the Public Administration, focusing if necessary, and, based on its theoretical foundations, to adjust its control bodies adequately, especially in regard to the normative instruction number 01/2017. This study has as main purpose evaluate the degree of adherence of the Metropolitan Region of Fortaleza (MRF) Municipal Controllerships to the rules stipulated by the IN 01/2017. This research is characterized as a descriptive study using a qualitative-quantitative approach through a Case Study in the MRF. The study was developed through a bibliographical and documentary research and used as a collection instrument a semi-structured interview with the general controllers of 6 municipalities. The criterion for selection of these municipalities that will compose the cases to be studied was based on the Human Development Index (HDI) calculated according to the United Nations Development Program (UNDP), from which the 3 with the best and 3 with worst HDI. The research evidenced among other results that municipal authorities do not fully comply with the norms established in Normative Instruction 01/2017, nor do they effectively exercise the activities listed as a minimum standard in the legislation in question.

**Keywords:** Controllership. Control. Internal control. State court of account.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>FIGURA 1 – SISTEMA DE CONTROLE BRASILEIRO.....</b>	
<b>FIGURA 2 – GESTÃO, MODELO DE GESTÃO E PROCESSO DE GESTÃO.....</b>	
<b>FIGURA 3 – CONEXÃO: PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E CONTROLE.....</b>	
<b>FIGURA 4 – SISTEMA DE CONTROLE NO ESTADO DO CEARÁ.....</b>	
<b>FIGURA 5 – ESTRUTURAS CENTRAIS DO EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES DE CONTROLADORIA.....</b>	
<b>QUADRO 1 – AGENTE INTERNO VS AGENTE EXTERNO.....</b>	
<b>QUADRO 2 – RESUMO CONCEITUAL DA CONTROLADORIA.....</b>	
<b>QUADRO 3 – UNIDADE DE CONTABILIDADE VS UNIDADE DE CONTROLADORIA.....</b>	
<b>QUADRO 4 – CONTROLADORIA VS CONTROLE INTERNO VS AUDITORIA.....</b>	
<b>QUADRO 5 – CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO.....</b>	
<b>QUADRO 6 – PRINCIPAIS ATIVIDADES DE CONTROLADORIA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA (IN) Nº 01/2017 DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ (TCM-CE).....</b>	
<b>GRÁFICO 1 – MÉDIA DE ADERÊNCIA A INSTRUÇÃO NORMATIVA (IN) Nº 01/2017 DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ (TCM-CE) POR ESTRUTURA QUE DESEMPENHA A ATIVIDADE.....</b>	
<b>GRÁFICO 2 – GUIA DE ADERÊNCIA A IN Nº 01/2017 DO TCM-CE DA AMOSTRA ESTUDADA.....</b>	

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO (IDH) DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA (RMF).....	
TABELA 2 – MUNICÍPIOS DA RMF SELECIONADOS COM BASE NO CRITÉRIO DE IDH ESTABELECIDO.....	
TABELA 3 – ATIVIDADES DE CONTROLADORIA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA (IN) Nº 01/2017 DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ (TCM-CE) COM ATRIBUIÇÃO DE PESOS.....	
TABELA 4 – ATRIBUIÇÃO DE PESO DAS ATIVIDADES DE CONTROLADORIA RELATADAS NA IN Nº 01/2017 DO TCM-CE PARA OS ITENS DAS QUESTÕES 5.1 A 5.9 DO QUESTIONÁRIO.....	
TABELA 5 – CLASSIFICAÇÃO DO NÍVEL DE ADERÊNCIA DOS MUNICÍPIOS .....	
TABELA 6 – LEGISLAÇÕES UTILIZADAS PARA INSTITUIÇÃO E EXECUÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	
TABELA 7 – OCUPANTES DAS ATIVIDADES DO ÓRGÃO CENTRAL DE CONTROLE INTERNO.....	
TABELA 8 – LOCALIZAÇÃO DA ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	
TABELA 9 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS MUNICÍPIOS ACERCA DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA.....	
TABELA 10 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS MUNICÍPIOS ACERCA DE ATOS DE PESSOAL.....	
TABELA 11 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS MUNICÍPIOS ACERCA DOS BENS PATRIMONIAIS.....	
TABELA 12 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS MUNICÍPIOS ACERCA DE LICITAÇÕES, CONTRATOS E CONVÊNIOS.....	
TABELA 13 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS NO CONTROLE DE OBRAS PÚBLICAS E SERVIÇOS DE ENGENHARIA.....	
TABELA 14 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS MUNICÍPIOS ACERCA DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO.....	
TABELA 15 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS MUNICÍPIOS ACERCA DE OUTRAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS.....	



<b>TABELA 16 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS MUNICÍPIOS ACERCA DAS AUDITORIAS.....</b>	
<b>TABELA 17 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELOS MUNICÍPIOS ACERCA DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS.....</b>	
<b>TABELA 18 – ADERÊNCIA ÀS ATIVIDADES DE AUDITORIA.....</b>	
<b>TABELA 19 – ADERÊNCIA ÀS ATIVIDADES DE MONITORAMENTO E ACOMPANHAMENTO.....</b>	
<b>TABELA 20 – ADERÊNCIA ÀS ATIVIDADES DE NORMAS, TREINAMENTO E CORREIÇÃO.....</b>	
<b>TABELA 21 – ATIVIDADES REALIZADAS PELO MUNICÍPIO DE FORTALEZA .....</b>	
<b>TABELA 22 – ATIVIDADES REALIZADAS PELO MUNICÍPIO DO EUSÉBIO.....</b>	
<b>TABELA 23 – ATIVIDADES REALIZADAS PELO MUNICÍPIO DE MARACANAÚ.....</b>	
<b>TABELA 24 – ATIVIDADES REALIZADAS PELO MUNICÍPIO DE GUAÍÚBA.....</b>	
<b>TABELA 25 – ATIVIDADES REALIZADAS PELO MUNICÍPIO DE TRAIRI.....</b>	
<b>TABELA 26 – RANKING DO GRAU DE ADERÊNCIA A IN Nº 01/2017 DO TCM-CE DOS MUNICÍPIOS QUE INTEGRAM A AMOSTRA ESTUDADA.....</b>	
<b>TABELA 27 – CLASSIFICAÇÃO DO NÍVEL DE ADERÊNCIA DOS MUNICÍPIOS DA AMOSTRA.....</b>	
<b>TABELA 28 – RELAÇÃO DO NÍVEL DE ADERÊNCIA DOS MUNICÍPIOS E O ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO (IDH).....</b>	

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
Art.	Artigo
ARTs	Anotações de Responsabilidade Técnica
BC	<i>Balanced Scoreboard</i>
CDH	Comissão de Direitos Humanos
CF/88	Constituição Federal de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGE-CE	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará
CONACI	Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal
COSO	<i>Commitee of Spornsoring Organizations</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IN	Instrução Normativa
IPTU	Imposto sobre propriedade predial Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei Responsabilidade Fiscal
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
OSCI	Órgão Central do Sistema de Controle Interno
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPA	Plano Plurianual
RMF	Região Metropolitana de Fortaleza
SCI	Sistema de Controle Brasileiro
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats</i>
TCE	Tribunais de Contas Estaduais
TCE-CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCM-CE	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>.....</b>
<b>2 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....</b>	<b>.....</b>
<b>2.1 Controle.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.1 Controle interno.....</b>	<b>19</b>
<b>2.1.2 Controle externo.....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.3 Controle social.....</b>	<b>22</b>
<b>2.2 Controladoria.....</b>	<b>24</b>
<b>2.5.1 Funções da controladoria.....</b>	<b>26</b>
<b>3 ÓRGÃOS DE CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO ESTADO DO CEARÁ.....</b>	<b>.....</b>
<b>3.1 Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE-CE).....</b>	<b>36</b>
<b>3.2 Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE).....</b>	<b>37</b>
<b>3.3 Controladoria na esfera municipal sob o contexto dos municípios cearenses.....</b>	<b>39</b>
<b>4 CONTROLADORIA NO ÂMBITO DOS MUNICÍPIOS CEARENSES: UM ENFOQUE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/2017 DO TCM-CE.....</b>	<b>.....</b>
<b>4.1 Implementação, plano de ação e hierarquia controladorias municipais do Ceará....</b>	<b>42</b>
<b>4.2 Estrutura das controladorias municipais do Ceará.....</b>	<b>43</b>
<b>4.3 Atividades a serem desempenhadas pelas controladorias municipais do Ceará.....</b>	<b>44</b>
<b>4.4 Corpo funcional das controladorias municipais do Ceará.....</b>	<b>49</b>
<b>4.5 Prazos para adequação e apuração da responsabilidade por inobservância à Instrução Normativa (IN) nº 01/2017 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE).....</b>	<b>50</b>
<b>5 METODOLOGIA.....</b>	<b>.....</b>
<b>5.1 Tipologia da pesquisa.....</b>	<b>53</b>
<b>5.2 Estratégia do estudo.....</b>	<b>55</b>
<b>5.3 Coleta de dados.....</b>	<b>58</b>
<b>5.4 Instrumento de coleta de dados.....</b>	<b>58</b>
<b>5.5 Tratamento e análise dos dados coletados.....</b>	<b>60</b>
<b>5.6 Análise dos dados.....</b>	<b>65</b>
<b>6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>.....</b>
<b>6.1 Análise dos dados relativos quanto a estrutura e institucionalização das unidades de controladoria dos municípios em estudo.....</b>	<b>68</b>

<b>6.2 Análise dos dados relativos as atividades exercidas pelas unidades de controladoria dos municípios.....</b>	<b>70</b>
<b>6.3 Grau de aderência dos municípios à IN nº 01/2017 do TCM-CE.....</b>	<b>85</b>
<b>6.4 Relação do grau de aderência e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).....</b>	<b>87</b>
<b>6.5 Percepção do gestor quanto a aderência das unidades de controladoria da amostra à IN 01/2017 do TCM-CE.....</b>	<b>87</b>
<b>7 CONCLUSÃO.....</b>	
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	
<b>APÊNDICE A – ROTEIRO DO QUESTIONÁRIO APLICADO NA ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA.....</b>	
<b>ANEXO A – INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01 DE 2017 DO TCM-CE.....</b>	<b>102</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A preocupação com o controle municipal é uma tendência mundial, haja vista ser um importante instrumento de auxílio à gestão pública municipal, a partir do momento em que a mesma passa a auxiliar o município no exercício da administração pública, buscando atingir a eficiência, a eficácia e a economicidade, assegurando a transparência dos atos praticados pelo administrador público.

O Brasil tem vivido escândalos de corrupção, com desvios de recursos, danos ao erário, causando transtornos ao patrimônio público e prejuízos ao atendimento das políticas públicas, sendo o mais recente denominado pela Polícia Federal de “Operação Lava-jato”, a qual representa um conjunto de investigações e ações que visam cumprir mandados de busca e apreensão, prisões temporárias e preventivas e outras ações que se destinam a manter a moralidades dos atos públicos (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, 2018).

Dessa forma, observa-se que o Controle Interno tem um papel fundamental para auxiliar à Gestão Pública nesse processo, contribuindo para que proceda continuamente de forma legal, econômica, eficiente, eficaz, efetiva e transparente. O controle interno pode ser usado tanto de forma preventiva (redução dos riscos), detectiva (identificam violações e incidentes) ou corretiva (amenizam as violações e incidentes e melhoram os controles preventivos e detectivos), sendo que o ideal é que o gestor público dê ênfase à prevenção.

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 (2006) 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.

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.

Na metodologia buscou-se definir, de acordo com o ponto focal deste trabalho e os recursos informacionais que se fazem necessários para sua consecução: o tipo de pesquisa, a base de dados utilizada, a origem desses dados, o universo e a amostra, a forma de abordagem, o instrumento de coleta de dados e como estes dados serão analisados.

Nesse contexto, o extinto Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) editou a Instrução Normativa (IN) nº 01/2017 que regulamentou a criação, implantação, manutenção e a coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo Municipais.

Diante do quantitativo de municípios do Estado do Ceará e sua distribuição geográfica, optou-se pela delimitação do estudo à Região Metropolitana de Fortaleza-CE (RMF), a fim de transpor parte dos obstáculos na execução desta pesquisa.

Dessa forma tem-se como pressuposto que as Controladorias Municipais da Região Metropolitana de Fortaleza (RMF) não aderiram as regras impostas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE. Faz-se mister a necessidade do incremento de pesquisas que avaliem, na prática, questões que envolvam as controladorias municipais, bem como suas atividades desenvolvidas, sendo imprescindível uma análise avaliativa em relação à aplicabilidade dos conceitos teóricos consagrados nas legislações pertinentes ao tema.

Com base no exposto, esta pesquisa visa a responder a seguinte questão problema: Qual o grau de aderência das controladorias municipais da RMF às normas estabelecidas pelo órgão de controle externo?

Para tanto se estabeleceu como objetivo geral desta pesquisa avaliar o grau de aderência das Controladorias Municipais da RMF às regras estipuladas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE.

A fim de alcançar o objetivo geral proposto, estabeleceram-se como objetivos específicos: i) elaborar um *checklist* das atividades desenvolvidas pelas controladorias; ii) verificar as condutas das controladorias municipais, quanto às regras estipuladas na IN nº 01/2017 do TCM-CE mediante *checklist* elaborado pela autora.

A relevância acadêmica desse estudo justifica-se pela geração de contribuições que poderão permitir um diagnóstico da aplicação das normas do Controle Externo nos sistemas de controladorias municipais, podendo, assim, constituir-se como um instrumento de análise de outros segmentos da Administração Pública, objetivando, caso necessário, ajustar de modo adequado seus órgãos de controle, no que tange, principalmente, à IN nº 01/2017 do TCM-CE.

A estrutura desta pesquisa conta com esta seção introdutória na qual se abordou o contexto a qual esta pesquisa se insere, a justificativa para sua realização, o pressuposto que levou a elaboração da questão problema e o delineamento do objetivo geral e dos objetivos específicos que conduzirão à obtenção de resposta a questão problema.

Na segunda seção será abordado o referencial teórico na qual esta pesquisa finca bases doutrinárias e legais, contemplando conceitos, estrutura, características e funções acerca do Controle, da Controladoria na Administração Pública, com cinco subseções: Controle; Controle Interno; Controle Externo; Controle Social; Controladoria.

A terceira seção contempla o histórico, as atribuições, competências dos órgãos de Controladoria na Administração Pública do Estado do Ceará.

A quarta seção esmiúça a IN nº 01/2017 do TCM-CE com base nos aspectos nela alcançados: implantação, plano de ação, estrutura, corpo funcional, atividades desempenhadas, prazos e responsabilização pela não observância às regras da referida IN.

A quinta seção apresenta as características metodológicas empregadas na consecução desta pesquisa, com cinco subseções: tipologia da pesquisa; estratégia de estudo; coleta de dados; instrumentos de coleta de dados e tratamento dos dados coletados.

A sexta seção contempla a análise dos resultados mediante os dados coletados via roteiro da entrevista semiestruturada: frequência, média, categorização e demais técnicas metodológicas aplicáveis que permitam a inferência de conclusões.

A sétima seção apresenta as considerações finais acerca da pesquisa, se houve resposta à questão problema, alcance dos objetivos e quais conclusões pode-se inferir dos dados analisados assim como sugestões da autora acerca dos resultados da pesquisa realizada.



## 2 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para o entendimento do Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno (CONACI, 2010, p. 30) “a Controladoria é a função do controle interno que tem por finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental, para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua da qualidade do gasto público”.

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

Para Silva e Ramos (2015, p. 11) “Na administração pública, a qualidade foi inserida como meio para se atingir o princípio da eficiência, tendo por finalidade servir de parâmetro de valorização da gestão”.

No Brasil, o Sistema de Controle está, desde a sua origem, estreitamente relacionado com o controle contábil, financeiro, patrimonial, e do orçamento público, como previsto na Constituição Federal de 1988 em seu art. nº 70 “A fiscalização [...] será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder” (BRASIL, 1988).

Essa estreita relação foi consolidada na Lei nº 4.320 de 1964 nos incisos I, II e III do seu art. 75 que definiu os aspectos que devem ser considerados na fiscalização do Orçamento Público:

I – a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II – a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. (BRASIL, 1964).

Conforme o exposto na seção 1 deste trabalho, os três tipos de controle estão inseridos na estrutura do Sistema de Controle Brasileiro (SCI), conforme demonstrado na Figura 1.

Figura 1 – Sistema de controle brasileiro



Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Na Figura 1, o SCI brasileiro contempla o Controle Social, exercido pela sociedade, o Controle Externo exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio dos tribunais de Contas, e o Controle Interno, exercido pelos 3 (três) poderes.

Diante dessa estrutura do SCI brasileiro presente nas três próximas seções deste trabalho serão abordados os aspectos doutrinários e legais acerca do controle, do controle interno, do controle externo, do controle social, da controladoria e da controladoria na Administração Pública do Estado do Ceará.

## 2.1 Controle

No processo de crescimento e expansão das entidades, muitos proprietários passam a delegar o gerenciamento das suas entidades a funcionários os quais deviam zelar pelo patrimônio já constituído, em prol do seu crescimento e de sua continuidade, prática que segundo Peters (2007), vem sendo exercida há mais de 100 anos nas entidades.

Diante da delegação dessas atribuições de gestão para o alcance de seus objetivos e metas, é possível que a pessoa, a qual lhe foi delegado o gerenciamento e o fará em benefício dos interesses do proprietário, se desvirtue dos objetivos finais das suas atribuições e se distancie dos interesses da entidade em prol de seus próprios, sendo necessário, para evitar esse conflito uma constante prestação de contas do terceiro para com o proprietário a fim de evitar a desvirtuação, o que para Peters (2007, p. 27) se caracteriza quando: “[...] o agente recebe uma delegação de recursos [...] e tem, por dever dessa delegação, que gerenciar estes recursos mediante estratégias e ações para atingir objetivos [...], tudo isto mediante uma obrigação constante de prestação de contas”.

Essa relação pode gerar conflito de interesse, o qual foi denominado pela doutrina como conflito de agência e ocorre quando “[...] o bem-estar de uma parte – o proprietário – denominada principal, depende das decisões tomadas por outra, responsável pela gestão do patrimônio do principal, denominada agente” (BRASIL, 2011, p. 17), que pode passar a não mais exercer suas funções em benefício do principal, e sim em seu benefício ou de forma diferente da esperada e preconizada pelo principal.

Fatos como esses já foram evidenciados em diversas entidades, como exemplo em 2001: A Empresa americana ERON teve fraudes descobertas nos demonstrativos contábeis, os quais escondiam bilhões em dívidas; em 2009, a Empresa indiana Satyam teve receitas superdimensionados em seus relatórios; em 2018, a Petrobras, Empresa brasileira de capital aberto, majoritariamente público, foi condenada a reembolsar acionistas por esquema de corrupção revelado na “Operação Lava Jato” (OS 9 MAIORES..., 2017; VEJA FRAUDES..., 2018).

Esse mesmo cenário também ocorre na esfera pública, onde o Estado delega aos seus agentes (servidores, celetistas, terceirizados, contratados, empresas que atuam mediante a concessão de serviços públicos, empresas públicas etc) poderes de gestão, onde seus agentes atuam em nome do poder público, administrando seus bens e recursos em prol da coletividade.

Nesse cenário criou-se a necessidade do agente realizar a *accountability* perante aos proprietários, a fim de garantir que seus interesses e objetivos estejam sendo, de fato, implementados e alcançados.

Dessa forma a *accountability* para Silveira *et al.* (2012, p. 632):

implica em manifestar expectativas sobre os resultados a alcançar; monitorar e informar publicamente os progressos; usar informações para melhoria da performance; e trabalhar para alcançar resultados e vincular responsabilidades aos mesmos (responsabilização por desempenho).

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.

A forma de atuação do controle pode ser dividida em três momentos temporais: preventivo (futuro), concomitante (presente) e posterior (passado), podendo ser aplicado tanto ao setor privado como ao setor público (HARADA, 2010, p. 91).

No entendimento de Souza (2004, p. 506) o controle para o setor público é um:

Poder-dever de inspeção, registro, exame, fiscalização pela própria Administração, pelos demais poderes e pela sociedade, exercidos sobre conduta funcional de um poder, órgão ou autoridade com o fim precípua de garantir a atuação da Administração em conformidade com os padrões fixados pelo ordenamento jurídico.

Percebe-se no exposto a existência de três tipos de controle: o Controle Interno ou Controle Administrativo, o Controle Externo, e o Controle Social, os quais são amparados pela Carta Magna do Brasil em seus arts. 30, 70, 71 e 74 (BRASIL, 1988).

O diferencial primordial entre os tipos de controle elencados é o agente realizador do controle, de forma que, no Controle Interno, o agente que realiza as práticas de controle é parte da estrutura que sofre o controle. No controle externo, o agente está fora da estrutura que sofre o controle, assim como ocorre no controle Social.

Entretanto, o controle social, como o próprio nome denuncia, é exercido pela sociedade civil e o controle externo, aqui mencionado, é exercido por profissional da área de controle que atua para instituições públicas ou privadas.

### **2.1.1 Controle interno**

Para o *Committee of Sporsoring Organizations* (COSO), (2007, p. 132) e o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), o controle interno é como um conjunto coordenado de métodos e procedimentos que visam a proteção patrimonial, fidedignidade dos relatórios e informações contábeis, *compliance* com regulamentos e leis aplicáveis a entidade e as atividades que essa desempenha para a eficácia e eficiência das suas operações.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com intuito de harmonizar o entendimento acerca do tema com a doutrina internacional existente emitiu a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T) nº 16.8 de 21 de novembro 2008, a qual estabelece que o controle interno visa:

(a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 2).

A Lei nº 10.180 06, de Fevereiro de 2001, estabeleceu a estrutura do Controle Interno público, a qual atua sobre os Órgãos do Poder Executivo, sendo constituído pelo Órgão Central de Controle e os Órgãos Setoriais, os quais podem se subdividir em unidades setoriais e regionais, devendo obediência normativa as regras emanadas pelo Órgão Central de Controle, sem prejuízo a subordinação hierárquica à unidade administrativa, a qual integram e tem suas competências elencadas no art. 24 da referida Lei (BRASIL, 2001).

Para o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI, 2010), no que concerne ao Sistema de Controle Interno público, existem 4 linhas de defesas.

Na primeira linha, observa-se a existência de um caráter normativo e gerencial, já que os integrantes da entidade devem exercer suas funções e executar o orçamento de acordo com as regras e normas de contabilidades, estipuladas em lei, normativos e regras de conduta e ética profissional, são os chamados executores (unidades organizacionais e servidores de linha).

Na segunda linha, tem-se o Controle Interno Setorial organizado sob a forma de unidade, com respaldo para assessorar (*staff*), destacando-se as unidades responsáveis pela contabilidade, assessoria jurídica.

Na terceira, observa-se os sistemas de controle como conjuntos de sistemas para as diversas áreas de atuação da entidade que acumulam e geram informações, as quais interagem com os diversos atores da entidade, em círculos de controle entre as 3 esferas (municipal estadual e Federal), dando suporte informativo para melhor análise, monitoramento, acompanhamento e fiscalização das ações gerenciais e estratégicas.

Na quarta e última linha, é observado como Órgão Central de Controle Interno, tendo o papel de assegurar o devido funcionamento do SCI, emanando normativos técnicos e assessoramento, realizando a avaliação dos controles, *accountability*, gerenciamento dos riscos e identificação de oportunidades de melhoria.

Dessa forma é o Controle Interno um conjunto de métodos e procedimentos que visam a identificação e monitoramento dos riscos, de forma preventiva e concomitante a no que se referem a possíveis erros, fraudes e desvios, constituindo uma defesa para salvaguardar o patrimônio aos quais a entidade detém e objetivos que se propõem a cumprir e atingir, sendo o Controle Interno, conforme Borinelli (2006, p. 176) uma função das funções pela qual a controladoria se materializa dentro das organizações.

### 2.1.2 Controle externo

Diferentemente do Controle Interno, o agente que exerce o controle Externo não integra a estrutura organizacional do controlado, sendo na esfera privada melhor denominada de Auditoria Externa.

A existência do Controle Externo se justifica pelo fato da vinculação que o agente do controle interno tem com a entidade (vinculação funcional e financeira), podendo vir a comprometer sua acurácia e independência, para tanto Attie (1992, p. 55) ressaltam as diferenças nos trabalhos desses dois agentes conforme Quadro 1:

Quadro 1 – Agente interno vs agente externo

<b>Agente Interno</b>	<b>Agente Externo</b>
Concomitante, preventivo	Posterior
Constante	Periódico
Com vínculo com a gestão	Sem Vínculo com a gestão
Checa o controle interno com foco em seu cumprimento e melhoria	Checa o controle interno com foco na extensão e fidedignidade das demonstrações Financeiras

Fonte: Elaborado pela autora (2018) com base em Attie (1992, p. 55).

A Legislação que rege o Controle Externo na Administração Pública, por meio da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, em seu art. 75, o qual prevê o controle orçamentário nos aspectos da legalidade, conformidade e alinhamento com o planejamento traçado (BRASIL, 1964).

O art. 71 da CF/88 determina que o Controle Externo está a cargo do Poder Legislativo: “O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]”, métrica aplicável a esfera federal que se estende para as esferas estadual e municipal.

Dessa forma, o Congresso Nacional realiza o controle externo com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), as Assembleias Legislativas, por sua vez dentro da sua

jurisdição, realizam o controle externo com o auxílio dos Tribunais de Contas Estaduais, e as Câmaras Municipais realizam o controle externo na esfera municipal com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Municípios (órgão estadual – existente em apenas 3 estados do Brasil: Bahia, Goiás e Pará. Existindo o Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, e do Município de São Paulo (ambos são órgãos Municipais) instituídos antes da vedação do §4º do art. 31 da CF/88.

A prerrogativa do Controle Externo é de exercer conforme o art. 70 da CF/88:

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 [...]. (BRASIL, 1988).

Percebe-se que a atuação do Controle Externo aborda todos os 3 poderes (Executivo, Judiciário e Legislativo), tendo com principal atividade a de apreciar as contas do Presidente, Governador e dos Prefeitos, sendo o julgamento dessas contas realizado pelos representantes das casas legislativas de cada esfera, conforme consta no inciso I do art. 71 da CF/88.

Entretanto o Controle Externo possui, conforme inciso II do art. 71 da CF/88, função julgadora no que tange aos atos dos administradores de bens públicos e recursos da administração direta ou indireta – inclusive sociedade e fundações instituídas pelo poder público – ou qualquer pessoa que resulte em prejuízo ao erário público.

Em 2014 e 2015, o controle externo ganhou grande destaque no cenário político nacional e internacional quando o TCU, pela primeira vez desde 1937, rejeitou as contas presidenciais de Dilma Rousseff, decisão que teve grande influencia no processo de *impeachment* que abriu margem para o exercício Controle Social por meio da participação popular e dos representantes da sociedade nas casas legislativas, o que culminou na destituição da então presidenta do seu cargo em agosto de 2016.

### **2.1.3 Controle social**

O Controle Social é o exercido pelo cliente dos serviços públicos, a população, a qual pode se personificar sob a forma de Conselhos de Políticas Públicas, Sindicatos,

Associações, Cooperativas ou diretamente pelo cidadão, sendo que para Gurgel e Justen (2013, p. 358-375), a Carta Magma de 1988, também chamada de Constituição Cidadã:

[...] que fez emergir com expressividade a ideia da participação popular e do controle social, na acepção de controle do aparelho público pela sociedade civil, por meio de variados meios. o controle social, *lato sensu*, nasce, [...] do questionamento à efetividade da democracia representativa.

Nessa relação de Estado-sociedade, a Constituição Federal de 1988 é conhecida como uma constituição democrática, pois elenca em vários trechos, a importância da participação popular e da sociedade civil em suas várias formas de representação, para a adequada condução das políticas públicas, seja no planejamento, fiscalização e controle.

Como exemplo dessa importância, tem-se na CF/88: o art. 29, inciso XXI: Cooperação das associações no planejamento municipal e o art. 194, inciso VII: participação da população na administração e decisões acerca da seguridade social.

Nesse sentido, infere-se que o controle social anda lado a lado com a participação social, a qual pode ser realizada por meio de quatro formas conforme reconhece o Senado Federal: Projetos de Lei, Sugestões Legislativas, pelo portal *e-cidadania* e em forma de consulta.

Os projetos de lei de iniciativa popular tem como requisito um percentual mínimo de 1% de apoio (assinatura) da população brasileira, contemplando eleitores de no mínimo 5 Estados do Brasil, num percentual mínimo de 0,3% dos eleitores desses Estados.

As sugestões legislativas devem ser oriundas de órgão de classe, sindicatos e entidades civis organizadas à Comissão de Direitos Humanos (CDH) e com a Participação Legislativa no Senado.

Por meio do portal *e-cidadania*, disponibilizado no sítio do senado, o cidadão pode sugerir projeto de lei, com no mínimo 20 mil apoiadores, que segue à CDH para análise de possível transformação em projeto de lei, além de participar de audiências públicas e acompanhar o orçamento brasileiro.

As consultas à população são realizadas sob a forma de referendo ou plebiscito, sendo o referendo para uma lei já aprovada e o plebiscito para uma futura lei.



Além desses, a Lei nº 10.257 de 10 de julho 2001 denominada de Estatuto da Cidade, elenca em seu art. 44, como obrigatória, a participação popular por meio do Orçamento Participativo, para a aprovação dos instrumentos do Orçamento Municipal: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) pela Câmara Municipal.

Dessa forma, o Orçamento Participativo é um mecanismo pelo qual o cidadão tem espaço para debater e decidir juntamente com os gestores as prioridades de obras e serviços prestados à população, corroborando os preceitos do inciso XXI do art. 29 da CF/88.

O Estatuto da Cidade também reforça a importância da participação popular mediante o exercício do Controle Social (direto) em seu art. 45:

Os organismos gestores das regiões metropolitanas e aglomerações urbanas incluirão obrigatória e significativa participação da população e de associações representativas dos vários segmentos da comunidade, de modo a garantir o controle direto de suas atividades e o pleno exercício da cidadania. (BRASIL, 2001).

Dessa forma, o controle social seria então uma sexta forma de participação popular do cidadão na vida política e fiscal do país. No Brasil esse tipo de controle é exercido por meio da participação popular sob a forma de denúncias recebidas pelos setores de Ouvidoria dos órgãos públicos, além do Ministério Público Federal e Ministérios Públicos Estaduais, os quais podem receber denúncias de desvios de recursos públicos ou má conduta dos agentes públicos e podem mediante, prévia análise, solicitar a atuação dos órgãos de Controle para averiguação da denúncia, conforme previsto na CF/88 nos artigos 127 e 129 – em todos seus incisos, principalmente os II e VIII.

## **2.2 Controladoria**

A partir de teoria americana e da teoria italiana acerca da ciência contábil, pode-se estabelecer e entender a evolução do que existe atualmente como Controladoria, destacando-se, assim, duas abordagens: a controladoria como ramo de conhecimento ou ciência e a controladoria como órgão, unidade ou setor administrativo.

Para o americano Glautier (1977, p. 30-38), destacam-se na raiz dessa temática as teorias da decisão, da Mensuração e da informação, as quais compõem a base da teoria contábil, que na abordagem americana configuram-se como uma ferramenta administrativa.

Iudicibus (1980, p. 24) traçou uma relação entre a escola italiana e a escola americana com a controladoria: a primeira relaciona-se com a controladoria por meio da preocupação de exercer controle dos eventos econômicos, enquanto a segunda se relaciona com a controladoria por meio prover processos de informação e comunicação de natureza econômica.

Para Padoveze (2016, p. 4-5) a escola Italiana, de forma mais abrangente acata o enfoque da Controladoria como ramo de conhecimento, enquanto a escola Americana trata a contabilidade, e conseqüentemente os seus desdobramentos ou aprofundamentos- abrangendo a controladoria, como mera ferramenta administrativa.

Na teoria da contabilidade italiana defendida por Mosimann *et al.* (1993, p. 96) a controladoria:

[...] pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Econômica, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Essa linha de raciocínio enseja conferir à Controladoria status de ciência autônoma, mesmo que se utilize em quase sua totalidade das informações, do presente passado e futuro, geradas pela Contabilidade.

Com base na doutrina pesquisada sobre os aspectos conceituais da Controladoria é apresentado um resumo acerca das conceituações iniciais que envolvem a controladoria.

Quadro 2 – Resumo conceitual da controladoria

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

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Pode-se dizer então que a Controladoria é exercida pelos *controllers/comptrollers*, o qual a realiza mediante análise de toda a entidade e os eventos econômicos que lhe envolve, cuja missão visa a otimização dos resultados e continuidade da entidade, e qual se concretiza por meio do alcance dos seus objetivos, os quais estão alinhados com a missão e com os objetivos da entidade.

Padoveze (2016, p. 3) propõe que a Controladoria seja tratada como uma ciência fruto da evolução da ciência contábil, um aperfeiçoamento, pois “à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da ciência contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades.” Esta abordagem também é defendida por Garcia (2003, p. 67) o qual vê estreita base da controladoria com a Teoria da Contabilidade.

Apesar de Padoveze (2016, p. 31) propor a abordagem da controladoria como ramo de conhecimento, o mesmo autor, aceita a ideia da controladoria como unidade, setor, órgão ou departamento: “Controladoria é a unidade administrativa dentro da empresa que, por meio da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa”.

Da mesma forma Mosimann *et al.* (1993, p. 85) aborda a ideia da Controladoria como “órgão administrativo com missão funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa”.

### **2.5.1 Funções da controladoria**

A doutrina e seus diversos autores tratam as funções de controladoria com estreita relação com as atividades do *controller*, fato compreensível já que este é a pessoa que exercita a controladoria.

Apesar dessa forte ligação da Contabilidade com a Controladoria não há que se confundi-las, como observou Martin (2002, p. 7), pois apesar da estreita relação, ambas possuem diferenças as quais criam a necessidade que as unidades de Contabilidade e Controladoria sejam distintas entre si conforme exposto no Quadro 3.

Quadro 3 – Unidade de contabilidade vs unidade de controladoria

	<b>Unidade de Contabilidade</b>	<b>Unidade de Controladoria</b>
<b>Visão</b>	Voltada para os fatos Internos, de caráter verificável, oneroso e visem à manutenção do capital	Voltada para o ambiente externo, a fim de auxiliar o julgamento dos gestores para a criação de valor, e retorno adequado
<b>Tempo</b>	Registra fatos realizados no passado, de forma objetiva, que sejam tangíveis (reais) e certos.	Elabora previsões futuras com potencial realização, por isso intangíveis e que representam algum tipo de risco.
<b>Demonstrativos Financeiros</b>	Elaborados passivamente para atender principalmente público externo, com detalhes padronizados, descritivos, precisos	Elaborados de forma proativa com finalidade específica para auxílio de determinada análise ou investigação relevante, para obtenção de desempenho competitivo
<b>Ambiente de Negócios</b>	Atua de forma insensível a esse ambiente	Relaciona-se com o ambiente de negócios como uma consciência Estratégica

Fonte: Elaborado pela autora com base em Martin (2002, p. 7).

Nessa lógica Siqueira e Soltelinho (2001, p. 68) elenca como atividades do *controller*: planejamento para o controle, relatórios e interpretação, avaliação e assessoramento, administração tributária, relatórios para o governo, proteção de ativos e avaliação econômica (capacidade de trabalhar com cenários).

Para Oliveira (2014, p. 24) são funções de Controladoria:

Mensuração do realizado; Mensuração do Planejado; Sistema de simulação; Avaliação de resultados e desempenhos; Estruturação de modelos decisórios; Gestão dos sistemas de informação econômico-financeiros; Análises e estudos econômicos; Resultado econômico otimizado.

Entretanto, para Martin (2002), a controladoria tem suas funções pautadas em dois segmentos: Contabilidade Fiscal e Contabilidade Gerencial

Para tratar sobre as atividades/funções da Controladoria será acatando neste trabalho a lógica de Borinelli (2006, p. 156) o qual identifica as funções da Controladoria sob a relação que esta mantém com as etapas: Planejamento estratégico e Operacional, Orçamento, Execução, Controle, Medida Corretiva e Avaliação de desempenho

Para Padoveze (2016) o planejamento é a etapa na qual se traça um plano para alcançar uma situação desejada no futuro. Sendo o planejamento estratégico a premissa do processo de gestão. Já o planejamento operacional é a realização do planejamento estratégico. Borinelli (2006, p. 157) ressalta que o planejamento estratégico visa traçar estratégias a longo prazo, enquanto o operacional está para o curto prazo.

Dessa forma são funções da controladoria, sob o enfoque do Planejamento, e elencadas por 3 (três) autores, ou mais, conforme evidenciado por Borinelli (2006, p. 142-152): participar da elaboração, de forma ativa, junto com os demais gestores nas decisões sobre os objetivos e as diretrizes estratégicas; coordenar o processo de elaboração do planejamento das áreas da entidade (planejamento operacional); consolidar os planos das áreas a fim de gerar um plano integrado e que contemple toda a entidade; e assessorar os gestores e as diversas áreas por meio de suporte informacional contábil, econômico, financeiro e operacional.

O orçamento é a peça financeira para implantar os planos traçados para o determinado período. (FREZATTI, 2006, p. 44), podendo este ser elaborado com base em tendências, ou de base zero, e que ao longo do período para qual foi elaborado seja estático ou flexível.

Novamente encontra-se uma séria de funções à controladoria relativas ao orçamento embora haja um consenso no que se refere ao papel da controladoria como consolidadora dos orçamentos das áreas.

Dessa forma, conforme a revisão da literatura na tese de Borinelli (2006, p. 157) as funções da Controladoria pertinentes ao Orçamento da entidade visam exercer o coordenar o processo de elaboração do orçamento, assessorando as diversas áreas na elaboração dos seus orçamentos e realizar a consolidação os orçamentos das diversas áreas em uma única peça, além de avaliar se os orçamentos das áreas estão alinhados com o planejamento financeiro, tático e operacional traçado.

A execução trata-se da etapa na qual os produtos são gerados, mediante o consumo de recursos os quais foram pensados no planejamento e inclusos no orçamento (OLIVEIRA, 2014, p. 94).

Nesse sentido, é função da controladoria mediante a fase de execução oferecer auxílio as áreas quanto a aplicação de seus recursos, dar suporte a gestão e suas diversas áreas quando a implantação dos seus projetos, coordenar por meio do fornecimento de informações, os gestores, em suas diversas áreas, para alcançarem seus objetivos (aspecto micro) e por meio destes, conseqüentemente alcançar os objetivos da empresa (aspecto macro) (BORINELLI, 2006, p. 158).

Conforme as conceituações sobre controle contidos nas subseções 2.1, 2.2, 2.3 e 2.4 deste trabalho a Controladoria tem, por meio do *controller*, a responsabilidade pelo exercício do controle como, o qual deve exercê-la mediante imparcialidade e independência sobre os controlados.

Esse controle permeia todas as demais etapas e gera informações que integram todas as etapas, criando assim uma rede cíclica de informações.

O controle tem como foco garantir que as ações da entidade visem o alcance dos seus objetivos, de forma eficaz e eficiente, sem desvios, e se estes forem identificados, possam ser corrigidos.

Portanto são funções da Controladoria em relação ao controle conforme Borinele (2006, p. 167): exercer o Controle, inclusive o controle orçamentário, de forma eficaz e eficiente, revisando periodicamente o sistema de controle utilizado; coordenar o processo de controle a fim de gerar informações mediante confronto do que foi realizado face ao que foi planejado; identificar possíveis desvios na realização do planejado, apontando responsáveis, solicitando soluções destes desvios aos gestores.

A etapa de medidas corretivas é uma consequência do exercício do Controle, e serve para conter e corrigir desvios que possam ocorrer durante a fim de garantir a execução do plano traçado.

É relevante destacar que há uma discussão sobre o papel na controladoria e o *controller* quanto a proposição das medidas conforme destacou Borinelli (2006) em sua tese, na qual evidenciou-se que alguns autores consideram que não cabe a controladoria a proposição de medidas corretivas, mas sim monitorar a implementação de tais medidas, enquanto outros autores afirmam que de fato prerrogativa da controladoria a proposição das medidas corretivas.

Diante do exposto é função da Controladoria identificar a necessidade de medidas corretivas, de acordo com a integração que esta mantém com as diversas áreas da entidade, assim como monitorar a implementação dessas medidas, avaliando o impacto que essas medidas podem gerar no plano da entidade (BORINELLI, 2006, p. 168).

Para se proceder a avaliação de desempenho Borinelli (2006, p. 168) identifica que a ordem de fatores cruciais: 1º estabelecimento de regras a serem seguidas; 2º mensuração (aspecto quantitativo); 3º avaliação qualitativa do que foi alvo de mensuração.

Mediante a realização desses 3 passos pode-se então proceder a avaliação de desempenho que “[...] refere-se à análise das contribuições das áreas e das atividades sob responsabilidade dos gestores” (OLIVEIRA, 2014, p. 62).

Alheio a discussão doutrinária acerca de ser ou não papel da controladoria o de proceder a avaliação e julgamento do desempenho, o presente trabalho mantém a métrica de adotar as funções de controladoria relativas à avaliação de desempenho sobre a ótica de Borinelli (2006, p. 172): auxiliar na escolha dos parâmetros dos indicadores a serem utilizados como medida de desempenho; realizar a mensuração do desempenho; fomentar os gestores e os responsáveis pelas diversas áreas da entidade com informações úteis e participando do processo de avaliação por meio de opiniões, para que aqueles procedam a avaliação do desempenho; fomentar os gestores e os responsáveis pelas diversas áreas da entidade com informações úteis para que estes procedam o julgamento do desempenho.

Para Oliveira (2014, p. 36-37) a gestão constitui-se dos processos da entidade na sua condução para o alcance da missão, por meio dos seus objetivos, os quais permeiam o planejamento, a execução e o controle das ações, e é executada com base em um modelo de gestão, o qual tem um caráter abstrato, define os valores e as crenças adotadas pela entidade, e norteia as decisões dos seus gestores.

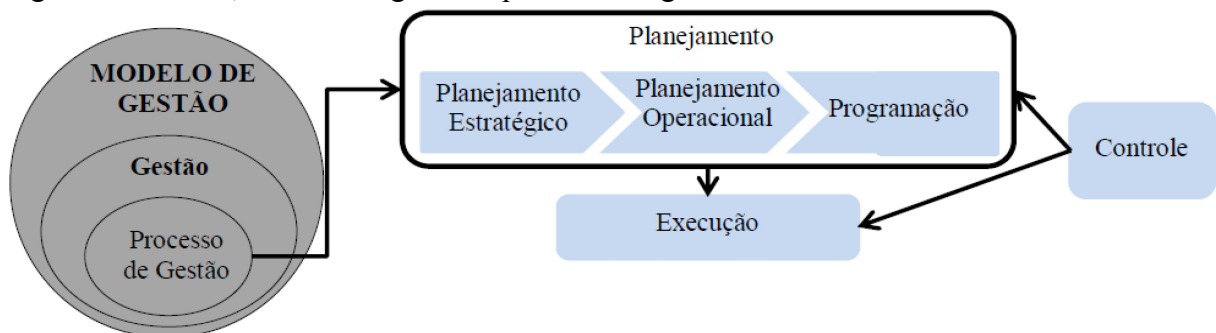
Mediante dessa delimitação, e apoiando-se no método de determinação das funções da Controladoria desenvolvido por Borinelli (2006), entende-se que as funções da controladoria que impactam no processo de gestão, são as relacionadas na subseção 2.5.1 e suas subseções.

Para definir um modelo de gestão é necessário, segundo Padoveze (2016, p. 25), criar uma estrutura que leve em consideração na sua concepção: como será realizado o planejamento, a execução e o controle, como será avaliado o desempenho das áreas e dos gestores, se o processo de decisão será centralizado ou descentralizado e como é o comportamento (perfil) dos gestores que compõe o quadro da entidade.

Estes aspectos são relevantes no que tange a controladoria, pois conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2015) esta deve estar alinhada com base no modelo de gestão empregado na entidade.

Diante do exposto identificam-se 3 (três) conceitos: modelo de gestão, sistema de gestão e processo de gestão (processo decisório), os quais são distintos e interligados, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 – Gestão, modelo de gestão e processo de gestão



Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Dentro desta distinção a controladoria é veículo de interação e fornecimento dos recursos (matéria-prima) sob a forma de informação útil ao processo de gestão.

Para Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001) o processo de gestão subsidia a participação da controladoria no planejamento a fim de induzir a melhor tomada de decisão pelos gestores sob as áreas de sua responsabilidade.

Conforme Padoveze (2016, p. 86-87) a relação da Controladoria com a fase do planejamento, caracteriza a Controladoria Estratégica, na qual o *controller* é agente estrategista organizacional da entidade. Nessa etapa a controladoria preocupa-se com em identificar o setor que a entidade atua, os seus competidores, os produtos por ela ofertados, o perfil dos clientes, se o porte da entidade esta adequado para seu propósito em longo prazo, qual a rentabilidade esperada e quanto se espera de valor agregado para seus acionistas.

Para realizar o exposto por Padoveze (2016) faz-se necessário uma análise de *Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats* (SWOT) para gerar dados que deem suporte a controladoria de auxiliar, influenciar e participar com os gestores no plano estratégico.

Quando na fase de Execução a Controladoria serve como garantidora que os planos sejam seguidos e postos em prática, mediante as regras estabelecidas a fim de obter a



eficácia com eficiência, usando os recursos destinados a fim de gerar os produtos e serviços esperados.

Já na etapa de Controle, a controladoria exerce papel de acompanhar o processo de execução e planejamento, ou seja, a etapa do controle se faz presente durante a etapa de planejamento e execução, sendo, portanto, uma constante.

É importante destacar as distinções apontadas por Borinelli (2006) entre a unidade de Controladoria, Controle Interno e Auditoria Interna como consta no Quadro 4.

Quadro 4 – Controladoria vs controle interno vs auditoria

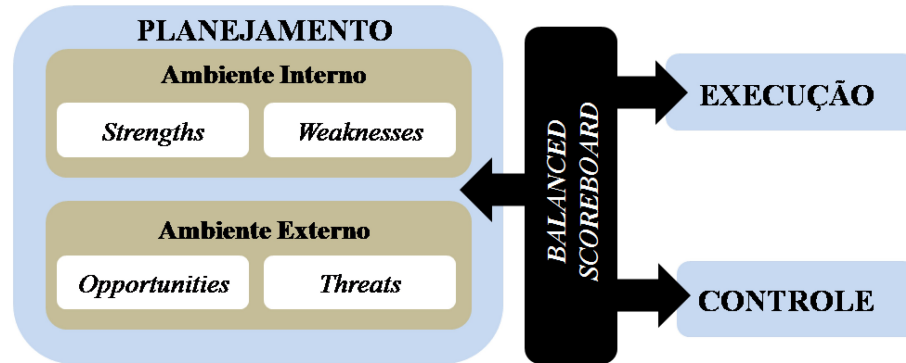
<b>Controladoria</b>	<b>Controle Interno</b>	<b>Auditoria Interna</b>
Consolidar dados para suprir demandas dos gestores no processo de gestão e demais responsabilidades da Controladoria	Propiciar a conformidade, fidedignidade precisão dos relatórios; aderência a normas; salvaguarda de patrimônio.	Avaliar os controles internos
	Pode estar inserida dentro da estrutura da Controladoria ou fora desta conforme evidenciado por Borinelli (2006, p. 274)	Ideal, e é práxis evidenciada por Borinelli (2006, p. 274) que esteja fora da estrutura da Controladoria

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Borinelli (2006, p. 274) relata que mesmo que as atividades de controladoria envolvam o controle interno e a auditoria interna, há a necessidade de segregar estas funções das demais executadas pela controladoria, o que em sua tese foi evidenciado ser essa a prática usual das entidades, principalmente no tocante as atividades de auditoria interna quando evidenciou que em menos de 3% das entidades com unidade de controladoria implantada realizavam atividades de auditoria interna, enquanto 50% realizavam atividades de controle interno.

Destaca-se que na etapa de Execução e Controle que envolvem o processo de gestão, Padoveze (2016) aponta como ferramenta a ser utilizada pela Controladoria o *Balanced Scorecard*, o qual permite unir a visão estratégica com as fases de execução e controle, com base em indicadores financeiros, indicadores sobre os clientes e indicadores acerca do aprendizado e crescimento, demonstrado na Figura 3.

Figura 3 – Conexão: planejamento, execução e controle



Fonte: Elaborada pela autora (2018) com base em Padoveze (2016).

Com base no exposto e corroborando Oliveira (2014) tem-se no Quadro 5 um resumo da relação da controladoria com o processo de gestão, subdividido nas etapas relacionadas.

Quadro 5 – Controladoria no processo de gestão

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

Fonte: Adaptado pela autora (2018) a partir de Oliveira (2014, p. 102).

Ressalta-se que a realização das atividades e funções da Controladoria no processo de gestão e além dele, é necessário que a unidade de Controladoria esteja munida de artefatos que possibilitem a execução dos seus trabalhos, como a análise SWOT e o *Balanced Scoreboard* (BC), mencionados por Padoveze (2016) e tantos outros elencados na doutrina, conforme evidenciou Borinele (2006) em sua tese.

Tais artefatos incluem desde métodos de critério e sistemas de custeio, Métodos de avaliação de medidas de desempenho, Filosofias e modelo de gestão, os quais devem ser definidos visando o bom desempenho das atividades do *controller* e da unidade de Controladoria, para que esta possa alcançar seus objetivos e atender as necessidades da gestão.

Após o início das rotinas de Controladoria, mediante a realização de suas atividades com o uso dos vários artefatos que melhor se adequam à proposta da entidade instaura-se um movimento cíclico de informações.

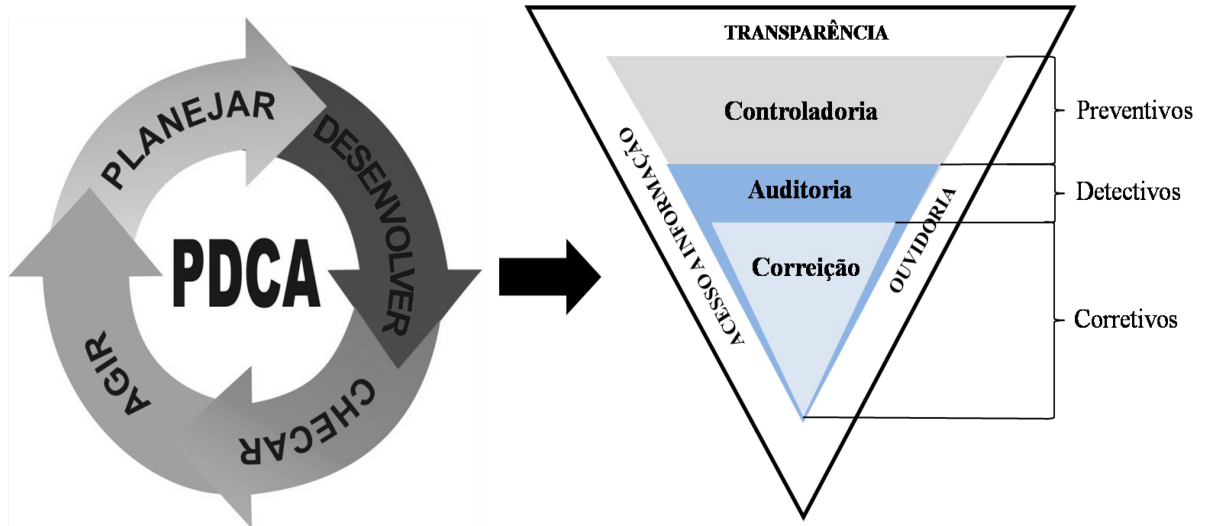
É esse ambiente cíclico de informações o qual se retroalimenta continuamente, gerando dados e *feedbacks* necessários que conforme Figueiredo e Caggiano (2004) tem como missão maior a continuidade da entidade.

### 3 ÓRGÃOS DE CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO ESTADO DO CEARÁ

A estrutura do Sistema de Controle no estado do Ceará foi elaborada mediante a integração das ações de planejar, desenvolver, checar e agir, com transparência, acesso à informação e ouvidoria, consolidados pelos órgãos que exercem a controladoria, a Auditoria e a Correição, os quais exercem respectivamente ações preventivas, ações de detecção, ações de correição (CEARÁ, 2018, p. 3-8).

A Figura 4 ilustra as bases conceituais envolvidas na formulação do Sistema de Controle do Estado do Ceará.

Figura 4 – Sistema de controle no estado do Ceará



Fonte: Adaptado pela autora (2018) a partir de Ceará (2018, p. 3-8).

Conforme a estrutura explicitada na Figura 1 da seção 2 deste trabalho detalha-se que dentro de cada um dos três níveis da administração pública, Federal, Estadual e Municipal, existe a especificação de órgãos de controle, sendo a responsabilidade de ação no nível estadual relatada na seção IX do Capítulo I do Título IV da CF/88 – os quais devem ser aplicados na esfera estadual por similaridade, conforme expresso no art. 75 da CF/88:

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”.às regras aplicadas na esfera do Controle exercido pela União. (BRASIL, 1988).

No nível municipal prerrogativa encontra-se no art. 31 da CF/1988 “A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei”.

Nessa métrica, o sistema de Controle do estado do Ceará e de seus municípios, possui na sua composição o TCE-CE, que absorveu em meados de 2017 os servidores e atribuições do extinto TCM-CE, e o órgão de controle interno estadual é a Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE-CE).

### **3.1 Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE-CE)**

A CGE-CE tem como missão conforme o Decreto Estadual nº 32.070 de 2016 “assegurar a adequada aplicação dos recursos públicos, contribuindo para uma gestão ética e transparente e para oferta dos serviços públicos com qualidade” (CEARÁ, 2016).

As competências da CGE-CE encontram-se na Lei nº 13.875, de 07 de fevereiro de 2007, alterada pelo Decreto Estadual nº 32.020/2016 das quais destacam-se:

III – consolidar o Sistema de Controle Interno, por meio da melhoria contínua da estratégia, dos processos e das pessoas, visando a excelência da gestão; IV – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do estado; VI – realizar o acompanhamento da execução da receita e da despesa e a fiscalização da execução física das ações governamentais; 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. (CEARÁ, 2016 ).

Percebe-se que diante da doutrina apresentada, tocante a esfera privada, diferente do que foi observado por Borinele (2006) em sua tese, a CGE-CE possui na sua estrutura, e realiza atividades de Auditoria.

Além desse aspecto, o *roll* de atribuições institucionais da CGE-CE compreende o acompanhamento da execução do orçamento, consolidado e realizando atividades de controle Interno, exerce a avaliação de resultados, ou seja, tem papel claro e ativo no nas etapas da execução e controle do processo de gestão.

Dentre as atribuições pertinentes a etapa de planejamento, não foi observada uma atribuição direta, mas atribuições ligadas ao assessoramento da gestão do Governo do Estado conforme o art. 2º do Decreto Estadual nº 32.070/2016 que se relacionam com a etapa do planejamento no processo de gestão:

X – prestar assessoramento às instâncias de governança do Poder Executivo Estadual, em assuntos relacionados à eficiência da gestão fiscal e da gestão para resultados; XII – produzir e disponibilizar informações estratégicas de controle ao Governador e às instâncias de governança do Poder Executivo Estadual. (CEARÁ, 2016).

Além das atribuições relatadas, observa-se a existência de atividades de fomento ao controle social conforme consta nos incisos do art. 2º do Decreto Estadual nº 32.070/2016:

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; XXII – 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. (CEARÁ, 2016).

A CGE-CE é portanto o órgão representativo da Controle Interno dentro do sistema de controle preconizado pela CF/88 em seu art. 74 no âmbito da esfera do Estado do Ceará, o qual exerce suas atribuições sobre todos os entes e órgãos estaduais do Poder Executivo, e detentores de recursos públicos estaduais, mesmo que estes sejam entidades do direito privado.

### **3.2 Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE)**

O TCE-CE foi instituído em 1935, tendo tido suas atividades interrompidas em 1939 e em 1946, e desde agosto de 1946 tem mantido suas atividades sem novas interrupções, consolidando sua institucionalização em 1948 com a publicação da sua primeira Lei Orgânica que veio a definir sua estrutura inicial.

A missão do TCE-CE, conforme sua identidade organizacional divulgada em seu sítio eletrônico, é de “Ser guardião dos recursos públicos estaduais, contribuindo para o aprimoramento da governança e da gestão pública em benefício da sociedade” sendo sua função exercer o controle externo no Sistema de Controle Estadual, e conforme art. 1º e 5º da Lei nº 12.509 de 1995 tem jurisdição sobre:

Art. 1º – Ao Tribunal de Contas do Estado, órgão de Controle Externo, compete, nos termos das Constituições Federal e Estadual:

I – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos das unidades administrativas dos Poderes do Estado e do Ministério Público e das entidades da administração indireta, incluídas fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Estadual, bem como as contas daquelas que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade que resulte dano ao erário [...]

Art. 5º – A jurisdição do Tribunal abrange:

I – qualquer pessoa física, órgãos ou entidades a que se refere o inciso I do Art. 1º desta Lei, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assumam obrigações de natureza pecuniária, (CEARÁ, 1995 ).

No ano de 2017 o TCE-CE absorveu as atribuições e servidores do extinto TCM-CE em 8 de agosto de 2017, o qual era responsável pelo controle externo com atribuições similares às do TCE-CE, mas atuando na esfera municipal.

Dessa forma a atual jurisdição do TCE-CE abrange, o exposto no Art. 5º da sua lei orgânica – na esfera do Governo do Estado do Ceará, acrescida de todas as prefeituras do estado e sua administração direta e indireta, fundações e sociedades instituídas conforme o Artigo 1º da Lei Orgânica nº 12.160 de 1993 do extinto TCM-CE.

Dentre as atribuições do TCE-CE, juntamente com as absorvidas do extinto TCM-CE conforme suas Lei Orgânicas nº 12.509/95 e nº 12.160/93 respectivamente, destacam-se: a apreciação e julgamento das contas do Governador dos prefeitos e demais administradores de recursos públicos Estadual e Municipal; a emissão de parecer prévio das contas dos prefeitos dos municípios do estado do Ceará; a aplicação sanções nos casos de desvios; a prestação de informações para a Assembleia legislativa e Câmara Municipais; a decisão sobre denúncias e consultas que lhe sejam encaminhadas.

É importante frisar que a Emenda Constitucional Estadual nº 92 de 16 de agosto de 2017 estabeleceu enquanto o TCE-CE apresenta ao Poder Legislativo proposta de sua nova Lei Orgânica, continuam a vigorar em todos seus termos e efeitos as leis nº 12.509/95 e nº 12.160/9 (CEARÁ, 2017).

O TCE-CE atua perante os três poderes do estado: Executivo, Legislativo e Judiciário, e tanto a CGE-CE e quanto o TCE-CE contam com atribuições de fomento do controle social. No âmbito da CGE-CE esse fomento ao Controle social consta nos incisos XVIII e XIX do art. 1º do Decreto nº 29.730 de 2009:

XVIII. criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos do orçamento do Estado, contribuindo para a formulação de políticas públicas; XIX. promover a articulação entre a sociedade e as ações governamentais em consonância com a política de ouvidoria do Estado. (CEARÁ, 2009, p. ).

Já no âmbito do TCE-CE o inciso XV do art. da Lei Orgânica nº 12.509 de 1995 aborda o controle social dentro do TCE-CE:

XV – decidir sobre denúncia que seja encaminhada por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, na forma prevista nos Arts. 56 a 59 desta Lei; XVI – decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência, na forma estabelecida no Regimento Interno. (CEARÁ, 1995, p. ).

Percebe-se que dentro do Sistema de Controle estadual, coexistem os três tipos de Controle (interno, externo e social), e que tanto a CGE-CE como o TCE-CE exercem funções de controladoria relacionadas as fases do Planejamento, Execução Orçamentária, Controle, Avaliação de resultado, Auditoria, Ouvidoria e Correição.

### **3.3 Controladoria na esfera municipal sob o contexto dos municípios cearenses**

O Estado do Ceará, conforme a último estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), referente ao ano de 2017, possui 184 municípios, os quais conforme artigo 30 da CF/1988 são responsáveis por executar atividades para a população no que tange a:

III- instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV- criar, organizar e suprimir Distritos, observada a legislação estadual; V- organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; VI- manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VII- prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; VIII- promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; IX- promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual. (BRASIL, 1988, p. ).

Slomski (2005) ressalta que esse *roll* de atividades desempenhadas pelos municípios são de dois tipos: as atividades-meio, e as atividades fins.



De forma que os controles estão inseridos nas atividades-meio, as quais dão o devido suporte para a realização das atividades fins.

As atividades-meio têm o objetivo de assegurar os controles internos da administração pública mediante funções de assessoramento e chefia e os serviços auxiliares. Já as atividades fins têm como objetivo assegurar os serviços caracterizados como essenciais, complementares e públicos, cuja finalidade é a de promover o bem-estar social da coletividade [...]. (SLOMSKI, 2005, p. 366).

No nível municipal a origem dos recursos públicos dos quais estes entes federativos detêm para praticar suas políticas públicas (gastos) e exercerem suas atividades-meio e fim advêm de: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), Imposto sobre propriedade predial Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Transferências federais, transferências estaduais, Fundos, Dívida Ativa.

Em grande parte dos municípios brasileiros a arrecadação própria não supre as necessidades de gastos para atender as demandas da população, o que os tornam dependentes dos repasses federais e estaduais, o que enseja diante de tal dependência de escassez dos recursos oriundos da arrecadação própria, que o planejamento para uso desses recursos seja pensando e executado da melhor forma possível, necessitando para isso o devido controle de todo este processo (RANKING..., 2016).

Soma-se a esse contexto a observação de Cavalcante, Peter e Machado (2011, p. 3) na qual a esfera municipal passou a ter maior preocupação com o quesito controle, e por consequência, com o planejamento e a execução dos gastos, a partir do ano de 2000 com a publicação da Lei nº 101/2000 chamada de Lei Responsabilidade Fiscal (LRF) que inovou conferindo percentuais limites para uma série de rubricas das contas públicas municipais, além de prever sanções para os municípios que ultrapassem os limites estipulados, o que dificultaria ainda mais a condução da gestão pública desses municípios.

Diante dessa realidade “é fundamental que o gestor tenha um profundo conhecimento das demandas de seu município, da sua realidade local e regional, o cenário político, atuando com competência para planejar estrategicamente suas ações” (COSTA JÚNIOR, 2014, p. ).

Para conferir o devido amparo ao gestor na melhor condução das políticas públicas e gestão dos recursos disponíveis a fim de dirimir as desigualdades sociais locais, Slomski (2005, p. 373) comenta sobre a controladoria municipal da seguinte forma:

Nos municípios, a Controladoria é o órgão administrativo 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, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade.

A Controladoria Municipal têm diante do elencado teórico o acompanhamento, e suporte aos gestores na decisão da destinação dessas receitas em gastos públicos a fim de garantir a eficácia e eficiência no uso dos recursos públicos disponíveis, mantendo a conformidade com os limites legais estabelecidos.

Não obstante esse suporte a gestão municipal, existem as obrigações legais de atender as demandas de informações, solicitações e elaboração de relatórios, os quais os municípios devem enviar para a CGE-CE e TCE-CE e demais órgãos de Controle, a exemplo o §2º do art. 2º da IN nº 63 de 2010 do TCU para que estes possam desempenhar suas atribuições legais.

§ 2º Os estados, o Distrito Federal, os municípios e as pessoas físicas ou entidades privadas, quando beneficiários de transferência voluntária de recursos federais, sob qualquer forma, responderão perante o órgão ou entidade repassador pela boa e regular aplicação desses recursos, apresentando todos os documentos, informações e demonstrativos necessários à composição dos relatórios de gestão e dos processos de contas dos responsáveis por essas unidades jurisdicionadas. (BRASIL, 2010, p. ).

Objetivando definir meios e parâmetros mínimos para que os municípios implantassem suas controladorias, e assim atender ao art. 31 da CF/88 que aborda o Sistema de Controle Municipal (SCM), o extinto TCM-CE elaborou e publicou a IN nº 01 de 2017, a qual continua válida mesmo após a extinção do órgão o qual teve suas atribuições absorvidas pelo TCE-CE, sem prejuízo da produção de efeitos dos atos anteriores emanados pelo extinto órgão.

## **4 CONTROLADORIA NO ÂMBITO DOS MUNICÍPIOS CEARENSES: UM ENFOQUE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/2017 DO TCM-CE**

A IN nº 01/2017 do TCM-CE publicada em 27 de abril de 2017 entrou em vigor no ano em que foram criados requisitos para a devida implantação do Sistema de Controle Interno dos poderes Legislativo e Executivo dos Municípios Cearenses.

Parágrafo Único. Os entes que compõem os Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios do Estado do Ceará estão obrigadas a adotar e manter o controle interno, em observância ao disposto no art. 74 da Constituição da República de 1988, no art. 80 da Constituição Estadual e arts. 75 a 80 da Lei nº 4.320/64. (CEARÁ, 2017, p. 8).

Dentre as regras estipuladas para as Controladorias Municipais por esta IN, resalta-se a preocupação com os aspectos: instituição e plano de Ação; estrutura; atividades a serem desempenhadas; corpo Funcional, hierarquia; e penalidades e sanção por inobservância a IN nº 01/2017 do TCM-CE

Cada um desses aspectos será aprofundado nas próximas cinco subseções.

### **4.1 Implementação, plano de ação e hierarquia controladorias municipais do Ceará**

No que tange ao aspecto institucional os incisos I, II e IV do art. 16 da IN nº 01/2017 do TCM-CE estabelece que o Órgão Central de Controle Interno do Município seja criado por Lei Municipal, nomear funcionário o qual será encarregado de coordenar o SCI, e da relacionar os servidores efetivos lotados no órgão do SCI (CEARÁ, 2017, p. 10-11).

Sobre a necessidade de um Plano de Ação o inciso III do art. 16 da IN nº 01/2017 do TCM-CE infere que o Município deve elaborar e executar um plano de ação para a estruturação do seu SCI, observando a data limite estabelecida para implantação de cada ação proposta (CEARÁ, 2017, p. 11).

Sobre o Plano de Ação a IN elenca penalidades e sanções as quais serão abordadas na subseção 2.7.6 deste trabalho, cabendo ao TCM-CE acompanhar a implantação dos critérios estabelecidos nessa IN, entretanto, mediante a extinção do órgão, tal atribuição passou a ficar a cargo do TCE-CE que absorveu as funções e atividades atribuídas ao TCM-CE.

No que tange a Hierarquia o inciso IV do art. 2º da IN nº 01/2017 do TCM-CE vincula o órgão de Controle Interno municipal à: “[...] independente da gerência, reportando-se diretamente à autoridade máxima, responsável pela coordenação, orientação e avaliação do Sistema de Controle Interno da entidade [...]”.

O art. 4º da IN nº 01/2017 do TCM-CE complementa a definição da hierarquia do OSCCI: “[...]devido ficar diretamente vinculado à autoridade máxima da Prefeitura ou da Câmara Municipal, não sendo recomendada a sua subordinação hierárquica a qualquer órgão/unidade da estrutura administrativa do Município” (CEARÁ, 2017, p. 4).

Este aspecto corrobora a tese de Borinelli (2006) em seu estudo na esfera privada, onde percebeu que as unidades de Controladoria das entidades pesquisadas encontravam-se ligadas à Presidência ou Vice-Presidência, em posição de *staff*.

Afora a vinculação a autoridade máxima o art. 4 da referida IN nº 01/2017 do TCM-CE ressalta, sob a forma de orientação que a unidade de Controle Interno, não tenha sua hierarquia ligada a quaisquer outra unidade da Administração Municipal, prezando pela independência e imparcialidade funcional da unidade de Controle Interno.

#### **4.2 Estrutura das controladorias municipais do Ceará**

Como estrutura do SCI a IN nº 01/2017 do TCM-CE em inciso I do art. 2 diz que o mesmo será composto de “unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno [...]”.

Essas unidades são conforme incisos do art. 2º: o órgão Central do Sistema de Controle Interno (OSCI), as Unidades Executoras (UE) e as Unidades de controle Interno.

II – Órgão Central do Sistema de Controle Interno (OSCI): unidade organizacional responsável pela coordenação, orientação e acompanhamento do Sistema de Controle Interno; III – Unidades Executoras (UE): todas as unidades integrantes da estrutura organizacional do ente controlado, responsáveis pela IV – Unidade de Controle Interno: unidade organizacional pertencente ao Sistema de Controle Interno [...]. (CEARÁ, 2017, p. 2).

Além disso o parágrafo único do art. 16 da IN nº 01/2017 do TCM-CE ressalta que a estrutura e o tamanho do OSCCI deve ser condizente com o tamanho do município.

Art. 4º. A gestão dos SCI dos Poderes municipais será atribuída à unidade organizacional específica – o Órgão Central do Sistema de Controle Interno – que,

criada por lei municipal, possua estrutura condizente com o porte e a complexidade do município [...]. (CEARÁ, 2017, p. 8).

A seção IV da IN nº 01/2017 do TCM-CE estipula uma estrutura mínima desejável, de acordo com os objetos e áreas sob a análise da Unidade de Controle Interno Municipal, sendo necessário que a estrutura contemple as áreas previstas no art. 12 da referida IN: Execução orçamentária e financeira; Atos de pessoal, bens patrimoniais; Licitações, contratos e convênios; Obras públicas e serviços de engenharia; Operações de crédito; Suprimento de fundos, adiantamento, cartões corporativos; Doações, subvenções, auxílios, contribuições concedidas; Gestão fiscal e Transparência (CEARÁ, 2017, p. 8).

A IN nº 01/2017 do TCM-CE destaca que este *roll* não é taxativo, mas de abrangência mínima das atividades por segmento.

Parágrafo único. O rol de áreas e ações que integram o Anexo I não é exaustivo, recomendando-se aos Poderes Municipais a ampliação do universo de áreas e ações a serem controladas, de acordo com as necessidades da sua estrutura e de sua complexidade organizacional. (CEARÁ, 2017, p. 9).

Observa-se que a na sua elaboração a IN não foi elaborada com uma rigidez de exigências, mas sim parâmetros mínimos, cabendo ao órgão de Controle Municipal ampliar esse *roll*, a fim de que as atividades de Controle contemplem o máximo possível das ações do poder Executivo e Legislativo municipal.

#### **4.3 Atividades a serem desempenhadas pelas controladorias municipais do Ceará**

O Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE prevê uma série de atividades de Controle para ser desempenhada conforme as áreas de atuação mínimas definidas na IN nº 01/2017 do TCM-CE: Execução Orçamentária e Financeira; Atos de Pessoal; Bens patrimoniais; Obras Públicas e Serviços de Engenharia, Licitações Contratos e Convênios; Operações de Crédito, Suprimento de Fundos Adiantamentos e Cartão Corporativo; Gestão Fiscal e Transparência; Doações Subvenções Auxílios, contribuições Concedidas.

As ações de controle esperadas minimamente sobre a execução orçamentária e Financeira, e dispostas na IN nº 01/2017 do TCM-CE são meramente de conformidade e legalidade, e abordam desde a checagem do cumprimento dos prazos para emissão dos relatórios estabelecidos pela LRF, bem como o cumprimento do registro dos livros contábeis

e devida impressão dos livros digitais, e o local de guarda desses documentos, haja vista a proibição que estes sejam mantidos em escritórios de contabilidade.

Acerca da Despesa Pública a IN nº 01/2017 do TCM-CE, recomenda-se que o processo de controle se realize de atividades de conformidade dos lançamentos, empenhos, recibos, notas fiscais, dispensa de licitação por uso da cotação, verificar se está sendo realizada a checagem quanto a regularidade dos fornecedores e prestadores de serviços mediante a consulta destes nos órgãos fazendários, assim como a correta adequada e suficiente identificação desses credores e dos valores que lhe cabem receber do Município, além de verificar se esses pagamentos foram realizados pelos meios permitidos pelo TCM-CE.

Ainda sobre a despesa a IN nº 01/2017 do TCM-CE ressalta ainda que cabe ao SCI:

g) verificar o atendimento aos princípios e normas norteadores da execução da despesa pública orçamentária, relativamente à contratação de obras e serviços e à aquisição de bens, notadamente com relação às regras concernentes a organização e composição dos autos dos processos respectivos definidas em norma do TCM/CE. (CEARÁ, 2017, p. 13).

Nota-se que a IN confere ao SCI o posto de verificador, mas atribui a este o papel de executar o acompanhamento.

No que tange a Receita Pública a IN nº 01/2017 do TCM-CE não destaca atividades além das relacionadas com a Conformidade dos registros de Tesouraria e Atualização Cadastral dos contribuintes (imóveis, prestadores de Serviços etc), deixando em aberto as ações para essa área se comparadas com o detalhamento das atividades para com a Despesa (CEARÁ, 2017, p. 13).

As ações elencadas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE são no quesito de verificação da conformidade e legalidade além de realizar o acompanhamento e a fiscalização e análise dos atos e fatos relativos aos servidores ativos e inativos, com o devido registro e manutenção das informações desses servidores, contemplando também os empregados contratados pelo Regime Celetista.

No pertinente aos servidores ativos a IN nº 01/2017 do TCM-CE se preocupa com verificar se estes têm suas funções, cargos, cargos em comissão, atividades, dados pessoais, lotação, prontuários e remuneração devidamente registrados.

Em um papel mais ativo a IN nº 01/2017 do TCM-CE destaca o acompanhamento dos contratos dos servidores de tempo de serviço determinado, além de checar a legalidade desses contratos.

Como atividade de fiscalização é conferido ao Sistema de Controle Municipal a responsabilidade de:

j) acompanhar e fiscalizar: 1) a concessão de vantagens (gratificações, promoções e outros adicionais); 2) as nomeações e as exonerações dos comissionados; 3) a concessão e gozo de benefícios (férias, licenças etc.); 4) os serviços de estagiários e bolsistas; 5) os procedimentos atinentes a concurso público, estágio probatório, convocação e posse de servidores públicos. (CEARÁ, 2017, p. 13).

Para os servidores inativos a IN nº 01/2017 do TCM-CE elenca as atividades verificar a existência dos registros de aposentados, pensionistas e demais beneficiários com seus valores devidos e sua motivação, além de verificar se está havendo o recadastramento periódico (atualização) desses servidores e dos pensionistas.

A IN nº 01/2017 do TCM-CE demonstra sua preocupação com a qualificação dos servidores municipais quando elenca a verificação de realização de programas de capacitação de caráter contínuo.

Nesse contexto, o anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE descreve atividades de verificação da conformidade e da existência de inventários físicos com intervalos menores que 1 ano, e a existência de mecanismos de controle dos bens adquiridos e mantidos pelo Município, que possibilitem a localização, identificação (características), numeração de registro, responsáveis, mensuração do valor em estoque, acondicionamento adequado de acordo com o bem mantido, forma de aquisição, quantidades estocadas e movimentadas, gastos em manutenção e reparos, e licenças necessárias para aquisição e uso de determinados bens.

O SCM tem a prerrogativa de acompanhar e exercer a fiscalização no que tange aos bens imóveis quanto seu devido registro e controle: “g) acompanhar e fiscalizar: 1. o registro e controle dos bens imóveis; 2. a desapropriação de imóveis; 3. a cessão de uso de bens; 4. os casos de alienação, doação, inservibilidade, obsolescência, extravio e furto de bens” (CEARÁ, 2017, p. 14).

O Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE destaca divisões sobre essa área de atividade do Sistema de Controle Municipal: Fase de Licitação, fase de execução e fiscalização da obra e a fase de recebimento da obra (entrega).

Na fase da Licitação a IN nº 01/2017 do TCM-CE elenca verificação da existência de mecanismos de registro dos fornecedores e prestadores de serviços, atas das reuniões, tabela de preços elaborada pelo Poder Executivo municipal, memorial descritivo de cálculo com assinatura de profissional do Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA), e da legalidade os atos acerca dos tipos de licitação, publicação de edital, comissões de licitação, responsáveis, leiloeiros, pregoeiros, emissão das Anotações de Responsabilidade Técnica (ARTs) de projeto e orçamento da obra, e de forma mais ativa, acompanhar e realizar fiscalizações nos contratos e convênios, acordos e ajustes, destacando-se ainda:

Checar se existe justificativa fundamentada para dispensa ou inexigibilidade de licitação; - Checar se foram emitidas as ART's (Anotação de Responsabilidade Técnica) de Projeto e Orçamento da obra; - Verificar se foram elaborados orçamentos detalhados em planilhas que expressem a composição de todos os itens e preços unitários do orçamento básico; [...]. (CEARÁ, 2017, p. 16).

Quanto a fase de execução a verificação da emissão de ARTs de fiscalização e execução da obra, o pagamento em conta específica de acordo com as medições da obra, se houve aditivos ao contrato, registro das notas de empenho, notas fiscais, pagamentos, diárias de obra, e se a obra for oriunda de um convênio com contrapartida, proceder atos de auditoria nos controles realizados (CEARÁ, 2017, p. 16).

Por fim o Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE elenca ações na fase de entrega da obra pertinentes a emissão dos termos de entrega provisório ou definitivo da obra, e se ao final da obra, os materiais remanescentes foram remanejados para outras obras.

Para as operações de crédito o Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE ressalta a checagem dos registros das operações tomadas pelo Município contemplando todos os detalhes da operação (valor, prazo, parcelas,) inclusive as devidas autorizações legais.

Sobre os Suprimentos de Fundos Adiantamentos e Cartão Corporativo as atividades elencadas são de conformidade e da legalidade na instituição desses instrumentos precedem de ato administrativo municipal definindo as entidades que podem ser supridas pelas unidades administrativas.



Novamente o Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE elenca atividades relacionadas à checagem de mecanismos de que possibilitem o controle da conformidade e da legalidade dos atos envolvendo as entidades beneficiadas e seu devido enquadramento e caracterização como entidade habilitada legalmente como entidade sem fins lucrativos, capaz de gozar do recebimento de doações Subvenções, Auxílios, Contribuições.

O Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE elenca ainda a verificação se as entidades beneficiadas estão realizando a prestação de contas, a qual deve contemplar as normas estabelecidas pelo TCM-CE, cabendo ao Sistema de Controle Municipal emitir parecer sobre essas prestações de contas fornecidas pelos beneficiados de acordo com:

b) verificar se as entidades beneficiadas com transferências de recursos públicos municipais apresentaram a devida prestação de contas, no prazo legal ou regulamentar; c) verificar se do processo de prestação de contas a que alude a alínea anterior consta a documentação estabelecida em norma do TCM/CE; d) emitir parecer sobre a regularidade ou não da prestação de contas da entidade civil beneficiada. (CEARÁ, 2017, p. 18).

Para atividades de Controle Municipal envolvendo a Gestão fiscal, o Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE inclui a devida checagem de valores inscritos na Dívida Ativa, dentro do prazo estabelecido em lei, com a devida identificação do contribuinte devedor e valor do débito, se houve comunicação com o contribuinte, se persistindo no débito houve a emissão da Certidão de Dívida Ativa e demais trâmite.

Cabe também ao SCM checar o nível de endividamento do município e emitir alertas caso os valores se aproximem dos limites legais, assim como os limites estabelecidos pela LRF no que se refere aos empenhos e movimentação financeira.

A IN nº 01/2017 do TCM-CE no seu Anexo I define para o SCM, na área de Gestão Fiscal, ações de acompanhar a execução do Orçamento conforme o planejamento e cronograma de desembolso, tendo para isto checado que no planejamento foram feitos os estudos de impactos de renúncia de receitas, cronograma de desembolso mensal.

Como atividades de análise e avaliação o Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE determina:

p) analisar, sob o aspecto da economicidade, o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do seu gerenciamento; q) avaliar a gestão do administrador, visando comprovar sua legalidade e legitimidade e seus resultados quanto à eficiência e eficácia dos programas/projetos executados ou em execução. (CEARÁ, 2017, p. 19).

Percebe-se o fomento ao Controle social na etapa do planejamento do PPA, LDO e LOA quando a IN nº 01/2017 do TCM-CE recomenda que seja verificado se quando a elaboração desses instrumentos foram realizadas Audiências Públicas a fim de garantir a participação da população no processo, o que se caracteriza com uma ação de transparência.

Sobre a transparência, o Anexo I ressalta que cabe ao SCM: “c) verificar se o sistema integrado de administração financeira utilizado no âmbito do ente da Federação obedece ao padrão mínimo exigidos pelo artigo 48 da LRF e os requisitos mínimos da portaria nº 548/2010 do STN” (CEARÁ, 2017, p. 18).

O art. 48 da LRF define os instrumentos de transparência da Gestão Fiscal os quais são:

“[...] os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos” (BRASIL, 2001).

Como atividade de fomento a transparência o Anexo I da IN nº 01/2017 do TCM-CE elenca a verificação da devida publicização dos atos e matérias municipais, incluindo atos da execução das despesas e recebimento de receitas em meio eletrônico, com acesso disponível a qualquer pessoa física ou jurídica, sendo para isso necessário que o SCM fiscalize os sistemas e métodos de protocolo das unidades administrativas para que estes atendam de forma adequada as suas demandas que lhe são solicitadas.

#### **4.4 Corpo funcional das controladorias municipais do Ceará**

Nos requisitos do corpo funcional a IN nº 01/2017 do TCM-CE são que os ocupantes dos cargos no Órgão Central de Controle Interno devem ser, obrigatoriamente, servidores municipais de carreira, sendo vedada a possibilidade de terceirização ou delegação destas atividades.

Alinhada com os requisitos exigidos pela Lei 8.812 de 12 de Dezembro de 1990, a IN nº 01/2017 do TCM-CE determina que os cargos com atribuições de Gestão sejam ocupados por servidores em cargo de comissão, sem a obrigatoriedade que este ocupe cargo efetivo no serviço municipal, os quais devem ter dedicação exclusiva e integral no âmbito de cada um dos poderes municipais.

Art. 3º. As atividades inerentes ao Órgão Central do Sistema de Controle Interno deverão ser exercidas por servidores municipais de carreira, ocupantes de cargos públicos efetivos, sendo vedada a delegação e/ou terceirização, por se tratar de atividade própria da Administração Pública. §1º. A atribuição da gestão do Órgão Central do Sistema de Controle Interno poderá ser exercida por servidor ocupante de cargo exclusivamente em comissão. (CEARÁ, 2017, p. 8).

Além destas determinações, e a fim de manter a independência e imparcialidade do *comptrollers* municipais o art. 14 da IN nº 01/2017 do TCM-CE recomenda que não devam ser nomeados para assumir a gestão do Órgão de Controle Municipal: servidores ordenadores cujas contas tenham sido rejeitadas por Tribunal de Contas; parentes de até 3º grau do Prefeito e Vice-Prefeito e autoridades da administração direta e indireta do Município; conjugues e parentes consanguíneos até 3º grau do presidente e vice da Câmara Municipal.

Nesse aspecto é importante destacar que pode ser fator de dificuldade para os municípios destacarem servidores já com atribuições definidas para ocupar tais funções, o que pode ensejar a realização de Concurso Público para evitar o desfalque de pessoal em outras áreas da Administração Municipal.

Além do corpo funcional há a preocupação com a qualificação desses servidores, fato destacado no parágrafo único do art. 4º da IN nº 01/2017 do TCM-CE que ressalta a necessidade de capacitar periodicamente os servidores lotados no Sistema de Controle Interno Municipal.

A responsabilidade dos gestores da Unidade de Controle Interno é solidaria diante de irregularidades ou ilegalidades que venham a ter conhecimento e não dêem ciência ao TCM-CE (CEARÁ, 2017).

#### **4.5 Prazos para adequação e apuração da responsabilidade por inobservância à Instrução Normativa (IN) nº 01/2017 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE)**

Conforme os vários requisitos mínimos e recomendações elencadas aqui pelo TCM-CE para a ideal implantação do SCM foi concedido um o prazo de carência de 180 dias após a data de publicação da referida IN nº 01/2017 do TCM-CE para a completa aderência dos Municípios a esta IN.

Este prazo que findou em outubro de 2017, tendo sido estipulado um prazo de 60 dias após a data da publicação da IN nº 01/2017 do TCM-CE para os municípios entregarem ao TCM-CE documentos que comprovem que iniciaram os procedimentos para se adequarem as exigências desta IN.

A IN nº 01/2017 do TCM-CE estipulou além dos requisitos mínimos acerca da legalidade dos atos na implantação da SCM, seus gestores, servidores, hierarquia e atividades a serem desempenhadas, o órgão competente para exercer a fiscalização do cumprimento das normas por ela estabelecidas para os Municípios cearenses.

Art. 17. Caberá ao TCM/CE acompanhar a implantação dos diversos controles definidos nesta Instrução Normativa, por meio do monitoramento dos planos de ação e do exercício das atividades do Órgão Central do Sistema de Controle Interno e de suas Unidades Executoras. (CEARÁ, 2017, p. 11).

Com a extinção do TCM-CE advinda pela promulgação da Emenda à Constituição do Estado do Ceará nº 92/2017 de 21 de agosto de 2017, o TCE-CE por força dessa Emenda absorveu as funções do TCM-CE, inclusive a estabelecida no art. 17 da IN nº 01/2017 do TCM-CE.

Como ações a serem tomadas para apuração da responsabilidade pela inobservância das regras estipuladas pela IN, além de não fazê-las dentro do prazo estabelecido.

§2º. A inobservância da instituição do SCI e da criação do seu respectivo Órgão Central, mediante lei municipal, ou o não cumprimento das normas e diretrizes estabelecidas, pelos Poderes Municipais, poderá 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, 2017, p. 11).

Além de abertura de processo para instaurar a responsabilidade pela na implantação do SCM, a IN nº 01/2017 do TCM-CE também faz referencia específica a não implantação e consequente não execução do Plano de Ação exigido no inciso III do art. 16, o qual ensejará a inclusão do nome do município em uma lista a qual será encaminhada ao Ministério Público do Estado para este aplique aos municípios listados às medidas cabíveis.

Baseado no referencial teórico apresentado e explanado nas subseções 2, 3 e 4 adentra-se na etapa operacional da pesquisa, na qual será apresentada a metodologia aplicada a ao presente trabalho, onde será abordado as características desta pesquisa, assim como as

técnicas, instrumentos de coleta de dados e análises a serem empregadas para o atingimento dos objetivos propostos e resposta a questão problema.

## 5 METODOLOGIA

A fim de alcançar os objetivos traçados, faz-se necessário o planejamento de como e quais instrumentos serão aplicados para a obtenção dos dados assim com sua posterior análise. Para isso, se fez uso da metodologia científica a qual, para Minayo (2007, p. 44), pode ser definida como:

a) como a discussão epistemológica sobre o “caminho do pensamento” que o tema ou o objeto de investigação requer; b) como a apresentação adequada e justificada dos métodos, técnicas e dos instrumentos operativos que devem ser utilizados para as buscas relativas às indagações da investigação; c) e como a ‘criatividade do pesquisador’, ou seja, a sua marca pessoal e específica na forma de articular teoria, métodos, achados experimentais, observacionais ou de qualquer outro tipo específico de resposta às indagações específicas.

Na presente metodologia buscou-se definir, de acordo com o ponto focal deste trabalho e os recursos informacionais que se fizeram necessários para sua consecução: o tipo de pesquisa, a base de dados utilizada, a origem desses dados, o universo e a amostra, a forma de abordagem, o instrumento de coleta de dados e como estes dados foram analisados.

### 5.1 Tipologia da pesquisa

A presente pesquisa tem caráter descritivo, pois se objetiva descrever o grau de aderência das atividades das unidades de controladoria municipais às normas emitidas pelo Controle Externo, sem interferir nas variáveis envolvidas, a fim de oferecer uma fotografia dessa situação, tendo como objetivo analisar, observar, registrar um fenômeno e a correlação de suas variáveis, sem interferir ou manipulá-las (CERVO; BERVIAN, 1983, p. 55).

Algumas pesquisas descritivas vão além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, e permitem determinar a natureza dessa relação. Nesse caso, tem-se uma pesquisa descritiva que se aproxima da explicativa. Há, porém, pesquisas que, embora definidas como descritivas com base em seus objetivos, acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema, o que as aproxima das pesquisas exploratórias. (GIL, 2008, p. 42).

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).

Além disso a escolha da abordagem qualitativa e quantitativa se justifica pois esta deve contemplar “os diferentes tipos de dados existentes na realidade são considerados importantes para a compreensão do fenômeno social em estudo” (FERREIRA, 2015, p. 116).

A abordagem qualitativa “trabalha sempre com unidades sociais, ela privilegia os estudos de caso – entendendo-se como caso, o indivíduo, a comunidade, o grupo, a instituição” (MARTINS, 2004, p. 293).

Acompanhado da abordagem qualitativa e quantitativa, também empregou-se a abordagem quantitativa, o que para Ferreira (2015, p. 116-118) trata-se de uma combinação enriquecedora para o alcance dos objetivos e resultados considerando que “a utilização apenas de uma abordagem ou de outra comprometeria a compreensão mais elaborada da realidade estudada” (FERREIRA, 2015, p. 116).

Essa visão também é corroborada por Cano (2012) quando conclui que as duas abordagens não são desassociadas entre si, pois “[...] ambas as abordagens podem ser consideradas complementares muito mais do que antagônicas, a despeito do esforço de alguns para enfatizar a dicotomia” (CANO, 2012, p. 110).

Tendo em vista que a proposta deste trabalho é majoritariamente compreender e descrever características institucionais e funcionais das Unidades de Controladoria dos municípios da RMF, e a escolha da abordagem qualitativa e quantitativa, esta pesquisa se revestirá sob a forma de estudo de caso múltiplo.

Por consequência a tipologia deste trabalho, trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, a qual se revestirá sob a forma de um estudo de caso múltiplo.

Dentre os procedimentos de coleta de dados empregados na abordagem qualitativa e quantitativa, optou-se pela pesquisa bibliográfica, pois se quer relacionar a conformidade ou não das atividades das unidades de controladoria conforme a doutrina existente.

A pesquisa bibliográfica utiliza-se, segundo Cervo e Bervian (1983, p. 55) de referencial teórico existente para compreender um problema, e “implica em um conjunto ordenado de procedimentos de busca por soluções, atento ao objeto de estudo, e que, por isso, não pode ser aleatório” (LIMA; MIOTO, 2007, p. 38).

Foi realizada pesquisa documental, onde buscava relacionar a conformidade ou não das atividades das unidades de controladoria conforme a legislação existente.

A pesquisa documental “vale-se de documentos originais, que ainda não receberam tratamento analítico por nenhum autor. [...] é uma das técnicas decisivas para a pesquisa em ciências sociais e humanas” (HELDER, 2006, p. 1-2).

Para Oliveira (2007, p. 69) a pesquisa documental se caracteriza-se “pela busca de informações em documentos que não receberam nenhum tratamento científico”.

A pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental conforme Gil (2008) se assemelham e se complementam ao passo que na pesquisa bibliográfica se aborda material já foi analisado e respaldado pela comunidade científica ou órgãos reguladores e a documental contempla o estudo de relatórios, reportagens de jornais, revistas, cartas, filmes, gravações, fotografias, entre outras matérias de divulgação” (OLIVEIRA, 2007, p. 69).

## **5.2 Estratégia do estudo**

O Estado do Ceará possui 184 municípios os quais estão distribuídos em um território de 148.887,633km<sup>2</sup> conforme a Estatística Histórica das Cidades do IBGE (2018).

Por se tratar de um estudo de caso a nomenclatura, amostra e universo não são as mais apropriadas: “Seus casos não são ‘unidade de amostra’ e também serão em número pequeno demais para servir como amostra adequada para representar qualquer população” (YIN, 2015, p. 43-44).

O autor Yin (2015, p. 35), ainda enfatiza, que em se tratando de estudo de caso, deve-se a “unidades de análises” ou “unidades de caso”.

Dessa forma este trabalho se caracteriza como um estudo de caso único incorporado, pois, conforme Yin (2015, p. 61), abrange diferentes unidades que possuem o caso em comum.

Entretanto, as diversas atividades ou serviços exercidas pelas unidades de caso dificultam a realização de coleta de dados, bem como a distância geográfica entre as unidades de caso e o pesquisador. Diante disso, foi necessário estabelecer um critério para definir um quantitativo de unidades de caso as quais seriam analisadas, o que para Yin (2015, p. 36)



tratam-se de esclarecimentos para delimitação do caso: “Uma vez que a definição geral de caso tenha sido estabelecida, outros esclarecimentos – às vezes, chamados de delimitação do caso – tornam-se importantes”.

Essa escolha dos municípios que compõem a RMF se justifica pelo fato da significativa representatividade que os municípios possuem no cenário estadual, tanto no econômico, político e social, levando-se, ainda em consideração, as comparações que podem ser feitas com as demais macrorregiões do Estado do Ceará.

O critério de seleção dos Municípios que irão compor os casos a serem estudados foi baseado no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) calculado segundo o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), (2013).

O IDH mede o nível de desenvolvimento humano dos municípios, e conforme o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (2013, p. 14), o IDH foi apresentado pela primeira vez na década 90 no Relatório de Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, e engloba em seu cálculo “três requisitos para a expansão das liberdades das pessoas: a oportunidade de se levar uma vida longa e saudável – saúde – ter acesso ao conhecimento – educação – e poder desfrutar de um padrão de vida digno – renda” (PNUD, 2013, p.14).

Para Miquel (1997, p. 16) o IDH ajudou na análise das políticas governamentais, sendo ainda, uma excelente ferramenta para avaliar aspectos estruturais, sendo para Torres, Ferreira e Diniz (2003) uma das medidas de desenvolvimento mais conhecida e utilizada em todo o mundo.

Os valores obtidos pelo PNDU pelo calculo do IDH pode ir de 0 (zero) -pior situação de desenvolvimento humano – até 1 (um) – melhor situação de desenvolvimento humano (PNUD, 2013).

A última base de dados do IDH publicada pelo PNDU é de 2010 e encontra-se disponível para consultas no seu sítio eletrônico <http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/ranking>.

A Tabela 1 contempla os 19 municípios da RMF ordenados por ano de ingresso na RMF e seu respectivo IDH.

Tabela 1 – Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos Municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (RMF)

#	Nome	Entrada na RMF	IDH
1	Fortaleza	Desde sua criação	0,754
2	Caucaia	Desde sua criação	0,682
3	Maranguape	Desde sua criação	0,659
4	Pacatuba	Desde sua criação	0,675
5	Aquiraz	Desde sua criação	0,641
6	Maracanaú	1983	0,686
7	Eusébio	1987	0,701
8	Itaitinga	1992	0,626
9	Guaiuba	1992	0,617
10	Chorozinho	1999	0,604
11	Pacajus	1999	0,659
12	Horizonte	1999	0,658
13	São Gonçalo do Amarante	1999	0,665
14	Pindoretama	2009	0,636
15	Cascavel	2009	0,646
16	Paracuru	2014	0,637
17	Paraipaba	2014	0,634
18	Trairi	2014	0,606
19	São Luiz do Curú	2014	0,620

Fonte: Elaborada pela autora (2018) com base nos dados do PNDU (2010) em <http://www.atlasbrasil.org.br/2013/ranking>.

Com base nos dados da Tabela 1, e obedecendo ao critério estabelecido de estudar 6 municípios ao total, sendo 3 possuidores dos menores IDH e os outros 3 possuidores dos maiores IDH, elaborou-se a Tabela 2, a qual identifica os casos selecionados os quais serão alvo desse trabalho constituído sob a forma de estudo de caso.

Tabela 2 – Municípios da RMF selecionados com base no critério de IDH estabelecido

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

Fonte: Elaborada pelo autor (2018) com base nos dados do PNDU (2010) em <http://www.atlasbrasil.org.br/2013/ranking>.

Dessa forma, visando contemplar municípios com perfil distintos para obtenção de dados que reflitam a heterogeneidade dos mesmos diante das normas da IN nº 01/2017 do TCM-CE, participam desse estudo de caso, os três municípios da RMF detentores dos melhores IDH, assim como os três municípios da RMF que possuem os menores detentores IDH, totalizando seis Municípios que tiveram suas Controladorias estudadas no que tange ao objetivo deste trabalho.

### **5.3 Coleta de dados**

Definida a tipologia da pesquisa, delimitado o caso e feita a seleção das unidades de pesquisa, faz-se necessário a coleta dos dados primários acerca dos elementos selecionados, focada no objeto de estudo, no caso as atividades das unidades das controladorias municipais.

Segundo Gerhardt e Silveira (2009, p. 57) é importante a coleta de dados “[...] não é somente coletar informações que dêem conta dos conceitos (por meio dos indicadores), mas também obter essas informações de forma que se possa aplicar posteriormente o tratamento necessário para testar as hipóteses”.

Dessa forma há de se concentrar o esforço deste trabalho na coleta de dados que sejam úteis a temática proposta, evitando a coleta de dados desnecessários ou que não contribuirão para o alcance dos objetivos propostos.

### **5.4 Instrumento de coleta de dados**

Além destas fontes de dados o presente trabalho necessitou de instrumentos de coleta de dados que revelem com maior profundidade a situação que se pretende descrever, sendo para isso “necessário antecipar, ou seja, preocupar-se, desde a concepção do instrumento, com o tipo de informação que ele permitirá fornecer e com o tipo de análise que deverá e poderá ser feito posteriormente” (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 57).

Como opção de instrumentos de coleta de dados para a realização do estudo descritivo de abordagem qualitativa e quantitativa proposto, tem-se a entrevista semi-estruturada e o questionário.

Para Manzini (1991, p. 154), a entrevista semi-estruturada está focalizada em um assunto sobre o qual se confecciona um roteiro com perguntas principais, complementadas por outras questões inerentes às circunstâncias momentâneas à entrevista, possibilitando o surgimento de informações de forma mais livre, pois as respostas não estão condicionadas a uma padronização de alternativas.

O questionário muito se assemelha a entrevista, entretanto não exige a presença física do pesquisador, podendo ser enviado ao destinatário o qual devolve e o remete de volta ao pesquisador com as respostas por escrito (MARCONI; LAKATOS, 2002, p. 203).

As perguntas do questionário podem ser do tipo aberta – nas quais pode expressar livremente sua resposta – e/ou do tipo fechada – nas quais o entrevistado escolhe uma das alternativas dadas para exprimir sua resposta (RIBEIRO, 2008, p. 13).

Construir um questionário consiste basicamente em traduzir os objetivos da pesquisa em questões específicas. As respostas proporcionarão dados ao pesquisador para descrever as características das unidades de caso selecionadas, tendo como vantagens o uso desse instrumento de coleta de dados. Conforme Gil (2008, p. 128-129).

- a) Possibilita atingir grande número de pessoas, mesmo que estejam dispersas numa área geográfica muito extensa, já que o questionário pode ser enviado por correio; b) Implica menores gastos com pessoas, posto que não exige treinamento de pesquisadores; c) Garante anonimato nas respostas; d) Permite que as pessoas o respondam no momento em que julgarem convincente; e) Não expõe os pesquisados à influência das opiniões e do aspecto pessoal do entrevistado.

Diante da pulverização dos municípios em um vasto território geográfico, a opção de uso de uma entrevista semi-estruturada com aplicação de questionário mostrou-se a mais adequada, pois proporcionou objetividade a entrevista, e permitiu que o pesquisador coletasse diretamente os dados dos casos selecionados.

Dessa forma o questionário foi direcionado aos gestores das Unidades de Controladoria dos municípios pertencentes à amostra, e constou de 13 perguntas, das quais 12 foram perguntas fechadas englobando os aspectos: plano de ação, estrutura (patrimonial e organizacional) da unidade de controladoria; quantitativo de recursos humanos; fluxo de procedimentos, atividades desempenhadas, hierarquia e subordinação.

A única pergunta do tipo aberta tem a finalidade de coletar a percepção pessoal do Gestor acerca do nível de aderência da unidade de Controle sob sua gestão, no que tange as regras estipuladas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE.

O questionário que visou testar as condutas dos gestores e contemplou aspectos ligados a Plano de Ação, Estrutura, Quantitativo de recursos humanos; Fluxo de procedimentos, atividades desempenhadas, Hierarquia e subordinação, teve como checagem

respostas binárias: sendo a resposta “sim”, quando a controladoria municipal tiver cumprido corretamente a conduta da referida IN, e resposta “não” pelo descumprimento.

No Apêndice A deste trabalho encontra-se o roteiro das perguntas, bem como o questionário elaborado para checar as condutas das controladorias municipais quanto à aderência à IN nº 01/2017 do TCM-CE, que serão aplicadas na entrevista semi-estruturada.

### **5.5 Tratamento e análise dos dados coletados**

A partir da coleta dos dados deu-se início a etapa de análise dos dados, a qual foi realizada correlacionando os dados obtidos com as respostas as perguntas aplicadas na entrevista semi-estruturada e com base nas respostas obtidas por meio da lista de verificação das condutas, além dos dados oriundos de documentos como: leis, decretos, portarias.

Segundo Bardin (2011), a etapa de análise dos dados consiste e é composta pela pré-análise – etapa na qual se escolhem índices e os procedimentos de categorização –, pela codificação – etapa da escola da unidade de registro – e, por fim, pela categorização que tem como “primeiro objetivo [...] fornecer, por condensação, uma representação dos dados brutos. Na análise quantitativa, as inferências finais são, no entanto, efetuadas a partir do material reconstruído” (BARDIN, 2011, p. 13, 134-149).

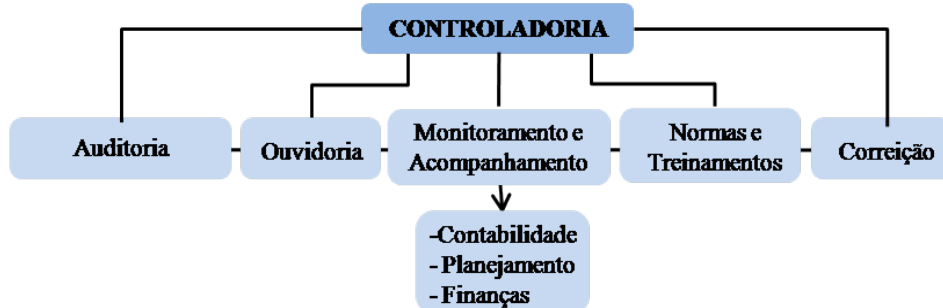
Os dados passaram por análise sob a ótica das regras e requisitos mínimos estabelecidos em Leis, Decretos e Portarias, principalmente a IN nº 01/2017 do TCM-CE, acerca da existência obrigatória de Unidade de Controladoria Municipais nos municípios do Estado do Ceará desde 28 de abril de 2017.

Os dados oriundos das respostas do roteiro questionário e da lista de verificação de conduta foram transferidos para planilha eletrônica do *software* Excel, organizados em tabelas e ilustrados por gráficos, mediante codificação e categorização escolhidas, a fim de extrair dados (média, frequência, ranqueamento) que possam subsidiar meios para o alcance dos objetivos propostos e resposta à questão problema.

Mediante o referencial teórico do CONACI (2010) e de Borinelli (2006) são estruturas centrais da atividade de controladoria: a auditoria interna, a ouvidoria, o monitoramento e o acompanhamento, a elaboração de normas e realização de treinamentos e a

correição. A Figura 5 ilustra essas estruturas centrais, baseado no referencial teórico do presente trabalho.

Figura 5 – Estruturas centrais do exercício das atividades de controladoria



Fonte: Elaborada pela autora (2018) com base em CONACI (2010) e Borinelli (2006).

As estruturas constantes na Figura 5 foram correlacionadas com as atividades que a IN contemplou no seu texto normativo, constantes na Quadro 6.

Considerando a Controladoria como a união dessas estruturas centrais, formando uma Unidade, atribuiu-se a valoração de 1 (um) para representar a Unidade de Controladoria Municipal, como a soma dessas estruturas.

As estruturas centrais, conforme a doutrina e de acordo com o CONACI (2010) e Borinelli (2006), contempladas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE, foram identificadas por meio das atividades mínimas a serem desempenhadas pelas Controladorias Municipais, constantes no Quadro 6.

Quadro 6 – Principais atividades de controladoria da Instrução Normativa (IN) nº 01/2017 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE)

Continua

<b>Atividades principais IN nº 01/2017 do TCM-CE</b>	<b>Relação com qual estrutura pela ótica doutrinária?</b>
Controle de admissão de terceirizados	Auditoria
Realiza inventários periódicos.	
Emite os relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público.	
Vistorias nas obras e serviços de engenharia	
auditorias anuais nas contas dos responsáveis	
Emissão dos relatórios de auditorias anuais	
estratégia global de auditoria sob o enfoque da materialidade	
avaliando os controles internos	
execução do plano anual de auditoria	
relatório de atividades de auditoria e/ou relatórios especiais, com os respectivos pareceres e certificados de auditorias	
Alerta para a instauração de processo de tomada de contas especiais	
acompanha os prazos para apresentação das prestações de contas dos gestores os demonstrativos anuais e relatórios substanciados	

Quadro 6 – Principais atividades de controladoria da Instrução Normativa (IN) nº 01/2017 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE)

Continua

Conclusão

Atividades principais IN nº 01/2017 do TCM-CE	Relação com qual estrutura pela ótica doutrinária?
	Monitoramento e Treinamento
Controle e prevenção de riscos, Controle e prevenção dos riscos referentes a esses créditos	Correição

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Identificadas as atividades e por conseguinte as estruturas envolvidas, e com a definição que o conjunto dessas estruturas representa a Unidade de Controladoria Municipal, a qual se atribuiu o valor de 1 (um), foi atribuído a cada uma dessas estruturas uma parcela dessa unidade, conforme consta na Tabela 3.

Tabela 3 – Atividades de controladoria da Instrução Normativa (IN) nº 01/2017 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) com atribuição de pesos

Relevância	Estrutura da doutrina contemplada na IN nº 01/2017 do TCM-CE	Peso atribuído
1	Auditoria	0,4
2	Monitoramento e acompanhamento	0,3
3	Normas e Treinamentos	0,2
4	Correição	0,1
	<b>Total</b>	<b>1,00</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

As estruturas que exercem as atividades das Controladorias Municipais receberam valorações distintas, considerando que sua soma, por representar a estrutura mínima para a Unidade de Controladorias Municipais, deve totalizar o valor 1 (um).

Ressalta-se que a IN nº 01/2017 do TCM-CE não fez qualquer menção a existência de Ouvidoria dentro das estruturas centrais para o exercício das atividades de controladoria, por esse motivo, não foi considerado essa estrutura na formação.

O critério para atribuição do valor dos pesos as estruturas contempladas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE levou em consideração a relevância doutrinária acerca da Controladoria. Sob esse enfoque, dentre as estruturas da Tabela 3, a Auditoria ganhou maior quantificação de peso, por nela se exercerem atividades que a doutrina dá maior destaque diante efeitos que os resultados por ela apresentados podem impactar na gestão municipal, assim como o maior volume e frequência de atividades.

Seguindo essa lógica, estabeleceu-se uma ordem entre as 4 estruturas identificadas no texto da referida IN, onde a estrutura de maior destaque teve seu peso calculado mediante a ordem inversa do seu posicionamento na relevância dividido por 10. Dessa forma manteve-se a uniformidade de atribuição do valor 1 (um) para a soma das estruturas que compõem a Controladoria para a IN nº 01/2017 do TCM-CE.

As atividades constantes no Quadro 6, deram origem aos itens das questões 5.1 a 5.9 do questionário constante no Apêndice A. Esses itens geraram 2 tipos de resposta: Positiva, pela marcação de realização da atividade; nula, pela ausência de marcação quando a unidade de Controladoria não realiza a atividade descrita no item.

Para cada marcação positiva em cada um dos itens, foi atribuído 1 ponto, enquanto que para a ausência de marcação foi atribuído zero.

Ao todo foram elaborados 31 (trinta e um) itens, perfazendo um total de 31 pontos, caso todas as respostas as questões 5.1 a 5.9 sejam do tipo positiva, seria atribuído ao município detentor desta unidade de controladoria 31 pontos.

Combinando-se a Tabela 3 com o Quadro 6, tem-se a Tabela 4 na qual constam os 31 itens, com sua respectiva valoração item a item e valor de cada item após aplicado o peso oriundo da estrutura a qual a atividade descrita no item se relaciona.



Tabela 4 – Atribuição de peso das atividades de controladoria relatadas na IN nº 01/2017 do TCM-CE para os itens das questões 5.1 a 5.9 do questionário

Item	Descrição	Ponto	Peso	Ponto ponderado	
5.1	A	Contabilidade	1	0,3	0,3
	B	Finanças	1	0,3	0,3
	C	Controle de Receita e Despesa Pública	1	0,3	0,3
	D	Créditos Orçamentários e Adicionais	1	0,3	0,3
5.2	A	Atos de nomeações e exonerações dos servidores efetivos.	1	0,3	0,3
	B	Concessões de aposentadorias.	1	0,3	0,3
	C	Concessão de reforma e pensão	1	0,3	0,3
	D	Controle de admissão de terceirizados.	1	0,4	0,4
5.3	A	Realiza inventários periódicos	1	0,4	0,4
	B	Realiza depreciação dos bens públicos	1	0,3	0,3
	C	Realiza controle de bens em poder dos funcionários	1	0,3	0,3
	D	Emite os relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	1	0,4	0,4
5.4	A	Realização de licitação para aquisição de bens e serviços para obter a proposta mais vantajosa	1	0,3	0,3
	B	Publicação tempestiva dos atos referentes aos procedimentos licitatórios, contratos e convênios	1	0,2	0,2
	C	Acompanhamento por planilhas dos prazos de início e término de contratos e convênios	1	0,3	0,3
	D	Realiza controle dos gastos com recursos oriundos de convênios para fins específicos	1	0,3	0,3
5.5	A	Vistorias nas obras e serviços de engenharia	1	0,4	0,4
	B	Controle e prevenção de riscos	1	0,1	0,1
	C	Acompanhamento dos prazos de início e término dos contratos de obras	1	0,3	0,3
	D	Monitoramento de todo o ciclo de execução da obra	1	0,3	0,3
5.6	A	Contabilização das operações de crédito interno e externo	1	0,3	0,3
	B	Controle analítico dos saldos desses créditos	1	0,3	0,3
	C	Controle e prevenção dos riscos referentes a esses créditos	1	0,1	0,1
	D	Correta classificação dessas operações quando dos Demonstrativos Contábeis	1	0,3	0,3
5.7	A	Controle de suprimento de fundos/Adiantamento	1	0,3	0,3
	B	Controle e monitoramento referentes aos cartões corporativos	1	0,3	0,3
	C	Controle sobre doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas	1	0,3	0,3
	D	Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatório de auditoria	1	0,4	0,4
Conclusão	B	Alerta formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure Tomada de Contas Especial sempre que tiver conhecimento de quaisquer ocorrências citadas nas legislações de controle externo.	1	0,4	0,4
	C	Realiza a estratégia global de auditoria sob o enfoque da materialidade, avaliando os controles internos, por meio da execução do plano anual de auditoria, culminando no relatório de atividades de auditoria e/ou relatórios especiais, com os respectivos pareceres e certificados de auditorias, e enviando-os ao órgão de controle externo?	1	0,4	0,4
	A	O SCI acompanha os prazos para apresentação das prestações de contas dos gestores municipais aos órgãos de controle externo.	1	0,4	0,4
5.9	B	O responsável pelo SCI quando da prestação de contas, anexa os demonstrativos anuais e relatórios substanciados, atestando que a documentação foi encaminhada e submetida à devida análise.	1	0,4	0,4
<b>Máximo para a soma de pontos obtidos nos itens das questões 5.1 a 5.9</b>		31	-	10	

Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Como cada um desses itens se relaciona com uma estrutura que exerce a atividade descrita no item, dessa forma, as estruturas possuem pesos na composição a unidade de Controladoria, logo em seguida, procedeu-se o ajuste dos valores obtidos mediante os pontos atribuídos a cada item, de forma que o valor máximo dos itens das questões 5.1 a 5.9 do questionário totalizando 10 (dez) pontos ponderados, caso haja resposta positiva a todos os 31 itens.

Essa metodologia permite que a combinação do valor obtido pela resposta positiva ao item seja ajustado à medida da sua relevância dentro das estruturas centrais da Controladoria expostas na Tabela 3.

As questões de 1 a 3 do questionário do Apêndice A, por se relacionarem com aspectos da estrutura e institucionalização das Controladorias Municipais, tiveram duas opções de respostas: positivas – cumprimento; ou negativa – descumprimento/inobservância. Nessas respostas foram auferidas a frequência e a média, a fim de se detectar sua implantação na organização, além disso se observou o cumprimento das exigências dos quesitos relacionados a estrutura e institucionalização das Controladorias Municipais.

## **5.6 Análise dos dados**

A partir do tratamento de dados, foram realizadas suas adequadas análises e produzidos os resultados do estudo, dos quais se esperava fornecer dados acerca das Unidades de Controladoria dos municípios cearenses capazes de demonstrar se as unidades participantes seguiam as normas quando da implantação dos seus sistemas e estruturas de Controle Interno, assim como no seu exercício das suas atividades a regras constantes na IN nº 01/2017 do TCM-CE.

Os dados foram analisados levando-se em consideração sua devida ponderação, em virtude do grau de importância das atividades desenvolvidas, baseados nas doutrinas já antes descritas.

Convém salientar que as questões estruturais e institucionais, relacionadas nos itens iniciais do questionário, não constam no Quadro 6 e não foram relacionadas na Tabela 4, pois esta relação só foi atribuída para as atividades principais exigidas pela IN nº 01/2017 do TCM-CE.

As respostas obtidas dos entrevistados na questão aberta, foram comparadas com as análises realizadas sobre as respostas as demais questões, a fim de estabelecer se a percepção do entrevistado está alinhada com os demais dados coletados.

Em seguida, mediante Tabela 5, foram expostas a frequência e média de aderência dos municípios relativa as questões sobre atividades da estrutura de Auditoria.

Feitas as tabulações dos dados com as respostas dos entrevistados, realizou-se uma classificação do nível de aderência dos municípios, objetos do estudo, conforme Tabela a 5 seguir:

**Tabela 5 – Classificação do nível de aderência dos municípios**

<b>% de Aderência</b>	<b>Grau de excelência</b>	<b>Municípios</b>
0-20%	Muito Baixo	Trairi e Guaiúba
21%-40%	Baixo	Eusébio
41%-60%	Moderado	Fortaleza e Maracanaú
61%-80%	Alto	-
80%-100%	Muito Alto	-

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Os resultados obtidos visaram propiciar novas pesquisas, com as devidas adequações em outro conjunto de municípios e com isso proporcionar incrementos nas atividades de controladoria e no seu nível de aderência à IN nº 01/2017 do TCM-CE.

## 6 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O objetivo dessa seção é a descrição, a análise e a interpretação dos dados coletados na pesquisa, buscando categorizar os dados coletados com o intuito de transformá-los em informações que permitam responder às questões previamente propostas.

De forma mais específica, objetiva-se com essa seção contribuir para se tenha uma visão das controladorias governamentais da Região Metropolitana de Fortaleza e seu cumprimento e aderência à Instrução Normativa nº 01/2017, identificando suas principais atividades desenvolvidas, assim como, verificar sua concordância aos aspectos presentes na doutrina sobre esse tema. Ademais, buscam-se, sobretudo, os principais elementos para que seja respondido seu primordial questionamento: Como se encontra a adesão das controladorias municipais da RMF às normas estabelecidas pelo órgão de controle externo?

Salienta-se que não foi possível a pesquisa das informações referentes aos 19 municípios que compõem a RMF, devido a dificuldade de contato com os gestores, além da objeção, por conta dos entrevistados, em relação às perguntas, por medo de futuras punições.

Convém salientar acerca da morosidade de se atender a pedidos acadêmicos por conta desses gestores, sendo necessários 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.

Alia-se, ainda, ao fato do receio dos controladores quanto a respostas apresentadas, quanto a possíveis sanções quanto ao não atendimento da norma em questão.

Apresenta-se, portanto, a seguir, a análise das respostas dadas ao questionário que foi aplicado aos gestores dos órgãos de controle de seis municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, objetivando-se confrontá-las, criticamente, com a Instrução Normativa nº 01/2017.

## 6.1 Análise dos dados relativos quanto a estrutura e institucionalização das unidades de controladoria dos municípios em estudo

Preliminarmente, observou-se que do total dos 6 municípios escolhidos para a entrevista semi-estruturada, apenas o município de Chorozinho não foi obtido contato, portanto, não sendo possível a obtenção dos dados.

Inicialmente, como primeiro item, foi indagado acerca das diversas legislações utilizadas para a instituição e execução do controle interno. Levando, em consideração as demais opções apresentadas, figurou como unanimidade nessa condição, conforme grafado na Tabela 6, 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 6 – Legislações utilizadas para instituição e execução do sistema de controle interno

Municípios da RMF	Constituição Federal	Lei nº 4.320/64	Legislações de Controle Externo	Legislações Federais	Legislações Municipais
Fortaleza	X	X	X	X	X
Eusébio	X	X	X	X	X
Maracanaú			X	X	X
Guaiúba					X
Trairi					X

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Cabe ressaltar, que o município de Guaiúba, embora possua Lei municipal, formalmente aprovada, de instituição do Sistema de Controle Interno, a mesma não está sendo devidamente executada, bem como sua operacionalização não foi posta em plena atividade, dificultando, assim, a nomeação do controlador, que com receio de eventuais punições dos órgãos superiores de controles externo, que não quer assumir, de direito, as atividades inerentes ao cargo.

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 por quem as atividades do Sistema de controle Interno são executadas, conforme preconiza a IN nº 01/2017, formulou-se o seguinte questionamento: “As atividades inerentes ao órgão central do sistema de controle interno (SCI) são exercidas por quem?”. As respostas a esta pergunta estão condensadas na Tabela 7.

Tabela 7 – Ocupantes das atividades do órgão central de controle interno

Municípios da RMF	Servidores Efetivos	Ocupantes de Cargo em Comissão	Terceirizados	Empresa de Consultoria
Fortaleza	X	X		X
Eusébio	X	X		X
Maracanaú		X		X
Guaiúba		X		X
Trairi	X		X	X

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Foi observado, conforme dados da Tabela 7, que na totalidade das respostas, que os municípios utilizam órgão de assessoramento (empresa de consultoria) para execução das atividades de controle interno, embora tenham formalmente um órgão para execução das atividades desse fim.

Na sua maioria, mais exatamente 60% dos órgãos de controle dos municípios da RMF pesquisados possuem como ocupante das atividades de controle interno, na função de controlador, servidores de cargo efetivo e 40 % controladores com cargo em comissão. Dessa forma, atendendo o disposto no art. 3º da IN nº 01/2017. Considera-se, portanto satisfatório o atendimento desse item à legislação correlata.

Em seguida foi questionado acerca da estrutura a qual o Sistema de Controle Interno estava diretamente vinculado, e foi observado que na maioria dos municípios, a estrutura de controle interno estava vinculada ao poder executivo, mais especificamente ao Gabinete do prefeito. Os dados estão apresentados na Tabela 6, a seguir:

Tabela 8 – localização da estrutura do sistema de controle interno

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

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Percebe-se, conforme dados extraídos da Tabela 8, que as Controladorias municipais da RMF possuem, quase na totalidade, estrutura administrativa ligada ao Poder executivo. Apenas o município de Guaiúba possui estrutura ligada à Secretaria de Finanças.

Considera-se, portanto que 80% dos municípios atendem o disposto referida Instrução, e apenas 20 %, no caso Guaiúba, não atende o disposto na IN nº 01/2017 do TCM-Ce, portanto, é considerado satisfatório o atendimento desse item à legislação correlata.

A categorização dos órgãos de Controladoria da RMF como unidade independente foi revelada por uma maioria considerável dos seus respectivos gestores, depreendendo-se, portanto, a partir da existência desse fato, que há autonomia dos órgãos de Controladoria, pelo menos no ponto de vista formal, contribuindo, assim, para que suas ações 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 semelhante 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.

## **6.2 Análise dos dados relativos as atividades exercidas pelas unidades de controladoria dos municípios**

Buscou-se nos itens das questões seguintes – 5.1 a 5.9, saber quais atividades são, de fato, desenvolvidas pela Controladoria Geral dos municípios pesquisados, seguindo o padrão mínimo definido no art. 12 da IN nº 01/2017. As respostas a essa inquirição estão condensadas nas Tabelas: 9, 10, 11, 12, 13, 14 e 15

Tabela 9 – Atividades desenvolvidas pelos municípios acerca da execução orçamentária e financeira

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

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Quanto à execução orçamentária e financeira, conforme exposto na Tabela 9, foi observado que apenas o município de Fortaleza atende, na totalidade, aos padrões estabelecidos na Instrução Normativa nº 01/2017, já os outros municípios atendem parcialmente, bem como o município do Trairi não cumpre, de forma alguma, as prescrições legais.

Tabela 10 – Atividades desenvolvidas pelos municípios acerca de atos de pessoal

Municípios da RMF	Atos de Nomeações e exonerações dos servidores efetivos	Concessões de Aposentadorias	Concessão de reforma e pensão	Controle de admissão de terceirizados
Fortaleza	X	X	X	X
Eusébio				
Maracanaú				X
Guaiúba				
Trairi				

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Perante os dados da Tabela 10, observou-se que apenas o município de Fortaleza cumpre as atividades acerca de atos de pessoal. O município de Maracanaú cumpre apenas o controle relativo a admissão de terceirizados. Os outros não cumprem as funções, de forma alguma, quanto ao assunto em questão.

Tabela 11 – Atividades desenvolvidas pelos municípios acerca dos bens patrimoniais

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

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Quanto ao controle de bens patrimoniais, observou-se diante dos dados da Tabela 10 que apenas o município de Maracanaú cumpre as atividades ligadas ao controle de bens patrimoniais, já o município de Fortaleza cumpre, em parte, essas atividades, já os municípios



de Guaiúba e Trairi raramente cumprem as obrigações e o município do Eusébio não cumpre, de forma alguma, as funções ligadas ao controle de bens.

Dessa forma, observou-se que 20% dos municípios cumpre o não prescrito na legislação, 20% cumpre parcialmente, 40% cumpre raramente e apenas 20 % dos municípios cumpre o quesito acerca de bens patrimoniais.

Tabela 12 – Atividades desenvolvidas pelos municípios acerca de licitações, contratos e convênios

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

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Quanto ao controle acerca de licitações, contratos e convênios, observou-se baseado nos dados da Tabela 12, que apenas o município de Maracanaú cumpre as atividades ligadas acerca dessa área, já o município de Fortaleza cumpre, parcialmente, essas atividades, já os municípios de Guaiúba e Eusébio raramente cumprem as obrigações e o município de Trairi não cumpre, de forma alguma, as funções ligadas ao controle de bens.

Dessa forma, observou-se que apenas 20% dos municípios cumpre o prescrito na IN nº 01/2017 do TCM-CE nos 4 itens elencados na Tabela 12. Dos demais municípios, Fortaleza cumpre 75% das atividades relativas a Licitações, Contratos e Convênios, e os municípios de Eusébio e Guaiúba cumprem 50% dos 4 itens, sendo as atividades que desempenham distintas entre si. O município de Trairi não cumpre nenhuma das atividades elencadas na Tabela 12, fato que enseja um grande risco para a gestão dos recursos públicos do município.

Tabela 13 – Atividades desenvolvidas no controle de obras públicas e serviços de engenharia

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

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Quanto as respostas referentes ao controle de obras públicas e serviços de engenharia constantes na Tabela 13, observou-se que apenas o município de Maracanaú cumpre, normalmente, as atividades ligadas acerca dessa área, já os municípios de Fortaleza e Eusébio cumprem parcialmente essas atividades, já os municípios de Guaiúba e Trairi não cumprem, de forma alguma, as funções ligadas às atividades de controle interno.

Dessa forma, observou-se que o município de Maracanaú cumpre 75% das atividades relativas ao controle de obras públicas. Os municípios de Eusébio e Fortaleza exercem apenas 25% das atividades mencionadas na IN nº 01/2017 do TCM-CE, referente ao controle de obras públicas, entretanto a atividade realizada representativa desses 25% é distinta entre eles.

Tabela 14 – Atividades desenvolvidas pelos municípios acerca das operações de crédito

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

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Conforme dados da Tabela 14, quanto ao controle acerca de operações de crédito, observou-se que praticamente nenhum o município cumpre as atividades prescritas na legislação vigente, com exceção do município do Eusébio que cumpre raramente essas funções.

Dessa forma, observou-se que apenas 20% dos municípios observa um (1) dos quatro itens no que tange as operações de crédito, em oposição ao percentual de 80% dos municípios da amostra que não cumprem nenhum dos itens relativos às operações de crédito.

Tabela 15 – Atividades desenvolvidas pelos municípios acerca de outras atividades desenvolvidas

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

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Conforme a Tabela 15, quanto ao controle acerca de outras atividades ligadas ao controle interno, observou-se que os municípios de Fortaleza, Eusébio, Maracanaú e Guaiúba cumprem raramente as atividades relativas a essa área, já o município de Trairi não cumpre, de forma alguma, as funções relacionadas ao tema.

Dessa forma, observou-se que 80% dos municípios cumprem apenas o item que trata do controle de suprimento de fundos, sendo que o Município do Eusébio, também realiza o controle de doações e subvenções.

O controle e monitoramento dos cartões corporativos, caso existam, não é realizado por nenhum dos municípios da amostra.

Tabela 16 – Atividades desenvolvidas pelos municípios acerca das auditorias

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

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Quanto ao controle acerca das auditorias, observou-se de acordo com dados da Tabela 16, que apenas o município de Fortaleza, cumpre parcialmente as atividades ligadas acerca dessa área, os demais não cumprem, de forma alguma, as funções relacionadas a esse controle.

Dessa forma, observou-se que apenas 20% dos municípios cumpre parcialmente as prescrições legais, sendo este o município de Fortaleza, que, entretanto dos 3 itens que compõem a tabela realiza apenas 2 itens, descumprindo a realização de auditorias anuais dos responsáveis com a conseqüente emissão de relatório. Dessa forma quase a totalidade (80% dos municípios) não cumpre nenhum dos 3 quesitos elencados.

Tabela 17 – Atividades desenvolvidas pelos municípios acerca das prestações de contas

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

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Com relação a prestação de contas, a Tabela 17 demonstra que os municípios de Fortaleza, Eusébio e Maracanaú cumprem raramente as atividades ligadas acerca dessa área, já os municípios de Guaiúba e Trairi não cumprem as funções relacionadas à matéria em questão.

Dessa forma, observou-se que 60% dos municípios cumprem metade das atividades de prestação de contas, enquanto 40% não cumpre em sua totalidade.

Analisando as atividades por agrupamento relacionado a estrutura que se relaciona como seu devido exercício dentro da unidade de controladoria elaborou-se as tabelas 16, 17 e 18.

A Tabela 18 expõe a frequência e média de aderência dos municípios relativa as questões sobre atividades da estrutura de Auditoria.

Tabela 18 – Aderência às atividades de auditoria

Item	Descrição	Frequência	Média
5.2 D	Controle de admissão de terceirizados.	2	40%
5.3 A	Realiza inventários periódicos	2	40%
D	Emite os relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	2	40%
5.5 A	Vistorias nas obras e serviços de engenharia	1	20%
5.8 A	Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatório de auditoria	0	0%
B	Alerta formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure Tomada de Contas Especial sempre que tiver conhecimento de quaisquer ocorrências citadas nas legislações de controle externo.	1	20%
C	Realiza a estratégia global de auditoria sob o enfoque da materialidade, avaliando os controles internos, por meio da execução do plano anual de auditoria, culminando no relatório de atividades de auditoria e/ou relatórios especiais, com os respectivos pareceres e certificados de auditorias, e enviando-os ao órgão de controle externo?	1	20%
5.9 A	O SCI acompanha os prazos para apresentação das prestações de contas dos gestores municipais aos órgãos de controle externo.	3	60%
B	O responsável pelo SCI quando da prestação de contas, anexa os demonstrativos anuais e relatórios substanciados, atestando que a documentação foi encaminhada foi submetida à devida análise.	1	20%
<b>Média Geral de aderência as atividades de Auditoria</b>			<b>29%</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Com base no quadro relativo as atividades de Auditoria, percebe que nenhum dos municípios realiza a emissão de relatório e demonstrativos seguindo as normas aplicadas ao setor público, e que a atividade mais realizada no segmento Auditoria, é o acompanhamento dos prazos das contas dos gestores municipais.

A Tabela 19 expõe a frequência e média de aderência dos municípios relativa as questões sobre atividades da estrutura de Monitoramento e Acompanhamento.

Tabela 19 – Aderência às atividades de monitoramento e acompanhamento

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

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Percebe-se que dentre as atividades relacionadas com a estrutura de Monitoramento e Acompanhamento, 80% dos municípios da amostra o fazem em relação a Contabilidade, sendo este o monitoramento mais realizado pelos municípios.

Tabela 20 – Aderência às atividades de normas, treinamento e correição

Item	Descrição	Frequência	Média
Normas e Treinamentos			
5.4	B Publicação tempestiva dos atos referentes aos procedimentos licitatórios, contratos e convênios	3	60%
Correição			
5.5	B Controle e prevenção de riscos	2	40%
5.6	C Controle e prevenção dos riscos referentes a esses créditos	0	0%
<b>Média Geral de aderência as atividades de Normas, Treinamento e Correição</b>			<b>33%</b>

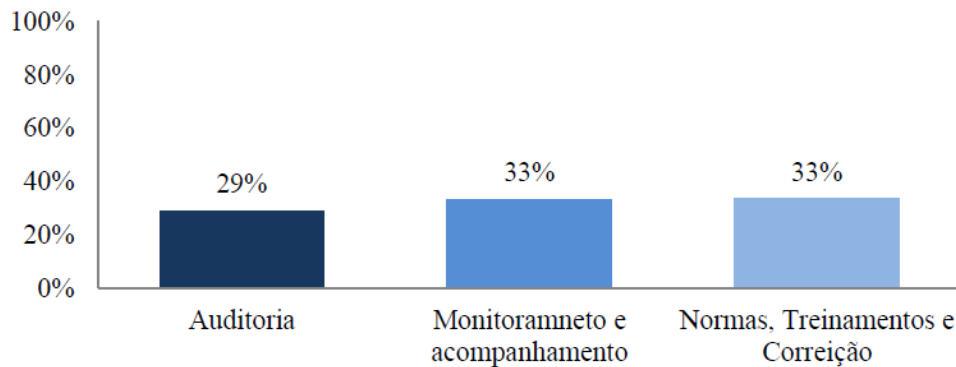
Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Na Tabela 20 uniu-se os itens relativos as atividades da estrutura de emissão de Normas, Treinamento e Correição, no qual expõe-se a frequência e média de aderência dos municípios relativa aos itens dessa ceara.

De acordo com a Tabela 20 percebe-se, comparativamente as frequências expostas para cada item das tabelas 16 e 17, que em todos os 4 segmentos estruturais executores das atividades de controladoria pela IN nº 01/2017 do TCM-CE, somente a atividade relacionada a Normas e Treinamento (que foi somente 1 item) não teve frequência zero. As demais 3 estruturas (auditoria, Monitoramento e Acompanhamento e Correição) apresentaram itens com frequência zero, ou seja, atividade não desempenhada por nenhum dos municípios da amostra.

Com base nos dados da última linha das tabelas 16 e 17 elaborou-se o Gráfico 1.

Gráfico 1 – Média de aderência a Instrução Normativa (IN) nº 01/2017 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE) por estrutura que desempenha a atividade



Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Pode-se observar que os municípios tem uma média praticamente similar de aderências as atividades em suas diferentes estruturas que as desempenham dentro do que a aborda como exigências mínimas.

Esse fato indica que no exercício das atividades de controladoria elencadas pela referida IN não há uma predileção entre um determinado segmento de atividades em detrimento de outro. Entretanto por se tratar de uma média, faz necessário observar a individualidade de cada município.

Até este momento se procedeu uma análise agrupada dos municípios, comparando entre estes as respostas obtidas nas questões.

As Tabelas 21 e 22 apresentados a seguir demonstram de forma individualizada por município quais atividades relatadas na IN nº 01/2017 do TCM-Ce estão sendo, ou não, exercidas pelas suas unidades de controladorias.

A Tabela 21 apresenta as respostas, pontuadas e ponderadas, obtidas às questões dos itens 5.1 a 5.9 aplicadas na entrevista ao gestor da unidade de controladoria do Município de Fortaleza.

Tabela 21 – Atividades realizadas pelo Município de Fortaleza

Continua

Atividades	Pontos por item	Peso Atribuído	Pontos obtidos após ponderação
<b>Execução Orçamentária e Financeira</b>			
Contabilidade	1	0,3	0,3
Finanças	1	0,3	0,3
Controle de Receita e Despesa pública	1	0,3	0,3
Créditos Orçamentários e Adicionais	1	0,3	0,3
<b>Atos de Pessoal</b>			
Atos de nomeação e exonerações de servidores	1	0,3	0,3
Concessão de aposentadorias	1	0,3	0,3
Concessão de reformas e pensão	1	0,3	0,3
Controle de admissão de terceirizados	1	0,4	0,4
<b>Bens Patrimoniais</b>			
Inventários periódicos	1	0,4	-
Depreciação dos bens públicos	1	0,3	-
Controle de bens em poder de funcionários	1	0,3	0,3
Emissão de relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	1	0,4	0,4
<b>Licitações, contratos e convênios</b>			
Controle de licitações para aquisição de bens	1	0,3	0,3
Publicação tempestiva dos atos licitatórios	1	0,2	0,2
Acompanhamento por planilhas dos prazos de início e término dos contratos e convênios	1	0,3	-
Controle de gastos com recursos oriundos de convênios	1	0,3	0,3
<b>Obras públicas e serviços de engenharia</b>			
Vistorias nas obras e serviços de engenharia	1	0,4	-
Controle e prevenção de riscos	1	0,1	0,1
Acompanhamento dos prazos de início e término de obras	1	0,3	-
Monitoramento de todo o ciclo da execução de obras	1	0,3	-
<b>Operações de Crédito</b>			
Contabilização das operações de crédito interno e externo	1	0,3	-
Controle analítico dos saldos dos créditos	1	0,3	-
Controle e prevenção de riscos	1	0,1	-
Correta classificação das operações nos Demonstrativos contábeis	1	0,3	-
<b>Outras atividades de controle</b>			
Controle de suprimento de fundos	1	0,3	0,3
Controle e monitoramento dos cartões corporativos	1	0,3	-
Controle de doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas	1	0,3	-
<b>Auditoria</b>			
Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatórios	1	0,4	-
Alerta formalmente a autoridade administrativa para instauração de TCE	1	0,4	0,4
Realiza estratégia global de auditoria sob enfoque da materialidade	1	0,4	0,4

Tabela 21 – Atividades realizadas pelo Município de Fortaleza

## Conclusão

Atividades	Pontos por item	Peso Atribuído	Pontos obtidos após ponderação
<b>Prestação de Contas</b>			
O SCI acompanha os prazos para apresentação das Prestações de Contas	1	0,4	0,4
O responsável pelo SCI anexa os demonstrativos anuais e relatórios substanciados.	1	0,4	-
<b>TOTAL</b>	31	10	5,6
<b>Representatividade % (grau de aderência à IN nº 01/2017)</b>		<b>100%</b>	<b>56%</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

No município de Fortaleza, conforme a Tabela 13, observou-se que nas atividades ligadas a obras e serviços de engenharia e operações de Crédito um resultado acentuado quanto ao descumprimento das normas prescritas acerca da matéria.

Convém salientar que essas atividades são de fundamental importância para a gestão pública, no sentido de que os dispêndios envolvidos nas realizações de obras e serviços de engenharia são objetos de contratos volumosos celebrados pela Administração pública. Além das operações de Créditos que oneram os órgãos públicos em financiamentos a longo prazo, dificultando a saúde financeira dos mesmos.

A Tabela 22 apresenta as respostas, pontuadas e ponderadas, obtidas às questões dos itens 5.1 a 5.9 aplicadas na entrevista ao gestor da unidade de controladoria do Município de Eusébio.

Tabela 22 – Atividades realizadas pelo Município do Eusébio

## Continua

Atividades	Pontos por item	Peso Atribuído	Pontos obtidos após ponderação
<b>Execução Orçamentária e Financeira</b>			
Contabilidade	1	0,3	0,3
Finanças	1	0,3	0,3
Controle de Receita e Despesa pública	1	0,3	-
Créditos Orçamentários e Adicionais	1	0,3	-
<b>Atos de Pessoal</b>			
Atos de nomeação e exonerações de servidores	1	0,3	-
Concessão de aposentadorias	1	0,3	-
Concessão de reformas e pensão	1	0,3	-
Controle de admissão de terceirizados	1	0,4	-
<b>Bens Patrimoniais</b>			
Inventários periódicos	1	0,4	-
Depreciação dos bens públicos	1	0,3	-
Controle de bens em poder de funcionários	1	0,3	-
Emissão de relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	1	0,4	-
<b>Licitações, contratos e convênios</b>			



Tabela 22 – Atividades realizadas pelo Município do Eusébio

Continua

Atividades	Pontos por item	Peso Atribuído	Pontos obtidos após ponderação
Controle de licitações para aquisição de bens	1	0,3	-
Publicação tempestiva dos atos licitatórios	1	0,2	-
Acompanhamento por planilhas dos prazos de início e término dos contratos e convênios	1	0,3	0,3
Controle de gastos com recursos oriundos de convênios	1	0,3	0,3
<b>Obras públicas e serviços de engenharia</b>			
Vistorias nas obras e serviços de engenharia	1	0,4	-
Controle e prevenção de riscos	1	0,1	-
Acompanhamento dos prazos de início e término de obras	1	0,3	0,3
Monitoramento de todo o ciclo da execução de obras	1	0,3	-
<b>Operações de Crédito</b>			
Contabilização das operações de crédito interno e externo	1	0,3	-
Controle analítico dos saldos dos créditos	1	0,3	-
Controle e prevenção de riscos	1	0,1	-
Correta classificação das operações nos Demonstrativos contábeis	1	0,3	0,3
<b>Outras atividades de controle</b>			
Controle de suprimento de fundos	1	0,3	0,3
Controle e monitoramento dos cartões corporativos	1	0,3	-
Controle de doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas	1	0,3	0,3
<b>Auditoria</b>			
Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatórios	1	0,4	-
Alerta formalmente a autoridade administrativa para instauração de TCE	1	0,4	-
Realiza estratégia global de auditoria sob enfoque da materialidade	1	0,4	-
<b>Prestação de Contas</b>			
O SCI acompanha os prazos para apresentação das Prestações de Contas	1	0,4	0,4
O responsável pelo SCI anexa os demonstrativos anuais e relatórios consubstanciados.	1	0,4	-
<b>TOTAL</b>	31	10	2,8
<b>Representatividade % (grau de aderência à IN nº 01/2017)</b>		<b>100%</b>	<b>28%</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Já no município de Eusébio, conforme exposto na Tabela 22 observou-se que no que tange as atividades ligadas a Atos de pessoal, Bens patrimoniais e Auditoria, além das atividades de vistoria e monitoramento do ciclo de obras públicas, houve um total descumprimento das normas prescritas acerca da matéria.

Convém acrescentar que as atividades referentes a atos de pessoal envolvem muitos recursos financeiros, sendo de suma importância seu controle efetivo por representar, em muitos municípios, o gasto público mais significativo dentro do orçamento anual. A auditoria

como função básica do controle interno se faz essencial quando o tema é eficiência do Sistema de Controle Interno.

A Tabela 23 apresenta as respostas, pontuadas e ponderadas, obtidas às questões dos itens 5.1 a 5.9 aplicadas na entrevista ao gestor da unidade de controladoria do Município de Maracanaú.

Tabela 23 – Atividades realizadas pelo Município de Maracanaú

Continua

Atividades	Pontos por item	Peso Atribuído	Pontos obtidos após ponderação
<b>Execução Orçamentária e Financeira</b>			
Contabilidade	1	0,3	0,3
Finanças	1	0,3	0,3
Controle de Receita e Despesa pública	1	0,3	0,3
Créditos Orçamentários e Adicionais	1	0,3	-
<b>Atos de Pessoal</b>			
Atos de nomeação e exonerações de servidores	1	0,3	-
Concessão de aposentadorias	1	0,3	-
Concessão de reformas e pensão	1	0,3	-
Controle de admissão de terceirizados	1	0,4	0,4
<b>Bens Patrimoniais</b>			
Inventários periódicos	1	0,4	0,4
Depreciação dos bens públicos	1	0,3	0,3
Controle de bens em poder de funcionários	1	0,3	0,3
Emissão de relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	1	0,4	0,4
<b>Licitações, contratos e convênios</b>			
Controle de licitações para aquisição de bens	1	0,3	0,3
Publicação tempestiva dos atos licitatórios	1	0,2	0,2
Acompanhamento por planilhas dos prazos de início e término dos contratos e convênios	1	0,3	0,3
Controle de gastos com recursos oriundos de convênios	1	0,3	0,3
<b>Obras públicas e serviços de engenharia</b>			
Vistorias nas obras e serviços de engenharia	1	0,4	0,4
Controle e prevenção de riscos	1	0,1	0,1
Acompanhamento dos prazos de início e término de obras	1	0,3	0,3
Monitoramento de todo o ciclo da execução de obras	1	0,3	-
<b>Operações de Crédito</b>			
Contabilização das operações de crédito interno e externo	1	0,3	-
Controle analítico dos saldos dos créditos	1	0,3	-
Controle e prevenção de riscos	1	0,1	-
Correta classificação das operações nos Demonstrativos contábeis	1	0,3	-
<b>Outras atividades de controle</b>			
Controle de suprimento de fundos	1	0,3	0,3
Controle e monitoramento dos cartões corporativos	1	0,3	-
Controle de doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas	1	0,3	-
<b>Auditoria</b>			
Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatórios	1	0,4	-

Tabela 23 – Atividades realizadas pelo Município de Maracanaú  
Conclusão

Atividades	Pontos por item	Peso Atribuído	Pontos obtidos após ponderação
Alerta formalmente a autoridade administrativa para instauração de TCE	1	0,4	-
Realiza estratégia global de auditoria sob enfoque da materialidade	1	0,4	-
<b>Prestação de Contas</b>			
O SCI acompanha os prazos para apresentação das Prestações de Contas	1	0,4	0,4
O responsável pelo SCI anexa os demonstrativos anuais e relatórios consubstanciados.	1	0,4	-
<b>TOTAL</b>	31	10	5,3
<b>Representatividade % (grau de aderência à IN nº 01/2017)</b>		<b>100%</b>	<b>53%</b>

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

No município de Maracanaú, conforme a Tabela 23, observou-se que nas atividades ligadas as atos de pessoal – exceto pela admissão de terceirizados, do ciclo de execução de obras, controle de suprimentos de fundos e cartões corporativos, operações de crédito e de todas as atividades da auditoria, há uma ausência de cumprimento das normas prescritas acerca da matéria.

Conforme anteriormente mencionado, essas atividades são de fundamental importância para um eficiente controle interno, no sentido do seu controle estar diretamente vinculado a uma boa gestão pública.

A Tabela 24 apresenta as respostas, pontuadas e ponderadas, obtidas às questões dos itens 5.1 a 5.9 aplicadas na entrevista ao gestor da unidade de controladoria do Município de Guaiúba.

Tabela 24 – Atividades realizadas pelo Município de Guaiúba

Continua

Atividades	Pontos por item	Peso Atribuído	Pontos obtidos após ponderação
<b>Execução Orçamentária e Financeira</b>			
Contabilidade	1	0,3	0,3
Finanças	1	0,3	-
Controle de Receita e Despesa pública	1	0,3	-
Créditos Orçamentários e Adicionais	1	0,3	-
<b>Atos de Pessoal</b>			
Atos de nomeação e exonerações de servidores	1	0,3	-
Concessão de aposentadorias	1	0,3	-
Concessão de reformas e pensão	1	0,3	-
Controle de admissão de terceirizados	1	0,4	-
<b>Bens Patrimoniais</b>			
Inventários periódicos	1	0,4	-
Depreciação dos bens públicos	1	0,3	-

Tabela 24 – Atividades realizadas pelo Município de Guaiúba  
Conclusão

Atividades	Pontos por item	Peso Atribuído	Pontos obtidos após ponderação
Controle de bens em poder de funcionários	1	0,3	0,3
Emissão de relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	1	0,4	-
<b>Licitações, contratos e convênios</b>			
Controle de licitações para aquisição de bens	1	0,3	0,3
Publicação tempestiva dos atos licitatórios	1	0,2	0,2
Acompanhamento por planilhas dos prazos de início e término dos contratos e convênios	1	0,3	-
Controle de gastos com recursos oriundos de convênios	1	0,3	-
<b>Obras públicas e serviços de engenharia</b>			
Vistorias nas obras e serviços de engenharia	1	0,4	-
Controle e prevenção de riscos	1	0,1	-
Acompanhamento dos prazos de início e término de obras	1	0,3	-
Monitoramento de todo o ciclo da execução de obras	1	0,3	-
<b>Operações de Crédito</b>			
Contabilização das operações de crédito interno e externo	1	0,3	-
Controle analítico dos saldos dos créditos	1	0,3	-
Controle e prevenção de riscos	1	0,1	-
Correta classificação das operações nos Demonstrativos contábeis	1	0,3	-
<b>Outras atividades de controle</b>			
Controle de suprimento de fundos	1	0,3	0,3
Controle e monitoramento dos cartões corporativos	1	0,3	-
Controle de doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas	1	0,3	-
<b>Auditoria</b>			
Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatórios	1	0,4	-
Alerta formalmente a autoridade administrativa para instauração de TCE	1	0,4	-
Realiza estratégia global de auditoria sob enfoque da materialidade	1	0,4	-
<b>Prestação de Contas</b>			
O SCI acompanha os prazos para apresentação das Prestações de Contas	1	0,4	-
O responsável pelo SCI anexa os demonstrativos anuais e relatórios substanciados.	1	0,4	-
<b>TOTAL</b>	31	10	1,4
<b>Representatividade % (grau de aderência à IN nº 01/2017)</b>		100%	14%

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Observou-se conforme exposto na Tabela 24 que nas atividades ligadas a atos de pessoal, obras e serviços de engenharia, operações de Crédito e auditoria uma ausência no descumprimento das normas prescritas acerca da matéria, comprometendo assim o cerne das funções básicas do controle interno.

A Tabela 25 apresenta as respostas, pontuadas e ponderadas, obtidas às questões dos itens 5.1 a 5.9 aplicadas na entrevista ao gestor da unidade de controladoria do Município de Trairi.

Tabela 25 – Atividades realizadas pelo Município de Trairi

Continua

Atividades	Pontuação atribuída	Peso Atribuído	Pontos obtidos após ponderação
<b>Execução Orçamentária e Financeira</b>			
Contabilidade	1	0,3	-
Finanças	1	0,3	-
Controle de Receita e Despesa pública	1	0,3	-
Créditos Orçamentários e Adicionais	1	0,3	-
<b>Atos de Pessoal</b>			
Atos de nomeação e exonerações de servidores	1	0,3	-
Concessão de aposentadorias	1	0,3	-
Concessão de reformas e pensão	1	0,3	-
Controle de admissão de terceirizados	1	0,4	-
<b>Bens Patrimoniais</b>			
Inventários periódicos	1	0,4	0,4
Depreciação dos bens públicos	1	0,3	-
Controle de bens em poder de funcionários	1	0,3	-
Emissão de relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público	1	0,4	-
<b>Licitações, contratos e convênios</b>			
Controle de licitações para aquisição de bens	1	0,3	-
Publicação tempestiva dos atos licitatórios	1	0,2	-
Acompanhamento por planilhas dos prazos de início e término dos contratos e convênios	1	0,3	-
Controle de gastos com recursos oriundos de convênios	1	0,3	-
<b>Obras públicas e serviços de engenharia</b>			
Vistorias nas obras e serviços de engenharia	1	0,4	-
Controle e prevenção de riscos	1	0,1	-
Acompanhamento dos prazos de início e término de obras	1	0,3	-
Monitoramento de todo o ciclo da execução de obras	1	0,3	-
<b>Operações de Crédito</b>			
Contabilização das operações de crédito interno e externo	1	0,3	-
Controle analítico dos saldos dos créditos	1	0,3	-
Controle e prevenção de riscos	1	0,1	-
Correta classificação das operações nos Demonstrativos contábeis	1	0,3	-
<b>Outras atividades de controle</b>			
Controle de suprimento de fundos	1	0,3	-
Controle e monitoramento dos cartões corporativos	1	0,3	-
Controle de doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas	1	0,3	-
<b>Auditoria</b>			
Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatórios	1	0,4	-
Alerta formalmente a autoridade administrativa para instauração de TCE	1	0,4	-

Tabela 25 – Atividades realizadas pelo Município de Trairi  
Conclusão

Atividades	Pontuação atribuída	Peso Atribuído	Pontos obtidos após ponderação
Realiza estratégia global de auditoria sob enfoque da materialidade	1	0,4	-
<b>Prestação de Contas</b>			
O SCI acompanha os prazos para apresentação das Prestações de Contas	1	0,4	-
O responsável pelo SCI anexa os demonstrativos anuais e relatórios consubstanciados.	1	0,4	-
<b>TOTAL</b>	31	10	0,4
<b>Representatividade % (grau de aderência à IN nº 01/2017)</b>		<b>100%</b>	<b>4%</b>

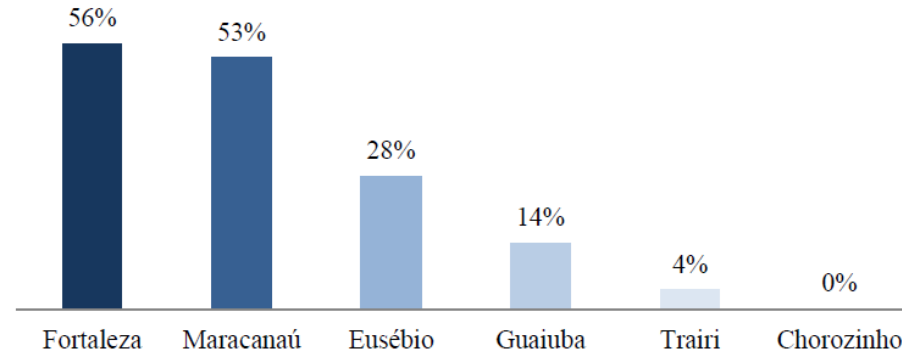
Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Após a análise dos dados devidamente agrupados e categorizados no Gráfico 2, observou-se que praticamente todas as atividades ligadas ao controle interno nesse município estão comprometidas pelo não exercício das ações que ensejam a participação direta do sistema de controle interno. Em termos de aderência representa 14%, o que traduz um enfraquecimento das funções do controle interno.

### 6.3 Grau de aderência dos municípios à IN nº 01/2017 do TCM-CE

Compulsando os dados extraídos da última linha das tabelas apresentados na subseção 6.2 deste estudo pode-se elaborar o Gráfico 2, representando o percentual de aderência por cada município integrante da amostra, ressaltando que o município de Chorozinho não teve dados coletados e por tanto não participa deste gráfico.

Gráfico 2 – Guia de aderência a IN nº 01/2017 do TCM-CE da amostra estudada



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Os percentuais que cada município obteve mediante a ponderação dos pontos obtidos nos itens das questões 5.1 a 5.9 do questionário, em relação ao total máximo que se podia

obter, no caso pontuação ponderada de valor 10 (dez) equivalente a 100% de aderência, permitiram a seguinte classificação destes dentro de um ranking exposto na Tabela 26.

Tabela 26 – Ranking do grau de aderência a IN nº 01/2017 do TCM-CE dos municípios que integram a amostra estudada

Posição	% de aderência	Município
1º	58%	Maracanaú
2º	54%	Fortaleza
3º	29%	Eusébio
4º	15%	Guaiúba
5º	4%	Trairi
6º	-	Chorozinho

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Conforme exposto na Tabela 26, constatou-se que o município do Maracanaú possui o melhor grau de aderência dentre os seis municípios estudados (58%) às normas esculpidas na IN 01/2017 do TCM-CE, em seguida temos Fortaleza com seus 54% de grau de aderência, seguidos do Eusébio (29%), Guaiúba (15%) e Trairi (4%).

Tabulando os dados obtidos em seguimentos de faixas de 20% em correspondência ao seu grau de excelência, pode-se apresentá-los da seguinte forma:

Tabela 27 – Classificação do nível de aderência dos municípios da amostra

% de Aderência	Grau de excelência	Municípios
0-20%	Muito Baixo	Trairi e Guaiúba
21%-40%	Baixo	Eusébio
41%-60%	Moderado	Fortaleza e Maracanaú
61%-80%	Alto	-
80%-100%	Muito Alto	-

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Examinando a Tabela 27, observou-se que nenhum município atingiu um grau de excelência acima de bom, significando, assim, que o sistema de controle interno dos mesmos enseja melhorias significantes para uma integralidade na execução das suas funções básicas e primordiais.

Como fato que merece destaque, os municípios de Trairi e Guaiúba estão em um estágio precário e indesejado, ou seja, muito baixo, quando do exercício das suas atividades ligadas diretamente ao sistema de controle interno. Convém ressaltar que os referidos municípios por não estarem cumprindo devidamente as diretrizes previstas na instrução em questão, estarão sujeitas a eventuais sanções dos órgãos de controle externo, conforme preconiza o §2 do art. 16 da IN nº 01/2017 do TCM-CE.

#### 6.4 Relação do grau de aderência e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)

Diante da mensuração do grau de aderência das Controladorias municipais estudadas e tendo em vista o critério de seleção dos municípios participantes da amostra, o qual foi o índice do IDH dos municípios da RMF, elaborou-se a Tabela 28 para analisar se há, de forma inicial ou incidental, alguma relação possível entre o nível do IDH do município e seu grau de aderência a IN nº 01/2017 do TCM-Ce.

Tabela 28 – Relação do nível de aderência dos municípios e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)

Posição	%	Nome	Posição	IDH
1º	58%	Maracanaú	3º	0,686
2º	54%	Fortaleza	1º	0,754
3º	29%	Eusébio	2º	0,701
4º	15%	Guaiuba	4º	0,617
5º	4%	Trairi	5º	0,606
6º	-	Chorozinho	6º	0,604

Fonte: Elaborada pela autora com base nos dados da pesquisa (2018).

Interpretando os dados apresentados na Tabela 28, averiguou-se que os municípios de Maracanaú, Fortaleza e Eusébio, detentores dos melhores IDH da amostra estudada, são titulares dos melhores graus de aderência. No entanto, tal correspondência de relação não se faz regra, devido ao escopo limitado da amostra reduzida a seis municípios, dentre os 184 existentes no Estado do Ceará, o que não impossibilita possíveis estudos futuros no sentido na confirmação da evidência encontrada no presente estudo.

#### 6.5 Percepção do gestor quanto a aderência das unidades de controladoria da amostra à IN 01/2017 do TCM-CE

Ainda dando continuidade a análise dos dados coletados acerca das Controladorias da Região Metropolitana de Fortaleza foi indagado, por meio da entrevista aplicada aos gestores dessas unidades, se em termos gerais, o Sistema de Controle Interno Municipal atende às exigências da Instrução Normativa em questão.

Por unanimidade, a resposta foi: sim, a unidade de controladoria municipal sob sua gestão cumpre as normas da IN nº 01/2017 do TCM-CE.

Resposta esta contrária às análises dos dados coletados, pois dos 6 municípios estudados, somente 5 forneceram dados, dos quais somente 2 (Fortaleza e Maracanaú) ficaram



dentro da faixa de aderência “Moderado” enquanto Eusébio ficou com “baixo” aderência e Trairi e Guaíba com nível de “muito baixo”, por estar entre 0 e 20% em consonância às normas da referida IN.

A questão aberta foi realizada de forma intencional antes das questões 5.1 a 5.9 para que o entrevistado não passasse por um processo de auto-avaliação enquanto respondia os itens destas questões.

Dessa forma a resposta a questão aberta pôde refletir a percepção real do gestor em relação às atividades da unidade de controladoria do município que gerencia.

Esse achado pode revelar no mínimo duas possibilidades: que o gestor desconhece a legislação a qual a unidade de controladoria municipal esta sujeita e realmente acredita, pelo desconhecimento, que a unidade de controladoria municipal atende às exigências da nº 01/2017 do TCM-CE, ou que tem conhecimento mas não realizou de forma prática nenhum teste ou avaliação que demonstrasse tecnicamente o atendimento ou não da nº 01/2017 do TCM-CE.

## 7 CONCLUSÃO

Uma vez que foram definidos os objetivos específicos para o alcance dos resultados desejados nessa pesquisa, analisa-se, neste instante, o primeiro deles que esteve voltado à elaboração de uma lista de verificação das condutas das controladorias municipais quanto às regras estipuladas na IN nº 01/2017 do TCM-CE no desenvolvimento de suas atividades, bem como foram observadas as práticas dos gestores no exercício das funções de controle interno.

Em atendimento ao primeiro objetivo que era elaborar um *checklist*, baseado nas regras estipuladas na IN nº 01/2017 do TCM-CE mediante pontuação com ponderação das principais exigências da referida IN constantes em um *checklist* elaborado pela autora, com base na relevância doutrinária destas, foram elencadas perguntas no sentido de investigar quais legislações os municípios pesquisados utilizam para instituição e execução do Sistema de Controle Interno, por quem são exercidas as atividades de controle interno, bem como a que estrutura estão vinculados os órgãos do Sistema de Controle Interno. Todas essas informações que contemplam o atendimento desses quesitos acima citados constam nas tabelas da subseção 6.1 da presente pesquisa.

Quanto ao segundo objetivo específico que era identificar o estágio de aderência das controladorias municipais da RMF as regras da referida IN, foram elaboradas perguntas com base nas atividades, de fato, realizadas pelo Sistema de Controle Interno. Após a análise das respostas dos controladores foi elaborado o Gráfico 2, e observado que os referidos órgãos não executam, na integralidade, as atividades estabelecidas como padrão mínimo na referida Instrução Normativa, bem como as funções relacionadas ao controle interno, à prevenção de riscos, 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 desenvol-

vidas, 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.

Compulsando objetivos específicos mencionados, juntamente com a verificação da aderência das Controladorias Governamentais da RMF aos aspectos presentes na doutrina sobre o assunto, esta pesquisa constatou que a maioria das controladorias municipais, não põem em prática, no seu mister diário, aquilo o que nela está preconizado na Instrução Normativa nº 01/2017 do TCM-CE, assim como na legislação que lhe é correlata, não estando dessa forma de acordo com a legislação já descrita, portanto, não 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, em todas as tabelas demonstradas ao longo da seção 6 desse estudo, fatos estes que confirmam o pressuposto inicial da pesquisa.

Em relação ao pressuposto que foi fixado inicialmente em que se presumia que as Controladorias Municipais da RMF não aderiram às regras impostas pela IN nº 01/2017 do extinto TCM-CE, pode-se concluir pela afirmação da suposição, considerando-se, que foi constatado que as atividades estabelecidas como padrão mínimo, não são executadas pela maioria das controladorias municipais dos seis municípios pesquisados.

Com base nos dados coletados e análises dos mesmos pode-se concluir que a questão problema “como se encontra a adesão das controladorias municipais da RMF às normas estabelecidas pelo órgão de controle externo?” foi copiosamente respondida na medida em que os dados foram suficientes para a resposta do questionamento, tendo como resposta a questão: os municípios que integraram a amostra, em representatividade do universo pesquisado, possuem níveis diferentes de aderência a IN nº 01/2017 do TCM-CE, entretanto somente dois municípios conseguiram aderir em uma faixa de excelência “bom”, enquanto os demais se enquadraram nas faixas de excelência “razoável” e “indesejável”.

Verificou-se que as controladorias municipais, mesmo formalmente existentes, não possuem independência suficiente capaz de exercer as funções primordiais de controle interno no âmbito municipal, sendo apenas um órgão (departamento) com atividades rotineiras referentes às áreas de contabilidade e finanças. Detectou-se que as controladorias funcionam como um sistema de apoio ao poder executivo responsável até mesmo por tarefas que não seriam de sua competência, mas que as atividades inerentes ao controle internas são cumpridas

de forma inconsistente e indefinida, além de muitas vezes, serem ausentes com pouca ou nenhuma obediência à legislação e em condições bem instáveis, movidas, em regra, por um viés político.

Observou-se que as controladorias municipais, na maioria das vezes, sofrem subordinação direta do chefe do Poder Executivo, visto que em muitas ocasiões encontra-se integrado à própria estrutura da Secretaria de Gabinete do Prefeito, estando este, portanto, com poderes sobre aquele, prevalecendo seus interesses, em vez de prevalecer o envio e troca de informações diretas para com a coletividade do que efetivamente ocorre nas contas públicas.

Neste trabalho apontam-se algumas limitações, destacando-se, primeiramente, as relacionadas ao fato de que, o município de Chorozinho, pertencente à amostra escolhida de 6 municípios da RMF, não foi estabelecido contato nenhum para fins dos questionamentos propostos.

Diante da contradição entre a percepção dos gestores que afirmaram, por unanimidade, o fiel cumprimento das normas estabelecidas na IN n 01/2017 do TCM-CE e os resultados obtidos após a análise dos dados, sugere-se estudos posteriores, com base na entrevista semi-estruturada utilizada na presente pesquisa, no intuito de obtenção de resultados mais precisos e com uma amostra estendida para mais municípios, considerando que houve uma limitação para uma amostra dentro da região metropolitana de Fortaleza, o qual já é uma amostra.

Como limitações de pesquisa, é importante ressaltar que a Instrução Normativa nº 01/2017 do extinto TCM-CE não fez qualquer menção a existência de uma unidade de ouvidoria dentro da sua estrutura central para o exercício das atividades de controladoria, por esse motivo, não foi considerado essa estrutura na formação, bem como não foi possível a obtenção dos dados do município de Chorozinho, que não atendeu a solicitação para a realização desse estudo.

Em relação à evidência encontrada acerca da possível correlação entre o grau de aderência e o IDH dos municípios, não é possível afirmar categoricamente que exista relação entre ambas já que há limitação do escopo da amostra, reduzida a apenas seis municípios, dentre os 184 existentes. Fato esse que suscita a possibilidade de estudos futuros abrangendo uma amostra mais representativa dos municípios cearenses para confirmação ou não desta possível relação.



## REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 10 abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180**, de 06 de Fevereiro de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm). Acesso em: 2 abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 10.257**, de 10 de Julho de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10257.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm). Acesso em: 2 abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320**, de 17 de Março de 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4320.htm). Acesso em: 2 abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 101 de 4 de maio de 2000. **Lei Responsabilidade Fiscal (LRF)**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18112cons.htm). Acesso em: 2 maio 2018.
- \_\_\_\_\_. TCU-Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa nº 63 de 01 de setembro de 2010**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/relatorio-degestao/2010.htm>. Acesso em: 1 abr. 2018.
- \_\_\_\_\_. TCU-Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização a luz da teoria e da prática**. 2006. 352 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BOTELHO, Milton Mendes. **Manual prático de controle interno na administração pública municipal**. Curitiba: Editora Juruá, 2006.
- CANO, Ignacio. Nas trincheiras do método: o ensino da metodologia das ciências sociais no Brasil. **Sociologias**, Porto Alegre, ano 14, n. 31, p. 94-119, set./dez. 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/soc/v14n31/05.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2018.
- CATELLI, Armando; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Túlio de Castro. **Processo de Gestão e Sistemas de Informações Gerenciais**. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTE, Danival Sousa; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Organização dos órgãos de Controle Interno municipal no estado do Ceará**: Um estudo na região metropolitana de Fortaleza. Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2008. (Artigo da graduação Ciências Contábeis).

CEARÁ (Estado). Lei Estadual nº 12.509 de 06 de Dezembro de 1995. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, 06 de dezembro de 1995, Fortaleza, 1995. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/institucional/2012-09-06-14-01-12/send/49-lei-organicaCompleta/2496-lei-n-12-509-de-6-de-dezembro-de-1995-d-o-e-06-12-1995-dispoe-sobre-a-lei-organica-do-tribunal-de-contas-do-estado-do-ceara-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 26 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. 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, 2017c. Disponível em: [http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20170821/do20170821\\_p02.pdf](http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20170821/do20170821_p02.pdf). Acesso em: 26 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto Estadual nº 29.730**, de 07 de maio de 2009. Dispõe sobre a competência, a estrutura organizacional e a denominação dos cargos de direção e assessoramento superior da controladoria e ouvidoria geral do estado (cge) e dá outras providências. Fortaleza, 2009. Disponível em: <http://www.cge.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/20/2018/04/Decreto-n%C2%BA.-29.730-de-07-de-maio-de-2009-D.O.E-05-de-maio-de-2009.pdf>. Acesso em: 26 Set. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto Estadual nº 32.070 de 2016. Aprova o regulamento que altera a estrutura organizacional 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 VIII nº 119, de 20 de outubro de 2016. Fortaleza, 2016. Disponível em: <http://www.cge.ce.gov.br/wpcontent/uploads/sites/20/2018/04/DECRETO-N%C2%BA32.070-de-18-de-outubro-de-2016-D.O.E-20-de-outubro-de-2016.pdf>. Acesso em: 26 Abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Orgânica nº 12.160 de 04 de Agosto de 1993. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, 12 de agosto de 1993. Fortaleza, 1993. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/1478-lei-n-12-160-de-04-08-93-d-o-de-12-08-93>. Acesso em: 26 Abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.875**, de 07 de fevereiro de 2007. Dispõem 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. Fortaleza, CE: 1993. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2007/13875.htm>. Acesso em: 26 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. CGE- Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado. **Apresentação**: Debate Controladoria e transparência. Semana Comemorativa dos 10 anos da Fundação SINTAF. Fortaleza, 2018.

CEARÁ (Estado). TCMCE-Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. Instrução Normativa nº 01, de 27 de abril de 2017. **Diário Oficial do TCMCE**, de 28 de abril de 2017. Fortaleza, 2017. Disponível em: <http://municipios.tce.ce.gov.br/tcemunicipios/wp-content/uploads/2017/05/Instru%C3%A7%C3%A3o-Normativa-2017-01-vers%C3%A3o-abril-de-2017.pdf>. Acesso em: 25 maio 2018.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**: para uso de estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

COELHO, Emanuel Renan Cunha. **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 em Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

CONACI. Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal. As macrofunções do controle interno do setor público, Auditoria Governamental, Controladoria, Corregedoria e Ouvidoria. *In*: ENCONTRO ESTADUAL DE CONTROLE INTERNO, 4., 2010, Fortaleza. **Anais** [...]. Fortaleza, 2010. Disponível em: [http://www.cge.ce.gov.br/index.php/regulamentomenu/doc\\_download/417-iv-eeciapresentacao-conaci](http://www.cge.ce.gov.br/index.php/regulamentomenu/doc_download/417-iv-eeciapresentacao-conaci). Acesso em: 28. Mar. 2018.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T) nº 16.8 de 21 de novembro 2008**. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf). Acesso em: 4 ago. 2018.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de Riscos Corporativos** – Estrutura Integrada. Jersey City: PricewaterhouseCoopers LLP, 2007.

COSTA JÚNIOR, Antonio Gil da. A Importância do Controle Interno na Gestão Pública. **Conteúdo Jurídico**, Brasília, 1 fev. 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.46859&seo=1>>. Acesso em: 28 mar. 2018.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos municípios**: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DALMORO, Marlon; VIEIRA, Kelmara Mendes. Dilemas na construção de escalas tipo likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados? **Revista Gestão Organizacional**, v. 6., 161-174, 2013. (Edição Especial Epistemologia e Métodos de Pesquisa em Administração e Contabilidade). Disponível em: <https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/viewFile/1386/1184>. Acesso em: 20 out. 2018.

ENTENDA o caso. **Ministério Público Federal** – MPF. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/investigacao/historico>. Acesso em: 3 out. 2018.



FERREIRA, Carlos Augusto Lima. Pesquisa quantitativa e qualitativa: perspectivas para o campo da educação. **Revista Mosaico**, Barcelona, v. 8, n. 2, p. 173-182, jul./dez. 2015.

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

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: Planejamento e controle gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GARCIA, Editinete. **Modelo de Controladoria para as empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2003.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (Org.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Ed. da UFRGS, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GLAUTIER, Michel William Edgard. **Accounting theory and practice**. Londres: Pitman Publishing, 1977.

GURGEL, Claudio; JUSTEN, Agatha. Controle social e políticas públicas: a experiência dos Conselhos Gestores. **Revista Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 357-378, mar./abr. 2013.

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

HELDER, Raimundo. **Como fazer análise documental**. Porto: Universidade de Algarve, 2006.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estimativa Populacional 2017**. Disponível em: [https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2017/estimativa\\_dou.shtm](https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2017/estimativa_dou.shtm). Acesso em: 10 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Histórico estatísticas cidades**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ce/historico>. Acesso em: 10 ago. 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1980.

LIMA, Telma Cristiane Sasso de; MIOTO, Regina Célia Tamasso. Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica. **Rev. Katál**, Florianópolis, v. 10, n. esp. p. 37-45, 2007.

MANZINI, Eduardo José. A entrevista na pesquisa social. **Didática**, São Paulo, v. 26/27, p. 149-158, 1990/1991.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

- MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade a controladoria: a evolução necessária. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.
- MARTINS, Heloisa. Metodologia qualitativa de pesquisa. **Revista Educação e Pesquisa**, São Paulo, v. 30, n. 2, p. 289-300, maio/ago. 2004.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento**. Pesquisa qualitativa em saúde. São Paulo: HUCITEC, 2007
- MIQUEL, C. A. O Índice de desenvolvimento humano: uma proposta conceitual. **Revista Proposta** (FASE), ano 26, n. 73, p. 10-19, jun./ago. 1997.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinelo *et al.* **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: Ed. da UFSC, 1993.
- OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria**: fundamentos do controle empresarial. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- OLIVEIRA, Luiz Martins de; PEREZ José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**: Textos e Casos Práticos com Solução. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- OLIVEIRA, Maria Marly. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis: Vozes, 2007.
- OS 9 MAIORES escândalos contábeis do mundo. Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas – Fenacon, São Paulo, 23 out. 2017. Disponível em: <http://fenacon.org.br/noticias/os-9-maiores-escandalos-contabeis-do-mundo-2609/>. Acesso em: 3 out. 2018.
- PADOVEZE, Clovis Luis. **Controladoria Básica**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.
- PEROVANO, Dalton Gean. **Manual de metodologia científica para a segurança pública e defesa social**. Curitiba: Juruá, 2014.
- PETERS, Marcos. **Implantando e gerenciando a lei Sarbanes Oxley**: Governança corporativa agregando valor aos negócios. São Paulo: Atlas, 2007.
- PINHO, José Gumercindo dos Santos. **Controladoria Governamental nos municípios da região metropolitana de Fortaleza**. 2017. 107 p. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará (UFC), Fortaleza, 2017.
- PNDU. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. **Índice de Desenvolvimento Humano Municipal Brasileiro**. 2. ed. Brasília: PNUD, Ipea, FJP, 2013.
- RANKING de eficiência dos municípios. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 27 ago. 2016. Disponível em: <http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbas-externas.shtml>. Acesso em: 3 out. 2018.

RIBEIRO, Elisa. A perspectiva da entrevista na investigação qualitativa. *In: Evidência, olhares e pesquisas em saberes educacionais*. Número 4, maio de 2008. Araxá: Centro Universitário do Planalto de Araxá.

RIBEIRO, Osni Moura; RIBEIRO, Juliana Moura. **Auditoria fácil**. São Paulo: Saraiva, 2011. 365p.

SILVA, Maria Florêncio da; RAMOS, Wálkirie Lúcia Simões. A importância da missão, visão e valores institucionais a imagem organizacional e na qualidade dos serviços. **Revista da Ciência da Administração** [Versão Eletrônica], v. 12, ago./dez. 2015. Disponível em: <http://www.fcab.br/wp-content/uploads/2016/06/1-artigo-Miriam-e-Walkiria-FCAP-2015-2.pdf>. Acesso em: 2 abr. 2018.

SILVEIRA, João Serafim Tusi da *et al.* Proposição metodológica e aplicação de um índice municipal de accountability. *In: TOURISM AND MANAGEMENT STUDIES INTERNATIONAL CONFERENCE ALGARVE 2012*, 2012, Portugal. **Proceedings** [...]. Portugal: ESGHT-University of the Algarve, 2012.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro - Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Patrícia Cardoso Rodrigues de. Controle da Administração Pública. *In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Curso Prático de Direito Administrativo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Haroldo da Gama; FERREIRA, Maria Paula; DINI, Nádia Pinheiro. Indicadores sociais: por que construir novos indicadores como o IPRS. **São Paulo em Perspectiva**, v. 17, n. 3-4, p. 80-90, 2003.

VEJA FRAUDES corporativas que geraram acordos maiores que o da Petrobras. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 4 jan. 2018. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/01/1947743-veja-fraudes-corporativas-que-geraram-acordos-maiores-que-o-da-petrobras.shtml>. Acesso em: 3 out. 2018.

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

**APÊNDICE A – ROTEIRO DO QUESTIONÁRIO APLICADO NA ENTREVISTA  
SEMI-ESTRUTURADA**

**MUNICÍPIO:** \_\_\_\_\_

**CONTROLADOR:** \_\_\_\_\_

**DATA:** \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_ **LOCAL:** \_\_\_\_\_

**1. Em quais legislações o município toma por base para instituição e execução do Sistema de Controle Interno?**

- ( ) Constituição Federal
- ( ) Lei nº 4.320/64
- ( ) Legislações de Controle Externo (TCM/TCE)
- ( ) Legislações Federais (TCU)
- ( ) Legislações Municipais

**2. As atividades inerentes ao órgão central do sistema de controle interno (SCI) são exercidas por quem?**

- ( ) servidores efetivos
- ( ) ocupantes de cargo em comissão
- ( ) terceirizados
- ( ) empresa de consultoria

**3. O órgão central do SCI possui estrutura diretamente vinculada o que órgão?**

- ( ) Poder executivo
- ( ) Poder Legislativo (câmara municipal)
- ( ) Secretaria de Finanças
- ( ) outro órgão de assessoramento

**4. Na sua opinião, de forma geral, o sistema de controle interno Municipal atende as exigências da IN nº 01/2017, do TCM-Ce?**

---



---



---

---

---

---

**5. Assinale as atividades desenvolvidas pela Controladoria Geral do seu município que são desempenhadas seguindo o padrão mínimo definido no art. 12 da IN nº 01/2017.**

**5.1 - Execução Orçamentária e Financeira**

Contabilidade.

Finanças.

Controle de Receita e Despesa Pública.

Créditos Orçamentários e Adicionais.

**5.2 - Atos de Pessoal**

Atos de nomeações e exonerações dos servidores efetivos.

Concessões de aposentadorias.

Concessão de reforma e pensão.

Controle de admissão de terceirizados.

**5.3 - Bens Patrimoniais**

Realiza inventários periódicos.

Realiza depreciação dos bens públicos.

Realiza controle de bens em poder dos funcionários.

Emite os relatórios e demonstrativos em atendimento às normas aplicadas ao setor público.

**5.4 - Licitações, contratos e convênios**

Realização de licitação para aquisição de bens e serviços para obter a proposta mais vantajosa.

Publicação tempestiva dos atos referentes aos procedimentos licitatórios, contratos e convênios.

Acompanhamento por planilhas dos prazos de início e término de contratos e convênios.

Realiza controle dos gastos com recursos oriundos de convênios para fins específicos.

**5.5 - Nas Obras Públicas e serviços de engenharia realiza:**

Vistorias nas obras e serviços de engenharia

Controle e prevenção de riscos

Acompanhamento dos prazos de início e término dos contratos de obras

Monitoramento de todo o ciclo de execução da obra.

**5.6 - Nas Operações de Crédito o órgão de Controle Interno realiza:**

Contabilização das operações de crédito interno e externo

Controle analítico dos saldos desses créditos

Controle e prevenção dos riscos referentes a esses créditos

Correta classificação dessas operações quando dos Demonstrativos Contábeis

**5.7 - O órgão de Controle Interno realiza, dentre outros:**

Controle de suprimento de fundos/Adiantamento.

Controle e monitoramento referentes aos cartões corporativos.

Controle sobre doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidas.

**5.8 – Auditoria**

Realiza auditorias anuais nas contas dos responsáveis, emitindo relatório de auditoria

Alerta formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure Tomada de Contas Especial sempre que tiver conhecimento de quaisquer ocorrências citadas nas legislações de controle externo.

Realiza a estratégia global de auditoria sob o enfoque da materialidade, avaliando os controles internos, por meio da execução do plano anual de auditoria, culminando no relatório de atividades de auditoria e/ou relatórios especiais, com os respectivos pareceres e certificados de auditorias, e enviando-os ao órgão de controle externo?

**5.9 – Prestação de Contas**

O SCI acompanha os prazos para apresentação das prestações de contas dos gestores municipais aos órgãos de controle externo.

O responsável pelo SCI quando da prestação de contas, anexa os demonstrativos anuais e relatórios substanciados, atestando que a documentação foi encaminhada foi submetida à devida análise.

## ANEXO A – INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01 DE 2017 DO TCM-CE



### ESTADO DO CEARÁ TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

**Instrução Normativa nº 01/2017, de 27 de abril de 2017.  
Publicada no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas dos  
Municípios do Estado do Ceará de 28 de abril de 2017.**

Dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e a coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo Municipais.

**O TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ,** no uso das atribuições que lhe conferem o art. 1º, XVII, e o art. 3º da Lei Estadual nº 12.160, de 04 de agosto de 1993,

Considerando que o art. 74 da Constituição da República e os arts. 41, §3º, e 80 da Constituição Estadual dispõem que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno;

Considerando a conveniência e oportunidade de fixar diretrizes capazes de promover a valorização e o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle interno incidentes sobre a gestão municipal;

Considerando que os arts. 31, 70, 71 e 75 da Constituição Federal estabelecem as competências dos Tribunais de Contas;

Considerando que cabe ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará orientar os municípios jurisdicionados quanto à prevenção de erros e irregularidades de natureza legal, contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial;

Considerando que a manutenção de Sistemas de Controle Interno pelos Poderes Municipais consiste em obrigação constitucional, a ser cumprida pela Administração Pública Municipal;

Considerando que cabe aos Sistemas de Controle Interno Municipais, juntamente com o controle externo, exercido por este Tribunal, auxiliar a respectiva Câmara Municipal na fiscalização do cumprimento dos dispositivos legais;

**RESOLVE,**

#### **Capítulo I Do Sistema de Controle Interno Municipal Seção I**



ESTADO DO CEARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

---

**Das definições, garantias e estrutura**

**Art. 1º.** A presente Instrução Normativa estabelece normas e diretrizes que devem servir de marco referencial para a criação, implantação, manutenção e a coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo nos Municípios do Estado do Ceará.

**Parágrafo Único.** Os entes que compõem os Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios do Estado do Ceará estão obrigadas a adotar e manter o controle interno, em observância ao disposto no art. 74 da Constituição da República de 1988, no art. 80 da Constituição Estadual e arts. 75 a 80 da Lei nº 4.320/64.

**Art. 2º.** Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

**I - Sistema de Controle Interno (SCI):** o conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno, cujo processo é conduzido pela estrutura de governança, executado pela administração e pelo corpo funcional da entidade e integrado ao processo de gestão em todos os níveis da organização, devendo se constituir em sistema estruturado para mitigar riscos e proporcionar maior segurança na consecução de objetivos e metas institucionais, atendendo aos princípios constitucionais da administração pública e buscando auferir:

- a)** a eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- b)** a integridade, confiabilidade e disponibilidade das informações produzidas para a tomada de decisão e para a prestação de contas;
- c)** a conformidade de aplicação das leis, regulamentos, normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da instituição;
- d)** a adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

**II - Órgão Central do Sistema de Controle Interno (OSCI):** unidade organizacional responsável pela coordenação, orientação e acompanhamento do Sistema de Controle Interno;

**III - Unidades Executoras (UE):** todas as unidades integrantes da estrutura organizacional do ente controlado, responsáveis pela





ESTADO DO CEARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

---

execução dos processos de trabalho da entidade, pela identificação e avaliação dos riscos inerentes a esses processos e pela normatização e execução das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle destinados à mitigação dos riscos;

**IV - Unidade de Controle Interno:** unidade organizacional pertencente ao Sistema de Controle Interno, independente da gerência, reportando-se diretamente à autoridade máxima, responsável pela coordenação, orientação e avaliação do Sistema de Controle Interno da entidade;

**V - Auditoria Interna (AI):** técnica de controle interno, a ser utilizada pelo Órgão Central do SCI, cujo objetivo é medir e avaliar a eficiência e eficácia dos controles realizados pela entidade, não cabendo-lhe estabelecer estratégias de gerenciamento de riscos ou controles internos, mas avaliar a qualidade desses processos;

**VI - Fiscalização:** aplicação de um conjunto de procedimentos que permitem o exame dos atos da administração pública, visando a avaliar a execução de políticas públicas, atuando sobre os resultados efetivos dos programas governamentais, sendo uma técnica de controle que visa comprovar se:

- a) o objeto dos programas de governo existe;
- b) corresponde às especificações estabelecidas;
- c) atende às necessidades para as quais foi definido;
- d) guarda coerência com as condições e características pretendidas;
- e) os mecanismos de controle da administração pública são eficientes.

**VII - Objetos de Controle:** aspectos relevantes em um sistema administrativo, integrantes das rotinas de trabalho, sobre os quais, em função de sua importância, grau de risco ou efeitos posteriores, deva haver algum procedimento de controle;

**VIII - Normas de Rotinas e de Procedimentos de Controle:** normas internas sobre atribuições e responsabilidades das rotinas de trabalho mais relevantes e de maior risco e dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos e dos processos de trabalho da organização;

**IX - Acompanhamento / Monitoramento:** atividade executada pela unidade de controle interno, que tem o propósito de verificar o grau de



ESTADO DO CEARÁ  
TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS

---

implementação das recomendações pelo auditado, podendo ser realizada no contexto de uma nova auditoria ou mediante designação específica. Consiste em medir o padrão de efetividade do sistema de controle interno (em nível de entidade) e das atividades de controle inerentes aos processos (em nível de atividades);

**X** - Avaliação: atividade executada pela unidade de controle interno, mediante a qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos;

**Art. 3º.** As atividades inerentes ao Órgão Central do Sistema de Controle Interno deverão ser exercidas por servidores municipais de carreira, ocupantes de cargos públicos efetivos, sendo vedada a delegação e/ou terceirização, por se tratar de atividade própria da Administração Pública.

**§1º.** A atribuição da gestão do Órgão Central do Sistema de Controle Interno poderá ser exercida por servidor ocupante de cargo exclusivamente em comissão.

**§2º.** Todas as unidades municipais deverão dar acesso às informações ao Órgão Central do SCI pertinentes ao objeto de sua ação.

**Art. 4º.** A gestão dos SCI dos Poderes Municipais será atribuída à unidade organizacional específica - o Órgão Central do Sistema de Controle Interno - que, criada por lei municipal, possua estrutura condizente com o porte e a complexidade do município, devendo ficar diretamente vinculado à autoridade máxima da Prefeitura ou da Câmara Municipal, não sendo recomendada a sua subordinação hierárquica a qualquer órgão/unidade da estrutura administrativa do Município.

**Parágrafo único.** A administração pública municipal instituirá política de pessoal que disciplinará a sua política de cargos, sua carreira e que contemple a periódica e regular capacitação profissional dos servidores dos Sistemas de Controle Interno.

**Art. 5º.** A Coordenação do SCI de cada um dos Poderes Municipais pressupõe dedicação exclusiva e integral.

**Seção II**  
**Das competências**