



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MILENA DIAS LOPES DA SILVA

**ANÁLISE DAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NOS MUNICÍPIOS DE
PERNAMBUCO COM POPULAÇÃO ACIMA DE 50 MIL HABITANTES**

Recife

2024

MILENA DIAS LOPES DA SILVA

**ANÁLISE DAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NOS MUNICÍPIOS DE
PERNAMBUCO COM POPULAÇÃO ACIMA DE 50 MIL HABITANTES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de ciências sociais aplicadas, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Jeronymo José Libonati

Recife

2024

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Silva, Milena Dias Lopes da..

Análise das funções da Controladoria nos Municípios de Pernambuco com população acima de 50 mil habitantes. / Milena Dias Lopes da. Silva. - Recife, 2024.

53 : il., tab.

Orientador(a): Jeronymo José Libonati

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis - Bacharelado, 2024.

Inclui referências, apêndices.

1. Contabilidade. 2. Contabilidade Pública. 3. Controladoria Pública. 4. Controladoria nos Municípios. 5. Funções da Controladoria. I. Libonati, Jeronymo José. (Orientação). II. Título.

500 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO

MILENA DIAS LOPES DA SILVA

ANÁLISE DAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NOS MUNICÍPIOS DE PERNAMBUCO COM POPULAÇÃO ACIMA DE 50 MIL HABITANTES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de ciências sociais aplicadas, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 13/03/2024.

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 JERONYMO JOSE LIBONATI
Data: 22/03/2024 15:24:13-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Jeronymo José Libonati (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Daniel José Cardoso da Silva
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, eu gostaria de agradecer a Deus por ter me escolhido para viver os planos dele e por ter me dado discernimento para chegar até aqui.

Em seguida, gostaria de agradecer aos meus pais, Janaine Dias e Otaviano Manoel, eles que sempre me incentivaram, acreditaram e proporcionaram o melhor para mim, tudo com muito sacrifício, foi muito esforço para que eu chegasse até aqui, sem eles nada seria possível. É tudo por vocês, sempre.

Ao meu irmão, Caio Henrique, que por muitas vezes me salvou de dias difíceis e estressantes, quando eu chegava exausta em casa depois de um dia de tanta demanda da faculdade/estágio.

À minha família, que torceu por mim e me apoiou em diversos momentos. Em especial as minhas avós, Maria José e Ivanize Gomes.

À minha amiga Laryssa Moura, que dividiu comigo esse processo, desde o primeiro dia de aula, literalmente, até o último, só a gente sabe o que passamos, obrigada por ter sido meu ombro nessa jornada.

Aos meus amigos que depois de uma semana inteira de provas marcavam encontros para dividir o peso do processo, entre eles meus amigos do Cícero Dias, Pré-visão, Senac, da JDL, entre tantos outros que estiveram comigo nessa caminhada.

Agradeço também a Jean Kênio, por ter me dado a oportunidade de estagiar na minha área e a minha analista Vanessa Reali por todos os ensinamentos, gostaria também de estender meus agradecimentos a toda equipe da JDL.

Agradeço aos amigos que fiz na reta final do curso, Érica Santos e Adelson José, foram fundamentais para meu dia a dia na faculdade, brigada pelos bons papos, gargalhadas e rolês aleatórios para desopilar.

Agradeço a Viviany Ponte, por ter sido meu apoio nesse período de TCC, dias cansativos mas com muita parceria e incentivo, agradeço também, a Cintya Lopes, Silvia Sousa, Roberto Gonçalves e Roberto Paiva por deixarem os dias mais leves com muitas risadas e fofocas.

A todos os professores que foram fundamentais para o meu crescimento pessoal e profissional, em especial a Álvaro Andrade pelas melhores aulas do curso, além da paciência e incentivo e ao professor Jeronymo Libonati por me orientar nesse trabalho, muito obrigada pelo apoio, disponibilidade e comprometimento, fizeram muita diferença.

E por fim, agradeço a todos que somaram nesses 5 anos de graduação, muitíssimo obrigada! Todos vocês foram essenciais para a Milena que sou hoje.

RESUMO

A controladoria é uma evolução da contabilidade que busca compreender e sanar necessidades atuais mais complexas, além disso, deve responder pelo lucro e eficácia da instituição. Na esfera pública seu objetivo principal é prestar serviços à sociedade, para que esses serviços sejam prestados é necessário um planejamento para arrecadação de recursos e alocação das despesas, o agente público é o responsável por gerir e conduzir as ações públicas a partir de decisões estratégicas. A partir disso, essa pesquisa tem o objetivo de analisar a aplicação das funções da controladoria praticadas pelas prefeituras do Estado de Pernambuco a fim de garantir que as informações e os serviços públicos sejam prestados à sociedade. A partir do levantamento de dados, foi possível concluir que os Municípios que atenderam as cinco funções da controladoria foram: Abreu e Lima; Arcoverde; Belo Jardim; Buíque; Cabo de Santo Agostinho; Camaragibe; Caruaru; Goiana; Palmares; Pesqueira; Petrolina; Recife; Surubim e Vitória de Santo Antão. E apenas o município de Vitória de Santo Antão atendeu às nove macrofunções da controladoria no Setor Público. Enquanto, os Municípios que mais se distanciaram foram: Escada, Igarassu, Ipojuca e Serra Talhada. Sendo assim, é possível observar a inconformidade da aplicação do controle nos Municípios do Estado de Pernambuco.

Palavras-chave: Controladoria, Controladoria Pública, Controle interno, Funções da controladoria; Municípios, Pernambuco.

ABSTRACT

Controllershship is an evolution of accounting that seeks to understand and resolve more complex current needs, in addition, it must account for the profit and effectiveness of the institution. In the public sphere, its main objective is to provide services to society. For these services to be provided, planning is necessary for collecting resources and allocating expenses. The public agent is responsible for managing and conducting public actions based on strategic decisions. Based on this, this research aims to analyze the application of controllership functions practiced by city halls in the State of Pernambuco in order to ensure that information and public services are provided to society. From the data collection, it was possible to conclude that the Municipalities that fulfilled the five functions of the controllership were: Abreu e Lima; Green arch; Beautiful garden; Buíque; Cabo de Santo Agostinho; Camaragib; Caruaru; Goiana; Palmares; Fishing; Petrolina; Recife; Surubim and Vitória de Santo Antão. And only the municipality of Vitória de Santo Antão fulfilled the nine macro functions of controllership in the Public Sector. Meanwhile, the Municipalities that distanced the most were: Escada, Igarassu, Ipojuca and Serra Talhada. Therefore, it is possible to observe the non-compliance of the application of control in the Municipalities of the State of Pernambuco.

Keywords: Controllershship, Public Controllershship, Internal control, Controllershship functions; Municipalities, Pernambuco.

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1 - Macrofunções da Controladoria Pública..... | 24 |
| Quadro 2 - Funções da controladoria e suas atividades..... | 26 |
| Quadro 3 - Municípios analisados e seu respectivo número de habitantes..... | 31 |
| Quadro 4 - Municípios analisados sob a perspectiva da aplicação do controle interno..... | 33 |
| Quadro 5 - Classificação quanto à subordinação do setor de controladoria à gestão e a classificação do órgão dentro do organograma municipal..... | 39 |
| Quadro 6 - Macrofunções identificadas nos portais da transparência e sites das prefeituras das capitais..... | 42 |
| Quadro 7 - Funções de controladoria praticadas pelas capitais brasileiras conforme portal de transparência e sites..... | 45 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|--------|---|
| ART. | Artigo |
| CGU | Controladoria Geral da União |
| CF | Constituição Federal |
| IBGE | Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística |
| LAI | Lei do Acesso à informação |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |
| NBCs | Normas Brasileiras de Contabilidade |
| PE | Pernambuco |
| TCE | Tribunal de Contas |
| TCE-PE | Tribunal de Contas de Pernambuco |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 10 |
| 1.1 Problema de pesquisa..... | 10 |
| 1.2 Justificativa..... | 11 |
| 1.3 Objetivos..... | 12 |
| 1.3.1 Objetivo Geral..... | 12 |
| 1.3.2 Objetivos Específicos..... | 12 |
| 2. REFERENCIAL..... | 14 |
| 2.1 A evolução da Contabilidade..... | 14 |
| 2.2 Controladoria privada..... | 18 |
| 2.3 Controladoria pública..... | 19 |
| 2.3.1 Macrofunções e Funções da Controladoria..... | 23 |
| 2.3.1.2 <i>Macrofunções</i> | 23 |
| 2.3.1.3 <i>Funções</i> | 25 |
| 2.4 Controladoria nos municípios..... | 27 |
| 2.4.1 Aspecto Legal - Após a CF/88..... | 27 |
| 3. METODOLOGIA..... | 30 |
| 4. ANÁLISE DE RESULTADOS..... | 32 |
| 5. CONCLUSÃO..... | 48 |
| 6. REFERÊNCIAS..... | 50 |

1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa tem como objetivo analisar as funções da controladoria governamental nos municípios de Pernambuco com mais de 50.000 habitantes.

As controladorias públicas no Brasil foram criadas com o objetivo de auxiliar na gestão dos recursos públicos, caracterizando-a como ferramenta para diminuição do ruído informacional existente entre os gestores públicos e a sociedade (Suzart; Marcelino & Rocha, 2011). Por isso, o estudo das funções e macrofunções da controladoria são relevantes, pois a partir delas é possível analisar na prática se o controle municipal alcança sua finalidade.

Sendo assim, a partir de uma pesquisa exploratória, com base em dados divulgados pelos *sites*, portais da transparência das prefeituras e relatórios de gestão pública, foi realizada a análise entre as funções/macrofunções e as atribuições/competências do controle interno. Para Beuren, Pasqual e Schindwein (2007) a controladoria contribui com o processo de gestão por meio da disponibilidade de informações, além disso, pode funcionar como uma espécie de vistoria utilizado por órgãos externos que queiram identificar e acompanhar a evolução dos procedimentos de controle municipal, identificando quais as práticas de controle interno são utilizadas por esses municípios. Por isso, a necessidade de estimular mais estudos com essa temática.

A pesquisa levou em consideração além da revisão da literatura e desta introdução, a metodologia, análise de resultados e conclusão, tratando dos seguintes assuntos, contexto histórico e surgimento da contabilidade, avanço da contabilidade pública, surgimento da controladoria privada e pública, funções e macrofunções da controladoria e Controladoria municipal após a Constituição Federal de 1988.

1.1 Problema de pesquisa

O presente trabalho busca investigar e analisar a aplicação das funções e macrofunções da controladoria nos municípios com população acima de 50.000 habitantes do Estado de Pernambuco.

Partindo do pressuposto, de que estudo com essa temática é muito escasso e da relevância da conformidade do controle interno para a administração pública, surgiu a necessidade dessa pesquisa para que a partir da identificação possa ser mensurado o impacto na tomada de decisão dos gestores, e conseqüentemente na prestação do serviço público à sociedade.

Por se tratar de trinta e três municípios com autonomia administrativa e diferentes gestores públicos são esperados resultados divergentes entre si. Logo, surge tal questionamento: De que forma as macrofunções e funções da controladoria vem sendo aplicada nos municípios de Pernambuco com população acima de 50.000 habitantes?

1.2 Justificativa

O objetivo da Administração Pública é prestar serviços à sociedade, para que esses serviços sejam prestados é necessário um planejamento para arrecadação de recursos e alocação das despesas, o agente público é o responsável por gerir e conduzir as ações públicas a partir de decisões estratégicas. A partir disso, entra a Controladoria com o objetivo de contribuir para eficiência e eficácia na gestão pública, tanto na prestação do serviço quanto na divulgação das informações.

No Brasil, há vários dispositivos legais que dispõem do dever de divulgação de informações por parte dos entes federativos e do direito ao acesso à informação do cidadão. Nesse sentido, a Lei mais direcionada é a Lei nº 12.527/2018 (LAI), esse dispositivo trata da Transparência na divulgação das informações, e como elas contribuem para aumentar a eficiência do poder público, diminuir a corrupção e elevar a participação social.

Além da LAI, a Lei complementar nº 101/2000 (LRF) trata do controle sob o orçamento do ente federativo, instruindo como utilizar os recursos públicos da melhor forma possível, com zelo e eficiência, além de informar como a divulgação desses dados devem ser feitas. No Art. 63, é possível visualizar as limitações dessa divulgação, já que os municípios com população acima de 50.000 habitantes devem divulgar o Relatório de Gestão Fiscal e Relatório Resumido de Execução Orçamentária de forma quadrimestral, enquanto, os municípios com população

inferior a 50.000 habitantes é facultada essa divulgação semestralmente (Brasil, 2000).

Contudo, este trabalho se limita a análise das funções das controladorias nos municípios Pernambucanos com população acima de 50 mil habitantes, visto que há concordância com dispositivos legais já mencionados. Além disso, foi escolhida a região Nordeste pela escassez de estudos nessa temática.

Portanto, para tal análise foi tomado como referencial o artigo “Funções de Controladoria: uma análise das capitais dos Estados Brasileiros conforme Portal da Transparência” de Pereira *et al.* (2023), com base nesse estudo será possível observar quais procedimentos de controle atuais exercidos pela Controladoria, além de possibilitar a comparação entre os municípios analisados a fim de estabelecer métricas para avaliação de desempenho dos procedimentos de controle.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do trabalho, é apresentar com base nos dados coletados e analisados quais prefeituras estão aderindo às macrofunções e funções da controladoria, observar como essa adequação contribui com a qualidade das informações divulgadas para população e prestação dos serviços públicos, e por conseguinte, comparar com os municípios analisados.

1.3.2 Objetivos Específicos

- 1) Analisar as macrofunções e funções da controladoria no setor público com base nas literaturas sobre o tema;
- 2) Analisar os portais das prefeituras pré-definidas e observar como esses dados (macrofunções e funções de controladoria) são apresentados;
- 3) Comparar as funções e macrofunções da controladoria na prática com a Literatura adotada como referencial neste estudo;
- 4) Observar quais os Municípios compreende as atribuições/competências da Controladoria.

5) Comparar os resultados dos municípios analisados entre si a fim de observar quais mais se aproximam da classificação trazida pela literatura;

2. REFERENCIAL

2.1 A evolução da Contabilidade

A Contabilidade é uma ciência social aplicada que estuda as funções de orientação, controle e registros dos atos e fatos de uma administração econômica. Logo, a contabilidade estuda e registra as variações do patrimônio de uma entidade.

Para Ludícibus (2010, p. 7), o objetivo básico da contabilidade é fornecer informações econômicas para os vários usuários, a fim de estimular decisões racionais.

A história da civilização antecede o surgimento da contabilidade, por isso esse acontecimento é registrado não só por contadores, mas também por historiadores. A contabilidade é uma ciência social que surgiu a partir da necessidade de registrar o patrimônio individual dos indivíduos.

O homem primitivo era nômade, vivia em tribos e possuía o senso de coletividade. Com a evolução natural, esse homem aprendeu a cultivar alimentos e a domesticar os animais, voltando-se à organização da agricultura e do pastoreio, passando a ser sedentário. Nesse momento surgia uma nova organização social e econômica, em torno do direito e uso do solo, rompendo a vida comunitária e originando o patrimônio individual (Pinho;Rocha, 2017, p.11).

Essa necessidade do homem de registrar seus bens, como forma de controle para que fosse possível perpetuar seu patrimônio, mostrou indícios do surgimento da contabilidade. Logo, a evolução da contabilidade está estreitamente ligada à evolução da civilização e não em função de correntes de pensamentos ou legislações, mas sim pela necessidade do proprietário em definir e proteger seu patrimônio, pois houve a preocupação em quantificar e qualificar informações sobre seus bens. Sendo assim, esse proprietário, mesmo que de forma básica, passou a criar rudimentos que atendessem a tais necessidades (Pinho;Rocha, 2017; Hendriksen; Breda, 2016; Ludícibus, 2010).

De forma rudimentar, as inscrições procuravam, com desenhos, representar a qualidade da coisa e com rabiscos ou riscos a quantidade. Tal conjunto (qualidade e quantidade) formou a “conta primitiva”, ou seja, uma evidência com a identificação da utilidade (desenho) e a quantificação (riscos). Algumas inscrições só denunciavam riscos, sem a identificação do que quantificar, porque provavelmente não era necessário, por tratar-se de uma só coisa. À medida que mais coisas começaram a formar riqueza, com maior variedade, também mais complexas foram ficando as inscrições,

forçando a aprimorar o critério de registrar as “contas” (conjunto explicativo de memória de coisas e quantidade delas). Assim nasceram os registros de uma escrituração contábil; contábil porque se quantificava e evidenciava a riqueza patrimonial do indivíduo ou de sua família (Sá, 2010).

Assim, de início a contabilidade respondia apenas às necessidades de registro do indivíduo (pessoa física), mas com o passar do tempo, além desses, houve também a necessidade de registrar os fatos ocorridos em uma empresa (pessoa jurídica), comumente as operações registradas eram referentes às compras e vendas e do resultado dessas. Na revolução industrial, com o aumento da complexidade do processo produtivo, surgiram outras necessidades ao homem, que por sua vez respondeu com a criação de um novo ramo da contabilidade: A Contabilidade de Custos (Pinho;Rocha, 2017; Hendriksen; Breda, 2016; Ludícibus, 2010).

Os registros eram feitos em pequenas peças de argilas, todas relativas a cada fato (de início), depois resumidas em uma maior (que era o do movimento diário ou de maior período) e também se juntavam por natureza de acontecimentos (pagamentos de mão-de-obra, pagamentos de impostos, colheitas etc.). Calculava-se quanto se gastava para produzir e se escriturar tudo isto (custos), assim como se faziam previsões ou cálculos antecipados sobre o movimento das riquezas (orçamentos) (Sá, 2010).

Entretanto, esse novo ramo não correspondeu satisfatoriamente às questões (necessidades) relacionadas à gestão econômica e gerenciamento das atividades, necessitando de uma “nova evolução”, um novo ramo para contabilidade, que deu origem ao chamado Contabilidade Gerencial, recentemente mais conhecido como: Contabilidade Estratégica (Pinho;Rocha, 2017; Sá, 2010).

É cabível destacar, que nestes processos de evolução e surgimento de novos ramos para a contabilidade, surgiram também ferramentas complementares que contribuíram com uma nova configuração dos relatórios produzidos pela contabilidade, exemplo disso, na contabilidade ambiental: o balanço socioambiental, que fornece informações para que o homem compreenda os aspectos ambientais relacionados ao processo de produção e venda dos seus produtos, promovendo consciência ambiental referente os recursos extraídos da natureza, mostrando que eles não são ilimitados e não devem ser desperdiçados, visto que coloca em risco a vida em nosso planeta (Pinho;Rocha, 2017; Ludícibus, 2010).

Nesse sentido, somente a partir da idade média, cerca de pouco mais de um milênio, as operações comerciais, industriais e públicas caminharam para uma

organização sistemática e de maior rigor lógico (quando se admite tenha surgido a prática de sistematizar por correlação de causa e efeito). Diferente do que pode ser pensado, não eram dois fatos que a partida dobrada estava a sugerir que se registrasse, mas um só fenômeno, sob dois aspectos contábeis: o de seu débito (efeito) e de seu crédito (causa), obrigatoriamente correlatos (Sá, 2010).

Com a evolução das sociedades, houve também a evolução da contabilidade, por isso a contabilidade é dita como uma ciência social aplicada, pois evoluiu de acordo com os interesses e as necessidades de informações demandadas pelos seus usuários. Acontecendo assim, nesse processo, uma busca contínua por aperfeiçoamento enquanto um sistema de informações (Iudicibus, 2010).

Já na esfera pública, Silva (2011, p. 43) conceitua a contabilidade pública como uma especialização da contabilidade inicial, visto que é voltada para análise dos fatos administrativos na administração pública. Portanto, sua preocupação é fornecer informações sobre registro, variações e controle do patrimônio público.

Com base na NBCs t 16.1, Gama (2012, p. 102), diz que o objetivo da contabilidade aplicada ao setor público é:

fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

Com o avanço da civilização, economia e tecnologia, a administração pública vem aperfeiçoando os seus meios para alcançar seu objetivo que é trabalhar em favor do interesse público. Alguns acontecimentos como: má gestão, fraudes e falta de transparência colaboraram com essa busca por eficiência na gestão dos recursos públicos e fornecimento de informações à população. O controle interno e externo podem ser vistos como aliados nessa busca por eficiência, através das funções de gestão e transparência, auxiliando na visualização dos gargalos e na execução de um planejamento de ação estratégico.

Diante dessa evolução gerencial e informacional, tem dois dispositivos que são muito relevantes: a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei de Acesso à Informação (LAI). A LRF prevê que a gestão seja feita de forma planejada e

preventiva, a lei estabelece limites, metas e condições para o equilíbrio das contas públicas. A obrigação é estendida a todos os órgãos federativos e administração indireta, conforme o Art. 54:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Somado a isso, sob a perspectiva de transparência na divulgação de informações sobre orçamento e gestão, a LAI assegura o direito fundamental de acesso à informação, que deve estar em consonância com os princípios da administração pública e as diretrizes evidenciadas nos incisos I, II, III, IV e V do Art. 3º:

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

I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;

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

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

IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;

V - desenvolvimento do controle social da administração pública.

Além de assegurar o direito fundamental de acesso à informação, o Art. 5º desse mesmo dispositivo, trata da competência do Estado na divulgação e na acessibilidade da informação, pois ela tem que ser objetiva, transparente, clara e de fácil compreensão (linguagem).

Com a globalização e a criação de dispositivos legais, como: LRF e LAI, a contabilidade pública saiu da perspectiva de apenas registrar valores e com base neles fornecer o balanço patrimonial e foi sendo conduzida gradativamente a um modelo dualista, que une informação econômico-financeira, elaborada não somente de acordo com os princípios orçamentários, mas também com os princípios legais

que sustentam o modelo de orçamento, evoluindo e caminhando para uma nova área: a Controladoria, que será tratada nos seguintes tópicos.

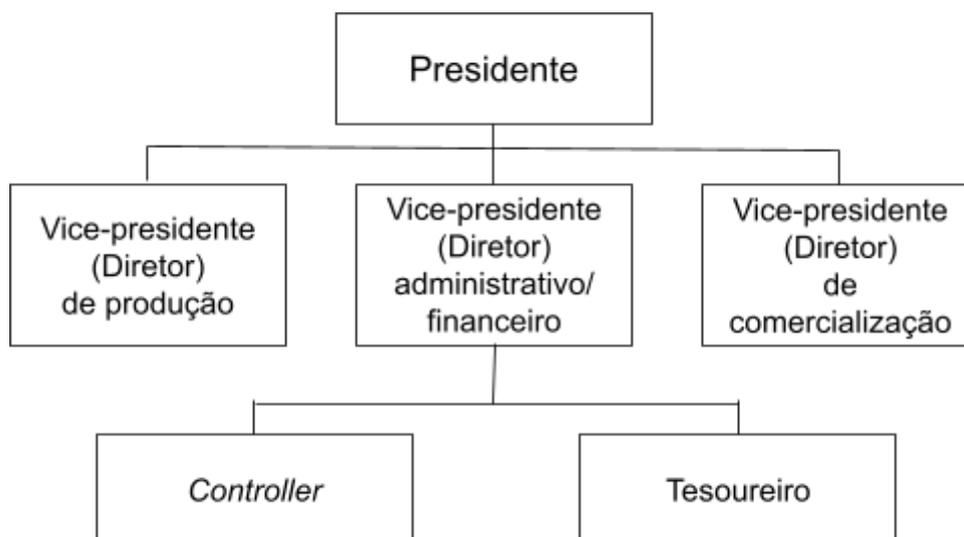
2.2 Controladoria privada

A controladoria é uma evolução da contabilidade que busca compreender e sanar necessidades atuais mais complexas. Sob a perspectiva institucional, é uma área de conhecimento que possui seus conceitos, fundamentos, princípios e métodos baseados em outra ciência. Por outro lado, sob a perspectiva empresarial e administrativa possui suas missões, objetivos e funções sustentadas por um modelo empresarial, além disso, deve responder pelo lucro e eficácia da instituição (Padoveze, 2012; Catelli, 2010).

Na iniciativa privada, a controladoria tem por finalidade gerenciar os dados para garantir informações úteis à tomada de decisões, colaborando com os gestores para uma eficácia gerencial. Ela é responsável pelo sistema de informação contábil gerencial da empresa e sua função é garantir o resultado da companhia. Para isso, deve atuar em todas as etapas do processo de gestão, assim, exercendo sua função de controle de forma adequada. Além das funções gerenciais, ela deve assumir as funções regulatórias, que comumente são vinculadas aos aspectos contábeis societários e de legislação fiscal.

No Brasil, a controladoria começou a ser praticada na década de 60 com a vinda de empresas multinacionais dos Estados Unidos. O perfil de controller da época era um profissional de contabilidade ou do setor financeiro, visto que as primeiras atribuições eram atividades relacionadas aos registros contábeis e financeiros. Todavia, as informações extraídas dos demonstrativos contábeis não eram suficientes, pois não supria a necessidade dos usuários internos. Diante disso, a separação entre a função contábil e financeira foi o caminho adotado para se adaptar a essa nova forma de fazer negócios, desenvolvendo-se, assim, uma nova função: a controladoria (Figueiredo; Caggiano, 2008, p.10).

Segundo Francia (1992, p. 27) “O controller é uma posição de apoio incluído na alta administração da empresa”. Assim, o controller responde ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro, tendo suas funções diferenciadas do tesoureiro, responsável pela captação e aplicação de recursos financeiros.



Fonte: Elaboração própria, com base no conceito de Padoveze (2012)

2.3 Controladoria pública

A organização pública é uma instituição administrada pelo poder público, e seu objetivo principal é prestar serviços à sociedade. Para que esses serviços sejam prestados é necessário um planejamento para arrecadação de recursos e alocação das despesas, o agente público é o responsável por gerir e conduzir as ações públicas a partir de decisões estratégicas.

Diferente da controladoria no setor privado, na administração pública, a controladoria não vem apenas associada à maximização de lucro, mas sim com o objetivo de garantir a eficiência e eficácia na gestão pública (Barbalho, 2021, p. 8).

O controle interno no Brasil teve início com a criação do Ministério da Fazenda, em 1821, ele foi o primeiro órgão criado com o intuito de exercer controle sobre a administração pública, numa funcionalidade diferente da atual. Posteriormente, o Brasil passou por vários acontecimentos que incentivaram o avanço desse controle, e foi em 1922, que através da promulgação do código de contabilidade da União, Lei nº 4.536/22, e da regulamentação pelo Decreto nº 15.783/22, foi estabelecida normas básicas do sistema de controle contábil, dentre elas a segregação de funções e responsabilização.

Logo após, essas normas básicas foram aprimoradas com a Lei nº 4.320/64 que estabeleceu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Além de

trazer a separação do controle interno e externo, e estabelecer critérios para registro e transparência na divulgação de informações sobre os feitos do ente público, evidenciando práticas de controle interno no poder executivo e legislativo.

Na sequência, a constituição de 1988 evidenciou a expansão e importância do controle interno, o dispositivo trouxe a finalidade do controle interno e a responsabilização dos três poderes: legislativo, executivo e judiciário, conforme o artigo abaixo:

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

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Além de trazer a função social, conforme os parágrafos um e dois do Art. 74 da CF/88:

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Nos anos 2000, um acontecimento muito importante foi a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal, que tem o objetivo de estabelecer normas, critérios e limites de gestão sob os recursos financeiros dos entes federados, além de criar o compromisso dos governantes para com a sociedade. Além disso, a lei garante a transparência das informações e incentiva a função social através da participação da população no acompanhamento do cumprimento de gastos e gestão de receitas, subsidiariamente sendo possível a cobrança de promessas feitas por tais governantes.

A partir dessa lei, a controladoria incorporou esse aspecto mais informacional e passou a ser vista como uma ferramenta de apoio à administração pública. Em

2003, esse apoio foi fortalecido com a criação da Controladoria Geral da União (CGU), órgão responsável pela defesa do patrimônio público e pela gestão transparente, objetivo esse alcançado através de procedimentos de controle interno: auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. A partir da sua criação, esse órgão passou a ser utilizado como modelo de controle interno por diversos Estados e capitais estaduais, essa padronização indica que há um processo de institucionalização.

Furlanetto (2008, p. 57, *apud* Bliacheriene; Braga; Ribeiro, 2019, p. 43). “O autor acredita que, similar aos seres humanos que sonham em serem parecidos com os líderes, artistas e esportistas, as organizações também copiam modelos, pois adotar um padrão pode representar correr menos riscos”. Nesse sentido, “a institucionalização seria o processo pelo qual um dado conjunto de unidades e padrões de atividade vem a ser normativa e cognitivamente possuído num local, e praticamente considerado como legítimo” (Meyer, Boli e Thomas, *apud* Bliacheriene; Braga; Ribeiro, 2019, p. 35). Para Selznick (1971 *apud* Bliacheriene; Braga; Ribeiro, 2019, p. 36), “a institucionalização é considerada um processo ligado a uma necessidade de sobrevivência, de reconhecimento e adaptabilidade aos interesses que existem em seu ambiente”.

Atualmente, os órgãos de controle interno dos entes federativos são estruturados sob a forma de controladorias-gerais, secretarias de controle, auditorias, corregedorias e ouvidorias ou o conjunto de algumas destas estruturas. A controladoria e auditoria exerce o controle interno sob práticas de verificação de legitimidade dos atos e eficiência de gestão, servindo de base para o controle externo. As corregedorias têm o caráter fiscalizatório sob a atuação do agente público, elas verificam a fidelidade e compromisso disciplinar com a função pública. As ouvidorias têm o caráter misto, pois atua sob o agente público, mas reflete nas práticas, visto que abre espaço para sugestão de melhorias do processo administrativo. Diante disso, é possível notar a presença do isomorfismo, esse padrão estabelecido sobre a aplicabilidade do controle interno, adotado por muitos Estados e Municípios (Bliacheriene; Braga; Ribeiro, 2019).

Para Chiavenato (199, p. 372), a organização da controladoria inicialmente era linear visto que os órgãos possuíam atividades e responsabilidades específicas, porém com o aumento da quantidade e complexidade das atividades a organização

linear não se mostrou tão eficiente, sendo necessária a diminuição de atividades para que fosse possível focar no objetivo da instituição. Essas atividades subsidiárias, de assessoria e consultoria que também são necessárias ficaram sob responsabilidade de outras unidades que foram denominadas de staff. Alguns autores defendem que essa organização seja linear, enquanto outros defendem que seja staff. Para Beuren (2002), “a controladoria enquanto órgão administrativo, é função de staff”, visto que o controller vai auxiliar o gestor nas tomadas de decisões a partir de sua análise e informações divulgadas. Por outro lado, Libonati (2022) defende que para manter a independência nas suas ações, sua função é de linha, visto que o controller possui claramente decisões a serem tomadas e responsabilidades a serem cobradas.

Quando não há imposições de como fazer, mas sim procedimentos sugestivos é natural que as unidades administrativas busquem algo que cognitivamente seja eficaz para que o torne legítimo e possa ser replicado (Bliacheriene; Braga; Ribeiro, 2019, p. 35-36). Esse conceito explica a reprodução de estruturas semelhantes dentro do campo organizacional composto por entes federativos.

Somado a isso, surge outro fenômeno, o isomorfismo, que é o processo de reação similar quando diferentes unidades estão em condições semelhantes. Nesse sentido, Bliacheriene; Braga; Ribeiro (2019, p. 36), defende o isomorfismo como tendência de similaridade de forma e estrutura quando inserido no ambiente institucional. O isomorfismo pode acontecer de forma natural ou incentivado por questões internas da organização, a tendência é que quanto mais regulado for o ambiente estará mais propício a padronização. Assim, quando se trata da estrutura de controle interno nos Estados é possível perceber a forte influência do isomorfismo, tanto na forma natural quanto induzido pela União que trouxe as estruturas em que o controle interno pode ser organizado: controladorias-gerais, auditorias, corregedorias, ouvidoria e estrutura de prevenção à corrupção.

Em detrimento da falta de normativos sobre como aplicar o controle interno, incubências genéricas são adaptadas, e fenômenos como o isomorfismo e o decoupling são observados, principalmente nos municípios. O decoupling acontece quando o ente não pratica tudo que foi fixado em norma, levando a concluir que alguns segmentos são utilizados de forma eventual. Para Oliver (1991, *apud* Lopes et al, 2020, p. 94), “as organizações utilizam do decoupling para omitir sua inconformidade de práticas, fugindo de pressões coercitivas e escapando das

regras”. Nesse sentido, afirmam Meyer & Rowan (1977 *apud* Lopes et al, 2020, p. 94).

Se as atividades executadas pelos indivíduos serão contraditórias as exigências do contexto, ou na presença de problemas de monitoramento e controle das atividades dos servidores, abre-se espaço para que os processos não sejam realmente institucionalizados e as organizações estejam se utilizando desses procedimentos para se legitimarem perante a sociedade.

2.3.1 Macrofunções e Funções da Controladoria

2.3.1.2 Macrofunções

A Controladoria é recente, logo não há um padrão quanto às suas funções e macrofunções. Segundo Cunha; Callado (2019, p. 128-129) “os órgãos públicos brasileiros não apresentam as funções da controladoria de maneira consolidada, como outros países, a exemplos da Alemanha e dos Estados Unidos”. Diante disso, há, por vezes, discordância entre os autores, quanto à fixação dessas. Para melhor análise, esse trabalho vai ter como referência as macrofunções da Contabilidade pública trazidas por Bliacheriene et al. (2019) e Libonati (2022), que são: Transparência; Auditoria; Correição; Ouvidoria e Avaliação de Desempenho, essa última incluída por Libonati (2022, p. 16-17)

Quadro 1 - Macrofunções da Controladoria Pública (continua)

| Macrofunções | Funções |
|---------------------|--|
| Transparência | <ul style="list-style-type: none"> · Implantar a estrutura de informações e comunicação para orientar o processo de tomada de decisão e incentivar o controle social; · Manter a estrutura informação e comunicação aos órgãos de controle externo (CGU, TCE, TCU etc); · Elaborar e coordenar métodos eficientes de comunicação entre as unidades e gestores da alta administração das entidades públicas; · Atender às solicitações demandadas pela LAI e analisar as informações voluntárias. |

Quadro 1 - Macrofunções da Controladoria Pública (conclusão)

| | |
|-------------------------|---|
| Auditoria | <ul style="list-style-type: none"> · Implementar e aperfeiçoar o Sistema de Controle Interno; · Garantir instrumentos de controle patrimonial da entidade pública; · Realizar auditorias nas unidades integrantes da entidade pública da definição de um plano de auditoria ou de eventuais demandas; · Atuar na elaboração de atribuições e responsabilidades para cargos de decisão dentro da entidade pública; · Coordenar o processo de prestação de contas da entidade pública. |
| Correição | <ul style="list-style-type: none"> · Disseminar os procedimentos de combate a corrupção; · Fiscalizar o cumprimento dos Códigos de Ética e de Conduta; · Instaurar procedimentos para apurar possíveis danos ao erário público e recomendar a abertura de processos para investigar possíveis ações irregulares por parte dos agentes públicos; · Garantir a conformidade dos procedimentos internos e dos normativos legais. |
| Ouvidoria | <ul style="list-style-type: none"> · Incentivar a participação da sociedade por meio do recebimento de demandas, denúncias e sugestões; · Acompanhar os procedimentos e o atendimento das demandas da população através das respostas dentro do prazo; · Difundir as orientações e procedimentos de relacionamento com o cidadão, baseado em sugestões, reclamações e denúncias. |
| Avaliação de Desempenho | <ul style="list-style-type: none"> · Estabelecer a estrutura de avaliação e monitoramento do desempenho dos resultados; · Padronizar os procedimentos de mensuração; · Identificar e propor ações corretivas; · Estruturar o Gerenciamento do Risco; · Apoiar estudos especiais de outras áreas na entidade. |

Fonte: Adaptado de Bliacheriene *et al.* (2019), Libonati (2022) e Pereira *et al.* (2023, p. 5-6)

A transparência no controle interno funciona como qualidade do controle, e é um instrumento de garantia da accountability democrática. Seu intuito é oferecer à coletividade uma prestação de contas com qualidade informacional e justificativa administrativa que demonstre os procedimentos utilizados no manuseio dos recursos públicos (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 464).

Já a auditoria, atua na verificação de legalidade, legitimidade e economicidade, trabalhando também de forma operacional na avaliação de eficiência, eficácia e efetividade para melhorar a atuação dos órgãos públicos auditados, favorecendo o desenvolvimento de melhores práticas na administração pública, no sentido de governança das instituições (Bliacheriene; Braga; Ribeiro, 2019, p. 35).

A correição é aplicada pelo corregedor com o intuito de verificar a efetiva aplicação das leis que tratam de responsabilidade do agente público, através de revisões de procedimentos disciplinares para responsabilização por atos lesivos ao

patrimônio público e dano ao erário, além de aplicação de sanções, realização de inspeções correcionais, visitas técnicas, entre outros (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 484-485).

A ouvidoria é basicamente o canal de comunicação entre a sociedade e o órgão público, a partir dela é possível acolher, processar e encaminhar aos setores as sugestões, elogios, reclamações, denúncias ou até mesmo prestar informações referentes aos serviços públicos ofertados pela administração pública (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 484). Nesse sentido, a função de ouvidoria é o meio que viabiliza o êxito da função social, pois de fato incentiva a participação dos cidadãos na administração pública.

A avaliação de desempenho, segundo Libonati (2023, p. 16) ocorre através da implantação, manutenção da estrutura de avaliação e monitoramento de desempenho e de resultados; essa função permite identificar e analisar o potencial tanto do agente público quanto da instituição.

2.3.1.3 Funções

Após a classificação das macrofunções, é possível identificar, descrever e analisar as funções da Controladoria aplicada ao Setor Público. As funções da Controladoria tem como objetivo definir seu campo de atuação, nesse sentido, Pereira *et al.* (2023, p. 6-9) embasado em diversas literaturas, definiu as principais como: contábil, gerencial-estratégica, sistemas de custos, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos, sistemas de informações, controle operacional. Para melhor análise, esse trabalho terá como referencial teórico as principais funções definidas por ele, conforme quadro 2.

Quadro 2 - Funções da controladoria e suas atividades (continua)

| Função | Atividades |
|-----------------------|--|
| Contábil | <ul style="list-style-type: none"> · Gerenciar a contabilidade do ente federado; · Acompanhar e fiscalizar a gestão contábil, orçamentária e financeira; · Elaborar demonstrações contábeis e o plano de contas do ente federado. |
| Gerencial-Estratégica | <ul style="list-style-type: none"> · Acompanhar e fiscalizar a gestão administrativa e operacional; · Avaliar resultados de planos, orçamentos e programas públicos; · Propor medidas de racionalização do uso dos recursos públicos. |

Quadro 2 - Funções da controladoria e suas atividades (conclusão)

| | |
|-------------------------------|--|
| Sistema de Custos | <ul style="list-style-type: none"> · Incentivar os gestores públicos a implantar um sistema de custos como meio de minimizar a assimetria informacional entre o Estado e a sociedade; · Fornecimento e interpretação de dados. |
| Tributária | <ul style="list-style-type: none"> · Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado. |
| Proteção e Controle de Ativos | <ul style="list-style-type: none"> · Acompanhar e fiscalizar a gestão patrimonial. |
| Controle Interno | <ul style="list-style-type: none"> · Auxiliar os órgãos de controle externo; · Planejar, coordenar e executar as funções de controle interno, de corregedoria e de ouvidoria; · Zelar pela observância dos princípios da administração pública. |
| Controle de Riscos | <ul style="list-style-type: none"> · Avaliação da execução dos contratos de gestão; · Prevenção e combate da corrupção. |
| Gestão da Informação | <ul style="list-style-type: none"> · Aperfeiçoamento dos sistemas de planejamento e programação financeira; · Integração do sistema de controle ao sistema geral de informações; · Suporte à tomada de decisão. |
| Controle Operacional | <ul style="list-style-type: none"> · Monitoramento e controle do volume de vendas; · Monitoramento da gestão da qualidade do atendimento; · Acompanhamento de prazos de atendimento de pedidos junto a fornecedores. |

Fonte: Adaptado de Silva (2004), Borinelli (2006), Slomski (2007), Suzart *et al.* (2011), Meller *et al.* (2014), Sá e Callado (2021) e Pereira *et al.* (2023, p. 8-9).

Borinelli (2006, p. 135) compreende que a função contábil na Controladoria faz referência ao gerenciamento das atividades de contabilidade societária, sendo assim o processamento contábil, demandas informacionais e elaboração de demonstrações contábeis.

Já a função gerencial-estratégica refere-se a atividades de gestão, coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, utilizando de informações, sejam elas internas ou externas, que visem a continuidade da empresa. A medida que, o sistema de custos corresponde a função que mensura, controla, registra, analisa e avalia os custos da organização (Borinelli, 2006, p. 136-137).

A função tributária engloba as atividades referente a contabilidade tributária, ou seja, os aspectos fiscais e legais, além das obrigações acessórias, como:

declarações, apuração de impostos, planejamento tributário, entre outros. No entanto, a função de proteção e controle dos ativos está relacionada a atividades que visem a proteção dos ativos da organização, exemplo disso, seria uma pesquisa de mercado para selecionar e contratar seguros (Borinelli, 2006, p. 137).

Borinelli (2006, p. 137) diz que a função controle interno engloba atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, a fim de proteger o patrimônio organizacional e os interesses da entidade.

A Função de Controle de Riscos está relacionada a atividades de identificação, mensuração, análise, avaliação, divulgação e controle dos diversos riscos envolvidos no negócio (Borinelli, 2006, p. 137).

Borinelli (2006, p. 138-139) descreve a função de sistema de informações através de atividades relacionadas ao desenvolvimento e implementação de sistemas de informações, no que tange ao gerenciamento das informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.

A função de controle operacional se refere às atividades do cotidiano da instituição, o monitoramento de vendas, qualidade do produto/serviço, relação com fornecedor e consumidor, entre outras.

2.4 Controladoria nos municípios

2.4.1 Aspecto Legal - Após a CF/88

No Brasil, a criação e desenvolvimento dos órgãos de controle interno se deu em diferentes momentos históricos. Mesmo acontecendo uma forte institucionalização por meio da aplicabilidade do modelo de controle interno da CGU, é um grande avanço comparado a algumas décadas atrás. O reconhecimento da existência e importância do controle interno municipal aconteceu a partir da Constituição Federal de 1988, que foi o marco inicial. A CF/88 trouxe consigo a competência do município para fiscalização de suas contas pelos sistemas de controle interno e externo, conforme artigo abaixo:

Art. 31. 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.

§ 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Além disso, o Art. 74 a CF/88 trouxe as funções de forma mais detalhadas e evidenciou a competência dos três poderes de forma integrada sobre o acompanhamento da gestão pública e do planejamento estratégico na avaliação do cumprimento do orçamento com base no plano plurianual.

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

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

Anteriormente, não era possível visualizar a competência do município em relação ao controle interno, dispositivos anteriores a CF/88 tratavam da controladoria apenas a nível federal e estadual. Mesmo em 1988 o dispositivo fazendo menção a competência municipal, apenas em 2000, após a criação da LRF, foi criado o primeiro órgão de controladoria municipal, na estrutura organizacional da Secretaria Municipal de Finanças, Lei Nº 10.130 de 2000.

Em Pernambuco, o Estado editou a Resolução TC 0001/2009 que dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e coordenação de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Municipais, além de possuir o Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo do Estado de Pernambuco instituído pela Lei nº 141/2009, que percebe atividades relacionadas a defesa do patrimônio público, o controle interno, à auditoria pública, a prevenção e combate à corrupção, o incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública estadual e o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. Além disso, descreve

como suas finalidades as seguintes funções: ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição.

3. METODOLOGIA

O presente trabalho tem o objetivo de fazer uma análise sobre a aplicabilidade das funções da controladoria pelas prefeituras municipais do Estado de Pernambuco com mais de 50 mil habitantes, para isso foi utilizada as informações divulgadas nos portais da transparência, *sites* dos municípios e relatórios divulgados pela Gestão Pública.

Logo, os métodos utilizados foram pesquisa exploratória e análise documental, pois as informações foram extraídas a partir de uma análise de conteúdo bibliográfico, sites, relatórios, legislações, entre outros. Sendo assim, com base em dados secundários e tem como referência o ano de 2023.

Sampieri, Callado e Lucio (2013) dizem que os estudos exploratórios são realizados com o objetivo de examinar um problema de pesquisa pouco estudado ou quando a literatura revela apenas orientações não pesquisadas e ideias vagamente relacionadas. A partir disso, foi feito esse estudo, com base na literatura e coleta de dados para evidenciar aspectos práticos não conhecidos, como a adaptabilidade das funções e macrofunções nos municípios analisados.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), são 33 municípios que se enquadram no critério estabelecido (município em Pernambuco com mais de 50.000 habitantes), como mostra o quadro abaixo.

Quadro 3 - Municípios analisados e seu respectivo número de habitantes (continua)

| Municípios | Habitantes | Municípios | Habitantes |
|-------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Abreu e Lima | 98462 | Limoeiro | 56510 |
| Araripina | 85088 | Moreno | 55292 |
| Arcoverde | 77742 | Olinda | 349976 |
| Belo Jardim | 79507 | Ouricuri | 65245 |
| Bezerros | 61694 | Palmares | 54584 |
| Buíque | 52097 | Paudalho | 56665 |
| Cabo de Santo Agostinho | 203440 | Paulista | 342167 |
| Camaraçibe | 147771 | Pesqueira | 62722 |
| Carpina | 79293 | Petrolina | 386791 |
| Caruaru | 378048 | Recife | 1488920 |

Quadro 3 - Municípios analisados e seu respectivo número de habitantes (conclusão)

| | | | |
|-------------------------|--------|--------------------------|--------|
| Escada | 59891 | Salgueiro | 62372 |
| Garanhuns | 142506 | Santa Cruz do Capibaribe | 98254 |
| Goiana | 81055 | São Lourenço da Mata | 111249 |
| Gravatá | 86516 | Serra Talhada | 92228 |
| Igarassu | 115196 | Surubim | 64120 |
| Ipojuca | 98932 | Vitória de Santo Antão | 134084 |
| Jaboatão dos Guararapes | 644037 | | |

Fonte: Adaptado do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2023).

Como referencial foram utilizadas as funções fixadas por Pereira et al. (2023) em seu artigo intitulado “Funções de Controladoria: uma análise das capitais dos Estados Brasileiros conforme Portal da Transparência” .

Para a análise, foram feitas pesquisas nos *sites* oficiais das prefeituras e portais da transparência dos municípios analisados. Somado a isso, os dados também foram extraídos de relatórios da administração pública e legislações orgânicas referentes aos sistemas de controle interno no âmbito municipal. Entretanto, não foi fácil fazer o levantamento desses dados, inicialmente pela instabilidade dos *sites* das prefeituras, em seguida plataformas ainda em desenvolvimento, além do baixo nível de transparência dos municípios, pois foram detectados *sites*/portais que não tratavam sobre controle interno mesmo existindo o órgão formal, e ainda sites que não informam a Lei de criação do Controle interno no município, organograma da controladoria, entre tantas outras informações.

Além disso, também como justificativa, vale ressaltar que o presente trabalho está colaborando para um estudo maior na região Nordeste, visto que um conjunto de pesquisas voltadas para a análise dos Municípios dos Estados localizados na região Nordeste com população acima de 50 mil habitantes estão sendo feitos simultaneamente, sob a orientação do Professor Jeronymo José Libonati da Universidade Federal de Pernambuco.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

A análise inicia com o levantamento de informações específicas que possibilitam identificar o status da Controladoria na estrutura organizacional do município, trazendo aspectos quanto a instituição do órgão, a formalidade, denominação e posição na estrutura organizacional, como pode ser observado no quadro 4.

O quadro 5 por sua vez, dispõe da missão da Controladoria e das características referentes à estrutura organizacional do controle interno, informando se no *site*/portal tem a missão declarada, se possui organograma e a quem está subordinada, essas características possibilitam entender a importância e relevância da Controladoria no município.

Os quadros 6 e 7, tratam da análise prática das macrofunções e funções, em cada município analisado foi identificada quais funções foram atendidas, a partir dos dados divulgados nos *sites*/portais e nas legislações que dispõem do controle interno, tanto a Lei de criação mencionada anteriormente quanto a de reorganização da estrutura da Controladoria de cada município. Através dessa análise, foi possível compreender quais são as práticas de controle interno mais recorrentes e quais ainda não foram colocadas em prática, nessa perspectiva, é possível visualizar como cada município aplica os procedimentos de controle e comparar os resultados dos municípios analisados.

Quadro 4 - Municípios analisados sob a perspectiva da aplicação do controle interno (continua)

| Cidade | Habitantes | Setor formal de controladoria | Lei de criação | Denominação | Linha/ Staff |
|---------------|-------------------|--------------------------------------|-----------------------|--|---------------------|
| Abreu e Lima | 98462 | Sim | Lei nº 658/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Araripina | 85088 | Sim | Lei nº 2.524/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |

Quadro 4 - Municípios analisados sob a perspectiva da aplicação do controle interno (continuação)

| | | | | | |
|-------------------------|--------|-----|--------------------|--|-------|
| Arcoverde | 77742 | Sim | Não foi encontrado | Secretaria de Controle interno e Transparência Pública | Linha |
| Belo Jardim | 79507 | Sim | Lei nº 1.749/2001 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Bezerros | 61694 | Sim | Não foi encontrado | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Buíque | 52097 | Sim | Lei nº 226/2009 | Coordenadoria Geral de Controle interno | Linha |
| Cabo de Santo Agostinho | 203440 | Sim | Lei nº 2.295/2005 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Camaragibe | 147771 | Sim | Lei nº 421/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Carpina | 79293 | Sim | Lei nº 1.407/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Caruaru | 378048 | Sim | Não foi encontrado | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Escada | 59891 | Sim | Lei nº 2.258/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Staff |
| Garanhuns | 142506 | Sim | Lei nº 3.656/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Goiana | 81055 | Sim | Lei nº 2.103/2009 | Coordenadoria Geral de Controle interno | Linha |
| Gravatá | 86516 | Sim | Lei nº 3.480/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Staff |
| Igarassu | 115196 | Sim | Lei nº 2.739/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Staff |

Quadro 4 - Municípios analisados sob a perspectiva da aplicação do controle interno (continuação)

| | | | | | |
|--------------------------|---------|-----|--------------------|---|-------|
| Ipojuca | 98932 | Sim | Lei nº 1.522/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Staff |
| Jaboatão dos Guararapes | 644037 | Sim | Lei nº 407-A/2010 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Limoeiro | 56510 | Sim | Lei nº 2.257/2009 | Coordenadoria Geral de Controle interno | Linha |
| Moreno | 55292 | Sim | Lei nº 387/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Staff |
| Olinda | 349976 | Sim | Não foi encontrado | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Ouricuri | 65245 | Sim | Lei nº 1.071/2006 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Staff |
| Palmares | 54584 | Sim | Lei nº 1.835/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Staff |
| Paudalho | 56665 | Sim | Lei nº 618/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Paulista | 342167 | Sim | Lei nº 4.089/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Staff |
| Pesqueira | 62722 | Sim | Lei nº 2.036/2009 | Controladoria interna do Município | Linha |
| Petrolina | 386791 | Sim | Lei nº 2.206/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Recife | 1488920 | Sim | Não foi encontrado | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Salgueiro | 62372 | Sim | Não foi encontrado | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Santa Cruz do Capibaribe | 98254 | Sim | Lei nº 1.789/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |

Quadro 4 - Municípios analisados sob a perspectiva da aplicação do controle interno (conclusão)

| | | | | | |
|------------------------|--------|-----|--------------------|--|-------|
| São Lourenço da Mata | 111249 | Sim | Lei nº 2.262/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Serra Talhada | 92228 | Sim | Não foi encontrado | Controladoria-Geral do Município - CGM | Linha |
| Surubim | 64120 | Sim | Lei nº 047/2009 | Secretaria de Controle interno | Linha |
| Vitória de Santo Antão | 134084 | Sim | Lei nº 3.350/2009 | Controladoria-Geral do Município - CGM | Staff |

Diante disso, é possível observar que todos os municípios analisados possuem setor formal de controladoria, esse resultado é muito otimista, pois a formalidade de um órgão de controladoria na estrutura organizacional da prefeitura demonstra a preocupação quanto eficiência dos seus resultados, que serão alcançados através do monitoramento, acompanhamento e controle, permitindo com que as atividades praticadas estejam alinhadas aos princípios da administração pública.

Portanto, em relação aos outros pontos não há essa conformidade. Apesar de expostas às Leis de criação da controladoria, a nível informacional, 20 prefeituras (60,61%) não dispõem a Lei no *site* da prefeitura/portal da transparência, são elas: Abreu e lima; Arcoverde; Belo Jardim; Bezerros; Caruaru; Escada; Goiana; Igarassu; Ipojuca; Jaboatão dos Guararapes; Limoeiro; Moreno; Olinda; Ouricuri; Paudalho; Paulista; Petrolina; Recife; Salgueiro e Serra talhada. As informações de Recife foram retiradas da Lei nº 19.082/2023, que dispõe sobre a organização da controladoria no município.

Quanto a denominação, os órgãos foram identificados com quatro nomenclaturas diferentes, a mais recorrente foi Controladoria Geral do Município (CGM), tendo em vista que 28 Controladorias (84,85%) são tituladas dessa forma, a segunda mais identificada foi Coordenadoria Geral de Controle interno (CGCI), adotada por 3 Controladorias (9,09%), enquanto as outras duas, 1 (3,03%) foi identificada como Controladoria interna do Município (CIM) e a outra (3,03%) como Secretaria de Controle Interno (SCI).

No que tange a estrutura organizacional, 24 controladorias (72,73%) são organizadas sob a estrutura de linha, enquanto nove das trinta e três prefeituras (27,27%) são organizadas sob a estrutura *staff*. Esse dado mostra a relevância do controle nas prefeituras, já que segundo Cunha; Callado (2019, p. 132) os órgãos organizados em *staff* têm suas atuações descentralizadas, visto que trata do assessoramento ao executivo municipal. Enquanto, os órgãos organizados sob perspectiva de linha possuem atuações descentralizadas, participando ativamente das tomadas de decisões.

Em paralelo aos dados encontrados por Pereira et al. (2023) em seu artigo, os dados gerais mostram que uma das prefeituras analisadas, Teresina-PI, não apresentou setor formal de controladoria em sua estrutura. Ademais, quanto à nomenclatura, a que predominou foi “Controladoria-Geral do Município”, ponto em comum também observado neste presente estudo, já, enquanto à classificação na estrutura organizacional, a maior parte foi Linha. Em relação ao município do Recife, interseção das duas pesquisas, os resultados encontrados foram similares, as duas pesquisas informam a formalização do órgão de controladoria denominado de “Controladoria-Geral do Município” e organizado sob forma de Linha.

Ante o exposto, é possível perceber a presença do isomorfismo, processo de padronização de reação similar quando diferentes unidades estão em condições semelhantes, apesar de se tratar de municípios diferentes cada um com sua autonomia administrativa e gestor independente, o controle interno municipal (condição semelhante), é um ambiente bastante regulado, seja através de leis, decretos, instruções normativas, portarias, manuais, cartilhas, sendo assim é mais forte a influência dessa institucionalização e isomorfismo, podendo ser visualizado claramente na denominação dos órgãos de controle interno (Bliacheriene; Braga; Ribeiro, 2019, p. 36).

Além disso, levando em consideração a análise feita sob as leis municipais que instituíram o controle interno nos municípios, é possível observar o isomorfismo inicialmente na estruturação da lei, pois a maior parte do conteúdo foi extraído da Resolução T.C nº 0001/2009 do Estado de Pernambuco, e conseqüentemente observa-se também tanto na organização do órgão central de controladoria quanto nos procedimentos de controle interno praticados pelas prefeituras. O isomorfismo está presente explicitamente em forma de inciso nas leis de 15 municípios (45,45%) dos analisados, são eles: Abreu e Lima; Belo Jardim; Camaragibe; Carpina; Goiana;

Gravatá; Igarassu; Limoeiro; Ouricuri; Paudalho; Pesqueira; Petrolina; Recife, São Lourenço e Vitória de Santo Antão. O fenômeno está presente da seguinte forma:

- Desenvolver uma padronização nos métodos e procedimentos do controle interno, respeitando suas especificidades de cada órgão.
- Apoiar as unidades executoras, vinculadas às secretarias e aos demais órgãos municipais, na normatização, sistematização e padronização dos seus procedimentos e rotinas operacionais, em especial no que tange à identificação e avaliação dos pontos de controle;

Logo, é possível afirmar a existência do isomorfismo no controle interno municipal, tal fenômeno ajuda na comparabilidade da aplicação prática desses procedimentos internos, porém é necessário um estudo para concluir até que ponto o isomorfismo traz resultados positivos. Além do isomorfismo, foi observado também o *decoupling* na análise do disposto na legislação municipal em comparação ao *site* da prefeitura/portal da transparência nos quesitos: perfil e atribuições do *controller* e estrutura organizacional da controladoria. O *decoupling* foi observado nos seguintes municípios: Abreu e Lima; Araripina; Buíque; Cabo de Santo Agostinho e Ipojuca.

O quadro 5, a seguir, traz informações quanto à missão da controladoria e sua posição na estrutura organizacional do município. É possível observar que apenas 2 municípios (6,06%) têm a missão declarada no *site* da Prefeitura/Portal da Transparência, enquanto 31 municípios não dispõem dessa informação. Além disso, sob a estrutura organizacional, 29 municípios têm o órgão de Controladoria (87,88%) subordinado diretamente ao chefe do executivo, enquanto 4 municípios (12,12%) não foram identificados, pois não dispõem de informações nos *sites/portais*.

Quanto à análise do organograma, Pereira et al (2023, p. 10), traz as seguintes classificações baseadas na estrutura da Controladoria Geral da União (CGU): 1. Órgãos independentes: o Presidente da República (Chefe do Executivo); 2. Órgãos autônomos: os Ministérios ou Secretarias (Estaduais e Municipais), a exemplo da Controladoria Geral da União (CGU); 3. Órgãos superiores: órgãos situados abaixo da estrutura dos Ministérios ou Secretarias Estaduais e Municipais, como por exemplo, na CGU existem 6 (seis) secretarias: Secretaria Federal de Controle Interno, Corregedoria-Geral da União e Ouvidoria-Geral da União, Secretaria de Integridade Privada, Secretaria de Integridade Pública e Secretaria Nacional de Acesso à Informação. 4. Órgãos subalternos: unidades descentralizadas das Controladorias Regionais nos Estados, vinculadas ao órgão central. Sendo

assim, 29 órgãos (87,88%) foram classificados como autônomos, pois estão subordinados a órgãos independentes e têm autonomia administrativa em relação aos procedimentos aplicados e decisões a serem tomadas, enquanto nos municípios de Camaragibe, Limoeiro, Salgueiro e Serra Talhada (12,12%), essa informação não foi identificada, por não possuir o organograma nos *sites/portais*, contribuindo com a assimetria informacional.

Em comparação aos resultados informados no artigo de Pereira et al. (2023), as informações são bem próximas do resultado obtido neste trabalho, sendo a maioria das controladorias subordinadas ao gestor máximo e autônomas, enquanto 3 municípios não dispõem de informações, sendo eles São Luis, Teresina e Natal. Em relação ao município em comum, Recife, as duas pesquisas encontraram resultados idênticos, sendo portanto, a controladoria subordinada ao gestor máximo e autônomo.

Quadro 5 - Classificação quanto à subordinação do setor de controladoria à gestão e a classificação do órgão dentro do organograma municipal (continua)

| Cidade | Missão declarada? | Está subordinada ao chefe/diretor/gestor máximo, a uma secretaria ou setor? | Organograma |
|-------------------------|--------------------------|--|--------------------|
| Abreu e Lima | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Araripina | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Arcoverde | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Belo Jardim | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Bezerros | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Buíque | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Cabo de Santo Agostinho | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Camaragibe | Não | Não foi encontrado | Não foi encontrado |
| Carpina | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Caruaru | Não | Gestor máximo | Autônomo |

Quadro 5 - Classificação quanto à subordinação do setor de controladoria à gestão e a classificação do órgão dentro do organograma municipal (conclusão)

| | | | |
|--------------------------|-----|--------------------|--------------------|
| Escada | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Garanhuns | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Goiana | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Gravatá | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Igarassu | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Ipojuca | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Jaboatão dos Guararapes | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Limoeiro | Não | Não foi encontrado | Não foi encontrado |
| Moreno | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Olinda | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Ouricuri | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Palmares | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Paudalho | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Paulista | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Pesqueira | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Petrolina | Sim | Gestor máximo | Autônomo |
| Recife | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Salgueiro | Não | Não foi encontrado | Não foi encontrado |
| Santa Cruz do Capibaribe | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| São Lourenço da Mata | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Serra Talhada | Não | Não foi encontrado | Não foi encontrado |
| Surubim | Não | Gestor máximo | Autônomo |
| Vitória de Santo Antão | Sim | Gestor máximo | Autônomo |

Para análise das macrofunções, a literatura utilizada para classificação foi de Bliacheriene *et al.* (2019) e Libonati (2022), que são: Transparência; Auditoria;

Correição; Ouvidoria e Avaliação de Desempenho, essa última incluída por Libonati (2022, p. 16-17).

Conforme o quadro 6, os municípios que atenderam as cinco funções foram: Abreu e Lima; Arcoverde; Belo Jardim; Buíque; Cabo de Santo Agostinho; Camaragibe; Caruaru; Goiana; Palmares; Pesqueira; Petrolina; Surubim e Vitória de Santo Antão. Por outro lado, as que mais se distanciaram foram: Escada; Igarassu; Ipojuca; Olinda e Serra Talhada.

A função mais praticada foi a de Transparência, possivelmente por ter procedimento do Tribunal de Contas que avalia os portais com base nas informações divulgadas nos Portais da Transparência e por ter tantos dispositivos legais cobrando essas tais atribuições, exemplo: a LAI e a LRF. Logo em seguida, está a função de Ouvidoria, praticada por vinte e sete dos trinta e três municípios (81,82%).

A função menos praticada, deixando de ser aplicada por 15 municípios, foi a de correição, responsável por disseminar os procedimentos de combate a corrupção; fiscalizar o cumprimento dos Códigos de Ética e de Conduta; instaurar procedimentos para apurar possíveis danos ao erário público e recomendar a abertura de processos para investigar possíveis ações irregulares por parte dos agentes públicos e garantir a conformidade dos procedimentos internos e dos normativos legais. Portanto, é importante que a função de Correição seja colocada em prática para que sejam apuradas as irregularidades praticadas por servidores públicos e aplicadas as penalidades devidas.

As funções de Avaliação de desempenho e Auditoria aparecem em segundo lugar como as menos praticadas. A partir disso, é importante ressaltar a importância da aplicação destas, uma vez que a avaliação de desempenho permite monitorar os resultados obtidos e entender o que pode ser melhorado, enquanto a auditoria é necessária para alinhar as práticas aos princípios da administração pública.

Em comparação com o artigo de Pereira et al. (2023), a função mais adotada foi auditoria, enquanto as menos exercidas são avaliação de desempenho e correição. É possível ver a discrepância quanto ao resultado referente à aplicação da função de Auditoria, visto que nove municípios dos analisados por essa pesquisa não praticam essa função, enquanto apenas dois municípios analisados por Pereira et al. (2023) não exercem a Auditoria. Conforme o artigo de Pereira et al. (2023), em relação à Recife, município comum aos dois estudos, os resultados encontrados

convergem em sua totalidade, cujo quatro das cinco funções foram aplicadas, ficando de fora a função de avaliação de desempenho.

Quadro 6 - Macrofunções identificadas nos portais da transparência e *sites* das prefeituras das capitais (continua)

| Cidade | Transparência | Avaliação de desempenho | Auditoria | Correição | Ouvidoria |
|-------------------------|----------------------|--------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Abreu e Lima | X | X | X | X | X |
| Araripina | X | | X | | X |
| Arcoverde | X | X | X | X | X |
| Belo Jardim | X | X | X | X | X |
| Bezerros | X | | X | | X |
| Buíque | X | X | X | X | X |
| Cabo de Santo Agostinho | X | X | X | X | X |
| Camaragibe | X | X | X | X | X |
| Carpina | X | | X | | X |
| Caruaru | X | X | X | X | X |
| Escada | | | | | X |
| Garanhuns | X | X | X | | X |
| Goiana | X | X | X | X | X |
| Gravatá | X | | X | X | X |
| Igarassu | Não foi encontrado | | | | |
| Ipojuca | X | X | | | |
| Jaboatão dos Guararapes | X | X | | | X |
| Limoeiro | X | X | X | | |
| Moreno | X | X | | | X |
| Olinda | X | X | | | |
| Ouricuri | X | X | X | | X |

Quadro 6 - Macrofunções identificadas nos portais da transparência e *sites* das prefeituras das capitais (conclusão)

| | | | | | |
|--------------------------|---|---|---|---|---|
| Palmares | X | X | X | X | X |
| Paudalho | X | X | X | X | |
| Paulista | X | | X | X | |
| Pesqueira | X | X | X | X | X |
| Petrolina | X | X | X | X | X |
| Recife | X | X | X | X | X |
| Salgueiro | X | X | | | X |
| Santa Cruz do Capibaribe | X | | X | | X |
| São Lourenço da Mata | X | X | | X | X |
| Serra Talhada | | | | | X |
| Surubim | X | X | X | X | X |
| Vitória de Santo Antão | X | X | X | X | X |

Para a análise do quadro 7, a literatura adotada foi a de Pereira *et al.* (2023, p. 6-9) que definiu as principais funções da controladoria como: contábil, gerencial-estratégica, sistemas de custos, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos, sistemas de informações, controle operacional. A única prefeitura que cumpriu com as nove funções foi o município de Vitória de Santo Antão.

A função mais recorrente foi a Gerencial-estratégica, praticada por 29 municípios, 87,88% do total analisado. Entretanto, os municípios que não apresentaram essa função foram Caruaru e Ipojuca, além dos municípios que não dispõem de informação, Igarassu e Serra Talhada. Essa função é muito importante, pois além de propor medidas de racionalização dos recursos públicos permite que o gestor tome decisões assertivas com base em relatórios e acompanhamento de gestão, permitindo que os resultados sejam mais eficientes.

As funções de Controle interno, Controle operacional e Contábil apareceram logo em seguida como as mais recorrentes. Ponto muito importante, pois o controle

interno é a função que dispõe da comunicação entre os órgãos internos externos no que tange ao planejamento e execução dos procedimentos, além de zelar pela observância dos princípios da administração pública. Além disso, é muito importante a aplicação das funções de Controle operacional e Contábil, visto que trata da gestão de qualidade e monitoramento de vendas, além do acompanhamento da gestão contábil, orçamentária e financeira.

As que foram menos recorrentes foram as funções Tributária, Proteção e controle de ativos, Controle de risco e Sistema de custo. Funções muito importantes que devem ser colocadas em prática, pois através delas consegue medir a saúde da gestão patrimonial, visto que dispõe da supervisão, acompanhamento, fiscalização e otimização.

No quadro 7, a seguir, dispõe das funções aplicadas ao setor público, os municípios que cumpriram mais da metade das funções foram: Abreu e Lima; Araripina; Arcoverde; Belo Jardim; Bezerros; Buíque; Cabo de Santo Agostinho; Camaragibe; Garanhuns; Gravatá; Moreno; Olinda; Ouricuri; Pesqueira; Petrolina; Recife; Salgueiro; Santa Cruz do Capibaribe e Surubim. Entretanto, os que mais se distanciaram foram: Carpina; Caruaru; Escada; Goiana; Ipojuca; Jaboatão dos Guararapes; Limoeiro; Palmares; Paudalho; Paulista; São Lourenço da Mata e Serra Talhada. Além disso, os Municípios de Igarassu e Serra Talhada não dispõe de informações das atribuições da Controladoria, colaborando com a assimetria informacional.

Conforme Azevedo (2016, p. 171-173), na realidade dos municípios pernambucanos, as funções de controle interno, contábil, gerencial e controle de riscos foram as mais exercidas, enquanto que as funções proteção e controle de ativos e tributários apareceram foram menos expressivas. Em comparação com a presente análise, há concordância quanto às funções controle interno, contábil, gerencial, proteção e controle de ativos e tributária, porém o resultado difere quanto a aplicação da função de controle de risco, visto que 25 municípios (75,76%) dos analisados não a praticam.

Quadro 7 - Funções de controladoria praticadas pelas capitais brasileiras conforme portal de transparência e sites (continua)

| Cidade | Contábil | Gerencial - estratégica | Tributária | Proteção e controle de ativos | Controle interno | Controle de riscos | Sistemas de informa- ções | Sistema de custos | Controle operacio- nal |
|-----------------------------------|----------|----------------------------|------------|--|---------------------|--------------------------|------------------------------------|-------------------------|------------------------------|
| Abreu e Lima | x | x | | | x | | x | | x |
| Araripina | x | x | | | x | | x | x | x |
| Arcoverd e | x | x | | x | x | x | x | x | x |
| Belo Jardim | x | x | | | x | | x | | x |
| Bezerros | x | x | x | | x | x | x | | x |
| Buíque | x | x | | | x | | x | | x |
| Cabo de Santo Agostinh o | x | x | | | x | x | x | | x |
| Camaragi be | x | x | x | | x | | x | x | x |
| Carpina | x | x | | | x | | | | |
| Caruaru | | | | | x | x | | x | |

Quadro 7 - Funções de controladoria praticadas pelas capitais brasileiras conforme portal de transparência e sites (continuação)

| | | | | | | | | | |
|-------------------------|--------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Escada | x | x | x | | x | | | | |
| Garanhuns | x | x | | | x | | x | x | x |
| Goiana | x | x | | | x | | | | |
| Gravatá | | x | x | | x | | x | | x |
| Igarassu | Não foi encontrado | | | | | | | | |
| Ipojuca | | | | | | | | | x |
| Jaboatão dos Guararapes | x | x | | | x | | | | x |
| Limoeiro | | x | | | | | | | x |
| Moreno | x | x | | x | x | | | | x |
| Olinda | x | x | | | x | | x | | x |
| Ouricuri | | x | x | | x | | x | | x |
| Palmares | | x | | | | | x | x | x |
| Paudalho | x | x | | | x | | | | |
| Paulista | | x | | | x | | | x | x |
| Pesqueira | x | x | x | | x | | x | | x |
| Petrolina | x | x | | | x | x | | | x |
| Recife | x | x | x | | x | | x | x | x |

Portanto, diante das informações coletadas e analisadas, é possível concluir que a aplicação das funções da controladoria no âmbito municipal é insuficiente para um controle eficaz. O nível de transparência dos municípios é muito baixo mesmo com tantos dispositivos legais que exigem a divulgação dessas informações, em meio as pesquisas foram detectados *sites*/portais que não tratavam sobre controle interno ou estavam ainda em desenvolvimento, sendo essas as prefeituras de Escada; Gravatá; Limoeiro; Olinda e Ouricuri, mesmo com as Leis de criação sendo de 2009. Logo, é necessário a implantação de um procedimento de vistoria pelo órgão externo quanto a aplicabilidade dessas funções e indica-se também mais pesquisas nessa temática para mostrar a importância do cumprimento de tais processos e evidenciar a evolução da atuação do controle interno nos municípios.

5. CONCLUSÃO

As macrofunções e funções em controladoria têm sido objeto de estudo por diversos autores, neste trabalho foi utilizada a literatura de Pereira *et al.* (2023, p. 6-9), Bliacheriene *et al.* (2019) e Libonati (2022), esses autores buscam evidenciar atribuições/competências da controladoria no setor público, a fim de otimizar a aplicação do controle interno e evidenciar o lapso existente.

A partir da análise dos municípios, foi identificado uma forte presença do isomorfismo, a começar pela legislação que a maioria dos municípios apenas extraiu o texto da Resolução nº 0001/2009 do TCE-PE, ficando implícito essa compreensão acerca dos procedimentos cabíveis à prática e a importância dele para um resultado mais assertivo. Logo em seguida, foi observado também o *decoupling* nessa comparação entre legislação e as informações disponibilizadas nos *sites* das prefeituras e portais da Transparência.

Diante disso, com base no resultado da análise, o Município que chega mais próximo do proposto pela literatura adotada, é Vitória de Santo Antão. O *site* da prefeitura é bem organizado, tem uma aba apenas para Controladoria trazendo de início informações básicas de acesso à Controladoria (responsável; endereço; horário de funcionamento e opções para contato: telefone e e-mail) e logo em seguida traz as atribuições, missão e visão da controladoria e no portal da Transparência dispõe das demais informações: organograma; Lei de criação, estrutura organizacional, competências e demais informações dispostas na análise. Além disso, o Município é ouro em qualidade de Transparência, conforme avaliação do TCE-PE e pode servir como *benchmarking* para os demais municípios analisados.

Em seguida, os municípios que mais se aproximaram foram: Abreu e Lima; Arcoverde; Belo Jardim; Buíque; Cabo de Santo Agostinho; Camaragibe; Pesqueira, Recife e Surubim, cumprindo em parte com as atribuições elencadas através das funções.

Entretanto, os Municípios que mais se distanciaram foram: Escada, Igarassu, Ipojuca e Serra Talhada. Dentre eles, Escada e Serra Talhada não dispõe de informações sobre controle interno nos *sites/portais*, colaborando com uma assimetria informacional que reflete nos resultados desse estudo. Portanto, ainda tem muito a ser feito para que esses municípios melhorem a prática de controle.

Com relação a coleta de dados, no que tange aos *sites* e portais da Transparência, as informações são escassas, 20 municípios não divulgaram a Lei de criação do Sistema de Controle interno, por essas limitações de pesquisa, foram necessárias pesquisas além das plataformas, como relatórios da Gestão Pública, para análise da aplicação das funções. Mesma dificuldade apontada por Pereira *et al.* (2023), as informações são muito limitadas quando extraídas apenas dos *sites/portais*, a disponibilização dos Relatórios de Gestão Pública dos municípios reforçou muitas informações que não estavam esclarecidas nos *sites* e nos portais da transparência.

Logo, em relação aos objetivos de pesquisa todos foram alcançados, foi possível a classificação das funções com base na literatura utilizada, a análise dos dados disponibilizados nos *sites/portais*, ainda que com muita dificuldade e limitações, a comparação entre a legislação e prática do controle interno, a comparação dos resultados entre os municípios analisados e a contribuição para um estudo que contempla a região Nordeste.

Portanto, para pesquisas futuras é aconselhável ampliar o ambiente de pesquisas, utilizando de outros meios de como o estudo de caso que permite extrair informações mais condizentes com a realidade do cotidiano operacional do município, além de aumentar o lapso temporal para que seja possível fazer uma comparação real da evolução da prática de Controle interno nos municípios, visualizando quais funções com o tempo passaram a ser praticadas. Além de aumentar a simetria informacional inicialmente entre órgãos internos e externos e posteriormente entre Estado e sociedade.

6. REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Thayse Kelly Galvão Neves de. **INVESTIGAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DAS CONTROLADORIAS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NAS PREFEITURAS PERNAMBUCANAS**. 2016. 213 f. Dissertação (Mestrado) - Pós-Graduação em Controladoria, Recife, 2016.

BARBALHO, Alexandre. **CONTROLADORIA E TRANSPARÊNCIA: uma análise exploratória dos municípios cearenses. Perspectivas em Políticas Públicas (Ppp)**, Belo Horizonte, Mg, v. 14, n. 27, p. 1-22, jul. 2021.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. **Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006**. Revista Contabilidade & Finanças, [S. l.], v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007. DOI: 10.1590/S1519-70772007000400003. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34240>. Acesso em: 01 fev. 2024.

BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (org.). **Controladoria no Setor Público**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. 734 p.

BORINELLI, M. L.. **Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 352 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências Contábeis, Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. 496 p. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 2 jan. 2024.

BRASIL. Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regulamenta o acesso à informações e altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 16 mai. 2012. Acesso em: 2 jan. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, [2000]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos

Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, [1964]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 2 jan. 2024.

BRASIL. **Lei no 141, de 03 de setembro de 2009**. Dispõe sobre o Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo do Estado de Pernambuco. Assembleia legislativa de Pernambuco. Acesso em: 2 jan. 2024.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração, teoria, processo e prática**. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

FRANCIA, Arthur J.; PORTER, Mattie C.; STRAWSER, Roberto H.; STRAWSER, Jerry R. **Managerial accounting**. 9ª ed. Houston: Dame, 1992.

PERNAMBUCO (Estado). **Resolução Nº 0001, de 14 de dezembro de 2009**. Dispõe sobre a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Municipais e dá outras providências. Disponível em: <https://www.tcepe.tc.br/internet/index.php/res-2009/217-resolucao-t-c-n-0001-2009> Acesso em: 2 jan. 2024.

CATELLI, Armando (org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas S. A., 2010. 576 p.

CUNHA, T. M. CALLADO, A. L. C.. Funções das Controladorias Municipais: um estudo nas prefeituras das capitais brasileiras. **RGO - Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, v. 12, n. 3, p. 123-140, dez. 2019. Edição Especial.

FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de A. (org.). **Controle Interno Contemporâneo**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. 499 p.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas S. A., 2008. 360 p.

GAMA, Janyluce Rezende. **CONTABILIDADE PÚBLICA 1**. Vitória: Mariana Melim, 2012. 126 p.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F.. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2016. 550 p.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pernambuco: todos os municípios**. Todos os Municípios. 2023. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/pe.html> Acesso em: 10 nov. 2023.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 320 p.

LIBONATI, Jeronymo José. **Controladoria aplicada ao setor público** - Parte I. 2022. Material didático aplicado na Especialização da Universidade Federal de Pernambuco. Recife. 2022

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 448 p.

LOPES, G. B. et al.. Evidências de isomorfismo e decoupling na gestão e Controladorias Municipais do Estado de Minas Gerais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [S.L.], p. 89-111, ago. 2020. Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2020130205>. Acesso em: 8 jan. 2024.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012. 528 p.

PINHO, Lorena de Andrade; ROCHA, Josélton Silveira da. **Contabilidade introdutória I**. Salvador: Ufba, 2017. 145 p.

PEREIRA, Igor Gerard Tavares *et al.* FUNÇÕES DE CONTROLADORIA: uma análise das capitais dos estados brasileiros conforme portal da transparência. **23º Usp International Conference On Accounting**, São Paulo, p. 1-19, jul. 2023.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013. 624 p.

SILVA, Daniel José Cardoso da. **Controladoria**. Recife: 2022. 63 p.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 392 p.

SUZART, J. A. da S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. da. **As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública – Teoria versus Prática. Contabilidade Gestão e Governança**, Brasília-DF, v. 14, n. 1, 2011. Disponível em: <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/265>. Acesso em: 01 fev. 2024.