



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

VIVIANY SOARES MACHADO DA PONTE

**ANÁLISE DAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NOS MUNICÍPIOS ACIMA DE
50 MIL HABITANTES DO ESTADO DO CEARÁ**

Recife

2024

VIVIANY SOARES MACHADO DA PONTE

**ANÁLISE DAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NOS MUNICÍPIOS ACIMA DE
50 MIL HABITANTES DO ESTADO DO CEARÁ**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Jeronymo José Libonati

Recife

2024

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

Ponte, Viviany Soares Machado da .

Análise das funções da controladoria nos municípios acima de 50 mil habitantes do estado do Ceará / Viviany Soares Machado da Ponte. - Recife, 2024.

62 p., 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. Controladoria . 3. Funções da Controladoria. 4. Controladoria Pública. 5. Controladoria Municipal. I. Libonati, Jeronymo José. (Orientação). II. Título.

500 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO

VIVIANY SOARES MACHADO DA PONTE

ANÁLISE DAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NOS MUNICÍPIOS ACIMA DE 50 MIL HABITANTES DO ESTADO DO CEARÁ

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 13 de março de 2024.

BANCA EXAMINADORA



Documento assinado digitalmente

JERONYMO JOSE LIBONATI

Data: 22/03/2024 15:29:36-0300

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

Agradeço primeiramente ao professor Jeronimo Libonati por ter orientado o meu Trabalho de Conclusão de Curso, além de ser excelente professor, também é excelente orientador, pois apesar de suas muitas atribuições, sempre se mostrou empenhado e disposto a sanar dúvidas com muita presteza e solicitude. Muito obrigada pela dedicação e pelas valiosas sugestões que fizeram toda a diferença para a conclusão deste trabalho.

A todos os meus professores e professoras no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, em especial aos professores Álvaro Andrade e Nelson Tenório, pela boa vontade e paciência que sempre tiveram comigo, bem como pelas ótimas aulas e preocupação com o aprendizado de todos os seus alunos.

Aos amigos que fiz durante esses anos de curso, Rebeca Fidelis, Débora Soares, Gilson Ferreira e Rebeca Bomfin, que sempre estiveram presentes, comemorando as conquistas e apoiando a superação dos desafios. Muito obrigada pela companhia nos muitos dias, noites e madrugadas de estudo e pelos muitos momentos de fofoca.

Agradeço às amigas Milena Lopes e Cintya Lopes, que além de companheiras de faculdade também estão comigo no estágio me garantindo boas risadas todos os dias.

Gostaria de agradecer aos meus amigos e família, principalmente aos meus pais, Gonçalo e Daisy, à minha irmã Ingrid e a Naonao, por entenderem meus momentos de ausência durante esses anos, pela paciência, incentivo e apoio incondicional.

Por fim, muito obrigada a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação.

RESUMO

Para a administração pública municipal a controladoria se mostra como um instrumento relevante de suporte ao gestor público na adequada avaliação dos resultados, agindo como um elo entre o chefe do Poder Executivo Municipal, secretarias, departamentos e organizações da administração indireta, colaborando para o alcance da eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública. Para que seja possível que a controladoria municipal auxilie a administração pública a atingir seus objetivos, é preciso desempenhar as macrofunções e funções básicas da controladoria. Portanto, faz-se necessário analisar as funções da controladoria desempenhadas nas prefeituras dos municípios com mais de 50 mil habitantes do Estado do Ceará. Para tanto, realizou-se uma análise documental, utilizando-se das informações disponíveis nos portais da transparência e nos *sites* das prefeituras dos municípios analisados, tendo como referência o ano de 2023. Destaca-se que quatro municípios conseguiram incorporar todas as macrofunções às suas controladorias: Caucaia, Fortaleza, Pacajus e Pacatuba. Dentre os municípios analisados, todos apresentaram pelo menos três funções e nenhum conseguiu contemplar as nove funções em suas controladorias, sendo duas as controladorias municipais que desempenharam oito funções, cada: Aracati e Granja. Os municípios de Limoeiro do Norte, Maranguape e Viçosa do Ceará não demonstraram possuir um setor formal de controladoria no executivo municipal.

Palavras-chave: Contabilidade. Controladoria. Controladoria Pública. Controladoria Municipal. Funções da Controladoria.

ABSTRACT

For municipal public administration, controllership is a relevant instrument to support the public manager in the proper evaluation of results, acting as a link between the head of the Municipal Executive Branch, secretariats, departments and organizations of the indirect administration, contributing to the achievement of efficiency, effectiveness and effectiveness in public management. In order for the municipal controllership to help the public administration achieve its objectives, it is necessary to perform macro-functions and functions. Therefore, it is necessary to analyze the controllership functions performed in the city halls of municipalities with more than 50,000 inhabitants in the State of Ceará. To this end, a document analysis was carried out, using the information available on the analyzed municipalities city halls' transparency portals and websites, using the year 2023 as a reference. It is noteworthy that four municipalities managed to incorporate all macro-functions into their controllerships: Caucaia, Fortaleza, Pacajus and Pacatuba. Among the municipalities analyzed, all presented at least three functions, while none managed to cover the nine functions in their controllerships. However, two municipal controllerships performed eight functions each: Aracati and Granja. The municipalities of Limoeiro do Norte, Maranguape and Viçosa do Ceará did not demonstrate that they have a formal controllership sector in the municipal executive.

Keywords: Accounting. Controllership. Public Controllership. Municipal Controllership. Controllership functions.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Macrofunções da Controladoria Governamental	25
Quadro 2 - Funções da controladoria e suas atividades	28
Quadro 3 - Municípios analisados e seu respectivo número de habitantes	29
Quadro 4 - Classificação do setor de controladoria dentro da estrutura municipal ...	32
Quadro 5 - Classificação quanto à subordinação do setor de controladoria à gestão e a classificação do órgão dentro do organograma municipal	35
Quadro 6 - Macrofunções identificadas nos portais da transparência e <i>sites</i> das prefeituras	36
Quadro 7 - Funções de controladoria identificadas nos portais da transparência e <i>sites</i> das prefeituras do Estado do Ceará	42
Quadro 8 - Missão declarada do órgão/setor/unidade de controladoria e o perfil do <i>controller</i>	46
Quadro 9 - <i>Links</i> dos <i>sites</i> e Portais da Transparência dos municípios	60

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
Arts.	Artigos
CF/88	Constituição Federal de 1988
CGU	Controladoria Geral da União
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IN	Instrução Normativa
LAI	Lei de Acesso à Informação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
SCI	Sistema de Controle Interno
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCE-CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TCM-CE	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Problema de Pesquisa.....	13
1.2 Justificativa	14
1.3 Objetivos.....	15
1.3.1 <i>Objetivo Geral.....</i>	15
1.3.2 <i>Objetivos Específicos.....</i>	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1 Da Contabilidade à Controladoria	16
2.2 Controle na Administração Pública brasileira.....	18
2.3 Controladoria so setor público brasileiro	22
2.4 Funções da Controladoria no setor público	24
2.4.1 <i>Macrofunções</i>	24
2.4.2 <i>Funções.....</i>	26
3 METODOLOGIA	29
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS	31
CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS.....	54
APÊNDICE - RELAÇÃO DE SITES E PORTAIS DA TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS ANALISADOS	60

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade foi se adaptando de acordo com as necessidades da área de atuação ao longo de sua evolução. No final do século XIX, nos Estados Unidos e Europa, surgiram grandes conglomerados empresariais que, devido à sua complexidade, precisavam que suas atividades fossem controladas e consolidadas.

Diante deste contexto, desenvolveu-se a controladoria como um instrumento importante para reduzir as consequências negativas do cenário econômico global, bem como identificar possíveis vantagens competitivas, através da centralização do controle operacional da empresa e do auxílio direto à alta administração (Souza Junior, 2022, p. 24-25).

A controladoria é importante para as organizações pois ela contribui para potencializar o desempenho futuro por meio da previsão e resolução de problemas e atuação em todas as áreas da empresa. Ademais, toda organização, sendo ela pública ou privada, precisa de controles internos para realizar a supervisão das atividades, evidenciar erros e desvios, mensurar a eficácia das decisões tomadas e alcançar as metas da organização (Silva; Echternacht; Silva, 2023, p. 5400- 5401).

A controladoria na administração pública é necessária, pois visa alcançar a eficiência, a eficácia, a efetividade das políticas públicas, Souza Junior (2022, p. 34-37) salienta que a controladoria no setor público avalia a forma como os resultados do processo de gestão foram atingidos, funcionando como um órgão de controle e coordenação da administração, apontando as situações que arriscam e diminuem a eficiência.

O desenvolvimento do presente trabalho está estruturado nesta introdução, referencial teórico, metodologia, análise e discussão de dados e considerações finais.

Esta introdução consiste em uma breve contextualização a respeito do tema tratado no trabalho, da estruturação do desenvolvimento do presente trabalho, além de abordar o problema de pesquisa, a justificativa e os objetivos geral e específicos.

O referencial teórico está dividido em quatro seções: Da Contabilidade à Controladoria; Controle na Administração Pública brasileira; Controladoria no setor público brasileiro; e Funções da Controladoria no setor público.

A primeira seção é composta pela definição de Contabilidade e por uma breve contextualização histórica, até o surgimento da Controladoria. Sobre a controladoria, discute-se seu surgimento, definições e características.

Na segunda seção, são abordados aspectos gerais da administração pública, bem como a necessidade de controle, imposta pela legislação brasileira.

Na seção seguinte, são tratadas as características, objetivos, papel e importância da controladoria no setor público. Também é apontada a relevância da controladoria municipal e seu enquadramento na estrutura organizacional.

Por fim, na quarta seção do referencial teórico, são apresentadas as definições para as macrofunções e funções da controladoria. Para fins de análise, as macrofunções utilizadas são as definidas por Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019, p. 34-36) e Libonati (2022, p. 16-17) adotadas por Pereira *et al.* (2023, p. 5-9): Transparência, Auditoria, Correição, Ouvidoria e Avaliação de Desempenho.

Enquanto para as funções, é adotada a definição de Silva (2011, p. 350-357), Borinelli (2006, p. 135-139), Slomski (2012, p. 130-133), Suzart, Marcelino e Rocha (2011, p. 46-47), Meller, Lopes e Lunkes (2014, p. 3-6), Sá e Callado (2021, p. 30-32) utilizadas por Pereira *et al.* (2023, p. 5-9): contábil, gerencial-estratégica, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos, sistemas de informações, sistemas de custos, controle operacional.

A metodologia traz o método de pesquisa adotado, que é o exploratório, com base em dados secundários. A abordagem é de natureza qualitativa e quantitativa, tendo como análise de referência o ano de 2023. A amostra analisada corresponde aos municípios com mais de 50 mil habitantes do Estado do Ceará, que totalizam 37 municípios.

A análise e discussão de dados consiste em demonstrar se a estrutura organizacional do executivo municipal possui um setor de controladoria e como ele é denominado. Também é observada a classificação da subordinação do setor de controladoria em relação à gestão. Em seguida são evidenciadas as macrofunções e funções da controladoria identificadas nos sites e portais da transparência de cada município. Ao final é apontado se a controladoria possui missão declarada e qual o perfil do controlador à frente do órgão.

Nas considerações finais são expostos os principais resultados, as limitações de pesquisa e propostas para pesquisas e estudos futuros.

1.1 Problema de Pesquisa

O presente trabalho se trata do estudo do desempenho das funções da controladoria pelas prefeituras municipais do Estado do Ceará com mais de 50 mil habitantes, utilizando-se das informações disponíveis nos portais da transparência e nos *sites* das prefeituras dos municípios analisados.

No Brasil, vários instrumentos legais exigem a divulgação de informações por parte dos entes federativos, em especial a Lei de Acesso à Informação (LAI) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LAI, em seu artigo 8º, determina que é dever das entidades públicas divulgar as informações produzidas por elas e de interesse público em local de fácil acesso. O mesmo artigo traz em seu parágrafo 4º, municípios com menos de 10 mil habitantes como exceção a essa exigência (Brasil, 2011). Então, todos os municípios com população superior a 10 mil habitantes estão obrigados a cumprir com essa determinação da LAI.

Enquanto o artigo 63 da LRF faculta aos municípios com população abaixo de 50 mil habitantes a divulgação semestral, ao invés de quadrimestral, do Relatório de Gestão Fiscal acompanhado do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (Brasil, 2000). Portanto, as regras para os municípios que possuem população maior que 50 mil habitantes são mais rígidas, obrigando-os a divulgar esses relatórios quadrimestralmente.

De acordo com o Censo de 2022, realizado pelo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE), o Estado do Ceará possuía 8.794.957 habitantes distribuídos em seus 184 municípios.

Segundo o referido Censo, o Estado do Ceará possui 37 municípios com população acima de 50 mil habitantes, somadas as populações desses 37 municípios, obtém-se um total de 5.864.730, o que significa 66,68% do total da população do Estado.

Este trabalho se limita a coletar dados a respeito das controladorias dos municípios cearenses com mais de 50 mil habitantes, pois além de representar uma amostra razoável, analisa municípios que juntos abrigam mais da metade da população do Estado. Também se enquadram no critério mínimo de obrigatoriedade legal de contínua divulgação e atualização de informações de interesse público, determinado na LRF e na LAI.

A estrutura necessária para efetuar as análises é norteadada pelo artigo “Funções de Controladoria: uma análise das capitais dos Estados Brasileiros conforme Portal da Transparência” de autoria de Pereira *et al.* (2023), cuja pesquisa se aproxima do tema deste trabalho. Portanto, as definições de macrofunções e funções adotadas para a análise são as mesmas utilizadas por Pereira *et al.* (2023) em seu artigo.

Diante do apresentado e tendo em vista a importância da controladoria para a gestão da administração pública de forma eficiente, eficaz e efetiva, tem-se o seguinte questionamento: dentre as macrofunções e funções da controladoria adotadas por Pereira *et al.* (2023) em seu artigo, quais funções estão sendo desempenhadas pelas controladorias das prefeituras dos municípios com mais de 50 mil habitantes do Estado do Ceará?

1.2 Justificativa

O controle interno na administração pública é exigido por diversos documentos normativos federais de alcance nacional, como a Lei nº 4.320 de 1964, a Constituição Federal de 1988 (CF/88), a LRF, bem como os normativos estaduais e municipais.

No caso do Ceará, a exigibilidade de um sistema de controle interno na gestão pública está presente na Constituição Estadual do Ceará de 1989 e na Instrução Normativa (IN) nº 01 de 2017 do extinto Tribunal de Contas do Ceará (TCM-CE), ainda vigente sob a supervisão do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE).

A Instrução Normativa nº 01 de 2017 estabeleceu a criação do Sistema de Controle Interno (SCI), assim como a definição de um órgão central de controle no executivo municipal, através de lei municipal.

Um SCI adequado deve implementar padrões e orientações, por isso é necessária a criação de uma controladoria municipal que concentre essas atribuições e incorpore as macrofunções e funções para alcançar os objetivos da administração.

Cruz, Silva e Spinelli (2016, p. 722) apontam que a crescente preocupação dos gestores dos municípios brasileiros em relação à utilização dos recursos públicos de forma eficiente, ao desenvolvimento de políticas públicas de qualidade e ao controle na gestão pública, resultou no aumento da implantação de órgão central do SCI, normalmente denominado de Controladoria Geral do Município.

Souza Junior (2022, p. 22) afirma que os estudos sobre as funções da controladoria no âmbito municipal são muito escassos. Ademais, esses estudos são

ainda mais reduzidos quando se trata da região Nordeste, visto que na literatura nacional não existem muitas pesquisas a respeito de controladoria nos entes públicos da região. Logo, faz-se necessária uma abordagem mais específica e aprofundada em municípios da região.

O presente trabalho se justifica pela necessidade de evidenciação das macrofunções e funções da controladoria e da estruturação dos órgãos de controladoria identificados nos municípios do Estado do Ceará que possuem população acima de 50 mil habitantes, pois, além de contribuir com mais estudos a respeito do tema, verificar a realidade pode ser útil para gestores municipais implementarem uma área de controladoria, visto que a unidade de controladoria contribui para a otimização de políticas públicas.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O trabalho tem como objetivo geral analisar as funções da controladoria desempenhadas nas prefeituras dos municípios com mais de 50 mil habitantes do Estado do Ceará através das informações obtidas nos portais da transparência e *sites* oficiais das prefeituras analisadas.

1.3.2 Objetivos Específicos

- 1) Identificar as macrofunções e funções da controladoria apresentadas na literatura e nas legislações que tratam do tema deste estudo;
- 2) Analisar a legislação de cada município observado no que se refere à instituição do sistema de controle interno e à criação do órgão formal de controladoria no executivo municipal;
- 3) Investigar a existência e forma de estruturação do setor de controladoria dos municípios analisados;
- 4) Identificar as macrofunções e funções da controladoria nos *sites* e portais da transparência das prefeituras dos municípios analisados;
- 5) Verificar se há a presença de isomorfismo e *decoupling* nas estruturas de controle interno dos municípios estudados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Da Contabilidade à Controladoria

Pode-se definir a Contabilidade como uma ciência que proporciona o controle permanente do patrimônio, através de seus procedimentos e técnicas (Ribeiro, 2013, p. 14).

Sá (2010, p. 46) conceitua a Contabilidade de uma forma mais aprofundada, para o autor, trata-se da “ciência que estuda fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

Enquanto Padoveze (2012, p. 3-4) entende que a Contabilidade pode ser conceituada sob dois enfoques, sendo o primeiro referente ao controle econômico do patrimônio e o segundo se relaciona ao processo de comunicação da informação econômica.

Iudícibus (2010, p. 7) aponta que a Contabilidade objetiva fornecer informações econômicas para diversos usuários, possibilitando a tomada de decisões racionais.

É possível considerar a Contabilidade como uma das ciências mais antigas, já que há várias evidências de que antigas civilizações já faziam uso de técnicas de contabilidade (Crepaldi, 2012, p. 1). Por isso, é pertinente realizar um breve apanhado histórico a respeito da Contabilidade.

Antes mesmo da ascensão da Europa como berço da civilização ocidental, no Oriente Médio e Extremo Oriente já existiam economias sofisticadas (Hendriksen; Breda, 2016, p. 41-42). É de entendimento de diversos autores como Crepaldi (2012, p. 1), Hendriksen e Breda (2016, p. 39), Iudícibus (2010, p. 26-27) e Slomski (2012, p. 9-11) que o período do Renascimento italiano foi marcado pela produção de obras basilares para a Contabilidade adotada atualmente. No ano de 1494 foi publicada na cidade de Veneza, na Itália, a obra “*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*” de autoria do frei franciscano Luca Pacioli. Na obra é descrito um método de controle de operações utilizado pelos mercadores de Veneza. A obra foi um marco para a Contabilidade, pois na seção “*Particularis de Computis et Scripturis*” o método contábil é explicado a partir do inventário, ficando conhecido como o método das partidas dobradas. A notoriedade e importância da obra fez Pacioli passar a ser considerado o “Pai da Contabilidade”.

Segundo Padoveze (2012, p. 8-9), ao longo de sua evolução, a Contabilidade foi se adaptando de acordo com as necessidades da área de atuação. Inicialmente a Contabilidade era voltada para a proteção da riqueza do dono do empreendimento e consistia em registrar as transações de maneira ordenada.

Uma categoria de contabilidade que se desenvolveu foi a Contabilidade voltada ao Setor Público. Esse ramo da Contabilidade busca fornecer suporte para tomada de decisão, prestação de contas e controle social. É um importante instrumento para que a entidade possa realizar autoavaliações e autocorreções administrativas constantemente (Andrade, 2017, p. 5).

A maior diferença entre a contabilidade pública e a contabilidade privada é que nas entidades públicas é permitido fazer apenas o que a lei permite de forma expressa, enquanto nas entidades privadas, pode-se fazer tudo aquilo que a lei não proíbe. Uma segunda diferença está relacionada a sua finalidade, pois a contabilidade privada objetiva o lucro financeiro ou econômico e a contabilidade pública buscam alcançar os objetivos sociais desejados, para beneficiar a população como um todo, mesmo que não ocorra geração de resultados financeiros (Andrade, 2017, p. 5-6).

Diante do exposto sobre a evolução da contabilidade, é pertinente realizar esclarecimentos a respeito da origem da Controladoria. Segundo Sá (2009, p. 80-82), o início da Controladoria remonta à escola de pensamento Controlista no século XIX, mais precisamente no ano de 1880, através do professor italiano Fabio Besta. Para Besta, o objeto da Contabilidade era o “controle da riqueza aziendale”. Além disso, Besta acreditava que era por meio do controle, classificado por ele como antecedente, concomitante e subsequente, que tudo era relevante e que tudo relacionado aos fatos ocorridos com riqueza deveria ser registrado.

De acordo com Souza Junior (2022, p. 24-25), a controladoria contemporânea surgiu como uma resposta ao aparecimento de grandes conglomerados empresariais nos Estados Unidos e Europa, no final do século XIX, a Contabilidade teve que se adaptar para controlar e consolidar as atividades de empresas com várias subsidiárias, em um ambiente de frequentes mudanças, no qual as empresas precisavam ser reorganizadas constantemente devido à complexidade de suas operações.

Diante desse contexto empresarial global, pode-se dizer que a controladoria é uma evolução natural da prática contábil diária, já que o foco da geração de informação passou do usuário externo para o usuário interno (Duque, 2011, p. 15;

Souza Junior, 2022, p. 24). Padoveze (2012, p. 6-8), reforça a ideia de que a Controladoria é a evolução da Ciência Contábil. Para o autor, a controladoria é a contabilidade sob a perspectiva da escola italiana do Controlismo.

No Brasil, a atividade de controladoria nas empresas já existia antes mesmo da chegada das grandes corporações no país, porém, o termo em si não era adotado. Com a vinda das multinacionais estadunidenses, na década de 1960, passou-se a adotar a cultura praticada por essas empresas, inclusive a utilização do termo controladoria (Lunkes *et al.*, 2010, p. 115; Paiva *et al.*, 2019, p. 235).

Autores como Catelli (2010, p. 344-346), Figueiredo e Caggiano (2008, p. 10) e Padoveze (2012, p. 3-5) compreendem que a Controladoria pode ser considerada sob dois vieses, o primeiro como ramo do conhecimento e o segundo como órgão administrativo. Como ramo do conhecimento, refere-se ao estabelecimento da base conceitual composta por fundamentos, princípios, métodos advindos de outras ciências relacionados ao processo de gestão organizacional. Como órgão administrativo, a controladoria é responsável pela difusão do conhecimento e provimento de informações operacionais, econômicas, financeiras e patrimoniais, além de possuir missão, função e princípios que orientam o modelo de gestão da empresa.

Para Borinelli (2006, p. 198 e 204), Crepaldi (2012, p. 50-51) e Padoveze (2012, p. 33), a missão da Controladoria pode ser sintetizada como a razão da existência da organização, ela zela pela continuidade da organização, promovendo e coordenando esforços de cada parte da organização como um todo, com a finalidade de que ela atinja seus objetivos, garantindo a eficácia e otimização do resultado econômico da organização.

O profissional de controladoria normalmente é denominado de *controller*. De acordo com Crepaldi (2012, p. 31-32), o *controller* “é o executivo de normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, contabilidade, finanças e informática”. Roehl - Anderson e Bragg (2004, p. 6-11) indicam que o *controller* tem como papel gerenciar e monitorar ativos, além de entregar demonstrações financeiras, trabalhar com outros departamentos, aconselhar constantemente a alta direção e adaptar sistemas para atender às necessidades de outras áreas da empresa.

2.2 Controle na Administração Pública brasileira

A gestão da administração pública tem que obedecer aos princípios expressos estabelecidos na Constituição Federal de 1988 da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência, bem como os princípios implícitos, encontrados nas Leis nº 9.784 de 1999 e nº 8.666 de 1993, da razoabilidade, supremacia do interesse público, motivação, proporcionalidade, segurança jurídica etc. (Silva; Echternacht; Silva, 2023, p. 5400; Cavalheiro; Flores, 2007, p. 14).

A administração pública é responsável por melhorar o bem-estar da coletividade, para tanto ela precisa diagnosticar a situação posta e em seguida apontar as ações e atitudes a serem tomadas para atingir as metas estabelecidas. Esse processo requer da administração pública a utilização de técnicas de planejamento. A Constituição Federal de 1988 traz alguns instrumentos de planejamento como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) (Soares, 2010, p. 42-43).

Holanda *et al.* (2022, p. 3-5) defende que as ações da gestão pública devem ser caracterizadas pelo máximo de transparência, pela manutenção do equilíbrio de receitas e despesas públicas, pelo fornecimento de serviços eficientes e eficazes para alcançar a efetividade. Então, a ação pública exitosa é consequência da eficácia, eficiência e efetividade dos gastos na busca pelo aumento dos resultados e redução dos custos, por meio da utilização dos recursos de forma inteligente.

A implementação de mecanismos de controle na esfera pública brasileira decorre, sobretudo, da necessidade de se cumprir uma obrigação imposta pela Constituição Federal (Pinho, 2017, p. 27-30). Há diversas espécies de controle na esfera pública brasileira, estabelecidas em vários documentos legais.

O Controle Social é aquele exercido por iniciativa dos próprios cidadãos e das entidades que representam a sociedade e tem como finalidade fiscalizar a gestão das finanças públicas. Como consequência da determinação de uma participação ativa dos cidadãos no controle social e da necessidade de transparência dos atos de governo, foi instituída através da Lei nº 12.527 de 2011, a Lei de Acesso à Informação, a criação do Portal da Transparência. O Portal deve conter informações relativas às boas práticas da gestão e ao controle das finanças públicas, sendo disponibilizadas para qualquer cidadão, a fim de facilitar o acesso à informação (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 485-486).

Os Tribunais de Contas exercem um papel pedagógico e fiscalizatório no que tange o cumprimento da LAI, através da realização de levantamentos a respeito das

informações de fato disponibilizadas nos portais pelos Poderes, órgãos e entidades públicas (Atricon, 2024b, p. 9).

A Lei nº 4.320 de 1964, discorre, em seu capítulo III, Arts. 81 e 82, que o Controle Externo objetiva averiguar a probidade da administração, o emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento, bem como indica que a o Poder Executivo está obrigado a prestar contas anualmente ao Poder Legislativo dentro dos prazos estabelecidos (Brasil, 1964).

O capítulo II da Lei nº 4.320 de 1964 dispõe sobre o Controle Interno a ser exercido pelo Poder Público. Os Arts. 77 a 80 versam sobre medidas e formas de como esse controle deve ser realizado (Brasil, 1964).

Uma outra importante legislação referente ao controle na administração pública brasileira é a Lei nº 101 de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal. Esse marco legal impõe regras para as finanças públicas, focando na responsabilidade na gestão fiscal, prevenção de riscos e correção de eventuais desvios que interfiram no equilíbrio das contas públicas (Cavalheiro; Flores, 2007, p. 24-25; Gadelha; Gouveia; Sarmento, 2023, p. 35-36).

Para combater o desequilíbrio fiscal e os possíveis desvios, a LRF estabelece mecanismos de planejamento do orçamento, sendo eles: PPA, LDO e a LOA (Brasil, 2000).

A Constituição Federal de 1988 traz em seu artigo 71 a exigência de controle externo a ser realizado pelo Poder Legislativo e pelos tribunais de contas, e o segundo pelos próprios órgãos públicos (Holanda *et al.*, 2022, p. 4-5).

Na Carta Magna, as incumbências do Controle Interno são indicadas pelos artigos 31, 70 e 74. O artigo 70 trata da fiscalização e prestação de contas da União e das entidades da administração direta e indireta, que deve ser exercida pelo Congresso Nacional, através do controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 488).

Na esfera municipal, o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo Municipal, com o suporte dos conselhos e tribunais de contas dos estados, enquanto o controle interno é efetuado pelo Poder Executivo Municipal, como diz o artigo 31 da Carta Magna:

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 (Brasil, 1988).

No Estado do Ceará, a Constituição Estadual de 1989 determina em seu artigo 80 que os Poderes Públicos Municipais devem manter de forma integrada o sistema de controle interno com os objetivos de realizar:

Art. 80. I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano de Governo e do orçamento do Município;
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 municipal, 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 deveres do Município;
IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (Ceará, 1989).

Em 2017 o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE), agora extinto, editou, através da Instrução Normativa nº 01 de 2017, normas e regras a respeito da criação, implantação, coordenação e manutenção do sistema de controle interno nos Poderes Executivo e Legislativo dos municípios do Ceará. Ainda vigente sob a fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, a IN nº 01/2017 reforça a obrigação dos entes dos Poderes Executivo e Legislativo de manterem o controle interno em conformidade com o artigo 74 da CF/88, com o artigo 80 da Constituição Estadual do Ceará de 1989 e dos artigos 75 a 80 da Lei nº 4.320 de 1964 (Ceará, 2017).

A IN nº 01/2017 determina em seu artigo 2º que o Sistema de Controle Interno deve buscar a eficiência, eficácia e efetividade operacional, a integridade, confiabilidade e disponibilidade das informações, a conformidade de aplicação das leis, regulamentos e normas, a adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos. Para tanto, devem exercer as atividades de auditoria interna, fiscalização, acompanhamento e monitoramento e avaliação (Ceará, 2017).

Além disso, a IN em questão define que os poderes municipais devem atingir um padrão mínimo de estruturação dos controles internos nas áreas e nos objetos de controle s seguir: a 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, transparência (Ceará, 2017).

A IN estabelece que a Unidade de Controle Interno deve se reportar de forma direta à autoridade máxima, responsável pela coordenação, orientação e avaliação do SCI do ente, ademais, estipulou o prazo de 180 dias após sua publicação para a instituição e criação de um SCI e de um órgão central de controle interno nos municípios que ainda não os possuíam em sua estrutura administrativa (Ceará, 2017).

Ademais, a IN determina em seu artigo 17 que cabe ao TCM-CE acompanhar a implantação dos diversos controles definidos na Instrução Normativa, por meio do monitoramento dos planos de ação e do exercício das atividades do Órgão Central do SCI e de suas Unidades Executoras (Ceará, 2017). Como o TCM-CE foi extinto, esse acompanhamento fica a cargo do TCE-CE.

2.3 Controladoria no setor público brasileiro

Com intuito de propiciar que a administração pública realize suas atividades baseadas na legalidade, transparência, boa-fé e nas exigências legais impostas, faz-se necessária a existência de um sistema de controle interno que vá além de uma unidade administrativa de controle e acompanhamento, é preciso implementar uma Controladoria composta por um conjunto de unidades integradas e coordenadas por um controlador que une todas as informações em conjunto com os colaboradores de todos os setores (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 479-480; Krein; Wernke; Zanin, 2020, p. 6-7).

Então, a Controladoria no setor público, ou Controladoria Governamental, está vinculada ao suporte à gestão no processo de tomada de decisão e é caracterizada por utilizar indicadores multidisciplinares (Bonetti; Wernke; Zanin, 2017, p. 3; Cavalcante Junior; Ceolin; Inocência Junior, 2019, p. 73).

Souza Junior (2022, p. 34-37) destaca que a Controladoria Pública tem o papel de avaliar a forma como os resultados do processo de gestão foram atingidos, servindo como um órgão de controle e coordenação da administração, apontando as situações que arriscam e diminuem a eficiência.

A controladoria é uma relevante ferramenta para dar suporte à administração pública municipal, uma vez que auxilia o administrador público na adequada avaliação dos resultados, atuando como uma conexão entre o chefe do Poder Executivo Municipal, secretarias, departamentos, organizações da administração indireta e

entidades sem fins lucrativos de apoio ao município (Cunha; Callado, 2019, p. 129-130; Pinho; Rodrigues, 2020, p. 50-51).

A posição da controladoria na estrutura da organização administrativa municipal pode ser definida como Linha ou *Staff*. Miranda (2014, p. 27-32) entende que os órgãos de linha são caracterizados pela autoridade linear e detêm ação de comando e execução. Já os de *staff* oferecem às unidades de comando, assessoria, consultoria, recomendações, orientações etc. Na compreensão de Borinelli (2006, p. 224), os órgãos de linha atuam no processo de tomada de decisão, tornando-se corresponsáveis por elas. Por sua vez, os órgãos de *staff* apenas proporcionam subsídios para a tomada de decisões, sem se envolver diretamente no processo.

Em seu artigo, Pereira *et al.* (2023, p. 8) adota como definição de Linha a de Chiavenato (2008, p. 363), na qual os órgãos de linha são entendidos como os que executam as atividades da empresa e tomam decisões com a finalidade de obter resultados estabelecidos pela alta administração. Enquanto a definição de *Staff* utilizada é a de Bonzanini e Chagas (2003, p. 165-169), que considera o órgão de *Staff* como consultivo ou técnico, que assessora os níveis hierarquicamente mais altos.

Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019, p. 35-36) apontam que a regularização e incentivo à criação de um órgão de controladoria nos entes municipais acaba induzindo à adoção de padrões. Instituições que funcionam mediante regulação estatal tendem a apresentar similaridades de forma e estrutura. Quando uma organização é forçada a se assemelhar a outras, que possuem as mesmas condições e se encontram no mesmo contexto, ocorre o fenômeno conhecido como isomorfismo.

Os autores destacam que o isomorfismo pode ocorrer de forma espontânea, quando o ambiente que se encontra a organização naturalmente incentiva o processo de *benchmarking* e difusão de boas práticas, ou induzida, quando a organização deve observar estruturas legais, regulamentos ou medidas econômicas e políticas (Bliacheriene; Braga; Ribeiro, 2019, p. 35-36).

Quando as organizações incorporam práticas para atender às expectativas de seu ambiente institucional, porém não realizam a implementação dos programas por motivos de conflitos internos ou falta de recursos, acontece o *decoupling*. Essa "dissociação" entre a estrutura e o que é materialmente aplicado pelos servidores pode ser fruto de um conflito de valores dentro das organizações públicas. Algumas organizações fazem uso do *decoupling* para ocultar a não conformidade de práticas

com o intuito de se proteger das pressões e escapar das regras (Lopes *et al.*, 2020, p. 92-94).

2.4 Funções da Controladoria no setor público

A Controladoria se encontra em processo de consolidação de suas funções, pois ainda não possui uma padronização. Isso ocorre porque determinar as funções da Controladoria é um trabalho complexo, dado que as classificações sobre suas funções são diversas, já que o desempenho delas varia de acordo com o tamanho da organização ou especificidades do modelo de gestão utilizado pela organização (Cunha; Callado, 2019, p. 127-128).

As funções da Controladoria podem abranger desde procedimentos básicos da contabilidade, como lançamentos contábeis, até as atividades de gestão estratégica, como gestão das informações relacionadas aos objetivos da organização (Krein; Wernke; Zanin, 2020, p. 4-5).

2.4.1 Macrofunções

Em sua pesquisa, Pereira *et al.* (2023, p. 5-6) adota as macrofunções definidas por Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019) e por Libonati (2022). Os autores indicam que por meio da definição da Controladoria, pode-se definir seus objetivos (macrofunções). Eles concordam que as macrofunções da Controladoria Governamental podem ser organizadas em: Transparência; Auditoria; Correição; e Ouvidoria. Libonati (2022, p. 16-17) acrescenta mais uma macrofunção, a Avaliação de Desempenho.

A transparência é vista como um instrumento necessário para o combate à corrupção no setor público, já que aproxima o cidadão da administração pública, oportunizando a compreensão de como a gestão pública funciona e de como ocorre a utilização dos recursos públicos (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 471-472). Por essa razão, segundo Holanda *et al.* (2022, p. 5), a administração pública passou a ter como um de seus principais objetivos o incentivo à transparência.

A auditoria funciona como uma revisão e análise dos controles internos através do exame da legalidade, legitimidade e avaliação dos resultados da gestão orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e operacional (Pinho, 2017, p. 22-23).

A correição analisa a efetiva aplicação das leis que abordam a responsabilidade administrativa dos agentes públicos, realiza a apuração das denúncias feitas contra os agentes da administração pública e revisão de procedimentos (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 484-485). Portanto, a correição busca averiguar os indícios de atos ilícitos ocorridos na administração pública, promovendo a responsabilização dos envolvidos por meio da instauração de processos e aplicação de medidas ou sanções adequadas (Pinho, 2017, p. 22-23).

A ouvidoria tem como principal objetivo o incentivo ao controle social e a participação dos cidadãos na administração pública. A comunicação entre sociedade e órgão administrativo é interligada pela ouvidoria, já que ela é encarregada de acolher, processar e encaminhar questionamentos, sugestões e reivindicações aos setores responsáveis (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 484; Pinho, 2017, p. 22-23).

Segundo Libonati (2022, p. 16) a avaliação de desempenho ocorre através: do desenho, implantação, manutenção da estrutura de avaliação e monitoramento de desempenho e de resultados; da coordenação do processo de planejamento e controle das unidades que integram a entidade pública; da coordenação da padronização de procedimentos de mensuração; da identificação e proposição de ações de correção com base na interação com as várias unidades da entidade pública; da estruturação do Gerenciamento do Risco; da verificação se as unidades da entidade pública estão identificando as potencialidades e fraquezas; e do apoio a estudos especiais de outras áreas da entidade pública, como por exemplo investimentos, plano diretor, orçamentos etc.

A classificação das macrofunções da Controladoria Governamental pode ser visualizada no Quadro 1. Essas funções foram utilizadas como modelo para a coleta de dados e análises dos resultados desta pesquisa.

Quadro 1 - Macrofunções da Controladoria Governamental (continua)

Macrofunções	Funções
Transparência	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 Governamental (conclusão)

Macrofunções	Funções
Auditoria	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	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	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	Estabelecer a estrutura de avaliação e monitoramento do desempenho dos resultados; Coordenar o processo de planejamento e controle das unidades integrantes da entidade pública; 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, Braga e Ribeiro (2019, p. 34-36), Libonati (2022, p. 16-17) e Pereira *et al.* (2023, p. 5-6).

A partir das macrofunções, é possível apresentar as funções da controladoria.

2.4.2 Funções

A partir da revisão de literatura acerca das funções da controladoria realizada por Pereira *et al.* (2023, p. 6-9), o autor identificou as principais funções da controladoria no setor público, destacando as seguintes funções: contábil, gerencial-estratégica, sistemas de custos, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos, sistemas de informações, controle operacional.

A contabilidade nas entidades públicas busca responder se o orçamento foi executado de acordo com as normas, mais precisamente com a lei que aprovou o

orçamento (Niyama; Silva, 2013, p. 307). Tendo isso em vista, Borinelli (2006, p. 135) entende que a função contábil na Controladoria abarca atribuições como o gerenciamento das atividades de contabilidade, a implementação e manutenção dos registros contábeis, bem como das demonstrações contábeis etc.

A função gerencial-estratégica se refere a proporcionar aos gestores subsídios para auxiliar na tomada de decisões, por meio do fornecimento de informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira. Enquanto o sistema de custos corresponde ao registro, mensuração, controle, análise e avaliação dos custos da organização, inclusive a análise gerencial e estratégica a respeito do lançamento de produtos e serviços (Borinelli, 2006, p. 136).

Por sua vez, a função tributária compreende as atividades referentes à Contabilidade Tributária, incluindo o atendimento às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas na legislação. Já a função de proteção e controle dos ativos, relaciona-se com as atividades que promovem a proteção dos ativos, como a seleção, análise e contratação de opções de seguros (Borinelli, 2006, p. 137).

Na compreensão de Borinelli (2006, p. 137), a função de controle interno inclui o estabelecimento e monitoramento de sistemas controles internos que possibilitam a proteção do patrimônio e a defesa dos interesses da entidade.

A partir do controle de riscos, a administração é capaz de identificar até que ponto os riscos em potencial podem influenciar na concretização dos objetivos da organização, assim como, a administração também pode determinar quais atitudes serão tomadas em relação aos riscos (Steinberg *et al.*, 2007, p. 53 e 61). Logo, a função de controle de riscos inclui a identificação, mensuração, análise, avaliação, divulgação e controle dos vários riscos envolvidos nas transações (Borinelli, 2006, p. 137-138).

As atividades relativas à função de sistema de informações incluem a criação de modelos de informações e o gerenciamento das informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas (Borinelli, 2006, p. 138-139).

A função de controle operacional se refere às atividades gerais relacionadas às transações, qualidade de atendimento, cumprimento de prazos e assim por diante (Pereira *et al.*, 2023, p. 9).

O Quadro 2 apresenta a classificação para as funções de Controladoria pesquisada por Pereira *et al.* (2023, p. 8-9) conforme a literatura. Essas funções, além das macrofunções, serviram como referências para esta pesquisa.

Quadro 2 - Funções da controladoria e suas atividades

Função	Atividades
Contábil	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	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.
Sistema de Custos	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	Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado.
Proteção e Controle de Ativos	Acompanhar e fiscalizar a gestão patrimonial.
Controle Interno	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	Avaliação da execução dos contratos de gestão; Prevenção e combate da corrupção.
Gestão da Informação	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	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 (2011, p. 350-357), Borinelli (2006, p. 135-139), Slomski (2012, p. 130-133), Suzart, Marcelino e Rocha (2011, p. 46-47), Meller, Lopes e Lunkes (2014, p. 3-6), Sá e Callado (2021, p. 30-32) e Pereira *et al.* (2023, p. 8-9).

3 METODOLOGIA

O presente trabalho se trata de um estudo do desempenho das funções da controladoria pelas prefeituras municipais do Estado do Ceará com mais de 50 mil habitantes, utilizando-se das informações disponíveis nos portais da transparência e nos *sites* dos municípios analisados.

Então, o método de pesquisa adotado foi o exploratório, com base em dados secundários. A abordagem foi de natureza qualitativa e quantitativa, tendo como análise de referência o ano de 2023.

Como já citado, os municípios selecionados para o estudo foram aqueles localizados no Estado do Ceará que possuem população acima de 50 mil habitantes. De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, são 37 municípios que se enquadram no critério estabelecido.

O Quadro 3 apresenta os municípios analisados e seu respectivo número de habitantes.

Quadro 3 - Municípios analisados e seu respectivo número de habitantes

Municípios	Habitantes	Municípios	Habitantes
Acaraú	64.806	Itaitinga	64.648
Aquiraz	80.243	Itapipoca	131.123
Aracati	75.112	Juazeiro do Norte	286.120
Barbalha	75.033	Limoeiro do Norte	59.560
Beberibe	53.114	Maracanaú	234.392
Boa Viagem	50.411	Maranguape	105.093
Brejo Santo	51.090	Morada Nova	61.221
Camocim	62.326	Pacajus	70.534
Canindé	74.174	Pacatuba	81.238
Cascavel	72.626	Quixadá	84.165
Caucaia	355.679	Quixeramobim	82.122
Crateús	76.390	Russas	72.928
Crato	131.050	São Gonçalo do Amarante	54.021
Eusébio	74.170	Sobral	203.023
Fortaleza	2.428.678	Tauá	61.223
Granja	53.344	Tianguá	81.506
Horizonte	74.754	Trairi	58.415
Icó	62.622	Viçosa do Ceará	59.712
Iguatu	98.064		

Fonte: Adaptado de IBGE (2023).

A princípio, foram feitas buscas em cada site oficial das prefeituras dos municípios analisados, bem como em seus respectivos portais da transparência. Portanto, realizou-se uma análise documental, pois os dados coletados se limitam apenas às informações disponibilizadas em cada site e portal visitados. Os termos utilizados na pesquisa nesses *sites* e portais foram ‘controladoria’, ‘controle interno’, ‘organograma’, ‘secretarias’, ‘estrutura organizacional’. As principais dificuldades encontradas foram em relação à organização e estrutura de alguns *sites* e portais, assim como a ausência ou disposição inadequada de informações básicas. A fim de assegurar a transparência e rastreabilidade dos dados coletados, os *links* dos *sites* e portais da transparência municipais acessados se encontram no apêndice deste trabalho.

Em complemento, para embasar a análise, também foram examinados relatórios de gestão pública, manuais, orientações, Instruções Normativas e legislações específicas relativas aos sistemas de controle interno e implementação de controladorias no âmbito municipal, disponibilizados pelos *sites* e portais da transparência visitados.

A identificação de informações, tabulação de dados e estrutura necessárias para efetuar as análises foram norteadas pelo artigo “Funções de Controladoria: uma análise das capitais dos Estados Brasileiros conforme Portal da Transparência” de autoria de Pereira *et al.* (2023), cuja pesquisa se aproxima do tema deste trabalho.

Cabe apontar que o presente trabalho compõe um conjunto de pesquisas voltadas para a análise dos municípios dos estados localizados na região Nordeste com população acima de 50 mil habitantes, sob a orientação do Professor Jeronimo José Libonati da Universidade Federal de Pernambuco.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS

Inicialmente, no Quadro 4, serão analisados três importantes aspectos a respeito da controladoria dos municípios estudados. O primeiro se refere à existência formal ou não de um setor de controladoria no executivo municipal. O segundo corresponde à denominação dada ao órgão de controladoria. Enquanto o terceiro aspecto diz respeito à classificação do órgão dentro da estrutura da prefeitura, avaliando se ele é de Linha ou *Staff*. Essa primeira etapa da análise possibilita descrever qual o *status* da controladoria na estrutura interna do município.

Em seguida, no Quadro 5, serão examinadas a subordinação da controladoria dentro do ente e a classificação do organograma na estrutura administrativa. Então, o Quadro 5 busca informar se o órgão está subordinado a um chefe/diretor/gestor máximo, a uma secretaria ou a um setor, bem como indica qual o organograma da controladoria, podendo ser autônomo, quando situado logo abaixo do Chefe do Executivo, integrando a administração direta e superior.

No quadro seguinte, Quadro 6, são disponibilizados dados relativos às macrofunções, definidas por Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019) e Libonati (2022), adotadas por Pereira *et al.* (2023): Transparência, Auditoria, Correição, Ouvidoria e Avaliação de Desempenho. Ademais, cabe apontar que foi acrescentada à análise a opção 'Outros' para enquadrar eventuais funções encontradas, que diferem das cinco determinadas pelos autores mencionados.

Logo após, no Quadro 7, serão examinadas as Funções identificadas de acordo com as atividades, definidas pelos autores Silva (2004), Borinelli (2006), Slomski (2012), Suzart, Marcelino e Rocha (2011), Meller, Lopes e Lunkes (2014), Sá e Callado (2021) utilizadas por Pereira *et al.* (2023) em seu artigo: contábil, gerencial-estratégica, tributária, proteção e controle dos ativos, controle interno, controle de riscos, sistema de informações, sistema de custos e controle operacional.

O último quadro a ser analisado, Quadro 8, consiste em verificar se as controladorias das prefeituras dos municípios analisados possuem ou não missão declarada, além disso, também se observará o perfil do *controller* à frente das controladorias.

A seguir, no Quadro 4, serão analisados os itens referentes à existência do setor formal de controladoria, sua denominação e sua classificação, se é um órgão de Linha ou *Staff*.

Quadro 4 - Classificação do setor de controladoria dentro da estrutura municipal (continua)

Município	Setor formal de controladoria	Denominação	Linha/Staff
Acaraú	Sim	Controladoria Geral do Município e Ouvidoria	Linha
Aquiraz	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Aracati	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	Linha
Barbalha	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Beberibe	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	Linha
Boa Viagem	Sim	Controladoria Municipal	Linha
Brejo Santo	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral	Linha
Camocim	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Canindé	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Cascavel	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Caucaia	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Crateús	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Crato	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	Linha
Eusébio	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Fortaleza	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	Linha
Granja	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Horizonte	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Icó	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Iguatu	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	Linha
Itaitinga	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	Linha
Itapipoca	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Juazeiro do Norte	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	Linha
Limoeiro do Norte	Não	Não encontrado	Não encontrado
Maracanaú	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Maranguape	Não	Não encontrado	Não encontrado
Morada Nova	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Pacajus	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	Linha
Pacatuba	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Quixadá	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	Linha
Quixeramobim	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Russas	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
São Gonçalo do Amarante	Sim	Secretaria de Controladoria, Ouvidoria e Transparência	Linha
Sobral	Sim	Controladoria e Ouvidoria Geral do Município	Linha

Quadro 4 - Classificação do setor de controladoria dentro da estrutura municipal (conclusão)

Município	Setor formal de controladoria	Denominação	Linha/Staff
Tauá	Sim	Controladoria, Ouvidoria, Transparência e Integridade Pública	Linha
Tianguá	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
Trairi	Sim	Controladoria Geral	Linha
Viçosa do Ceará	Não	Não encontrado	Não encontrado

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No que tange a existência de um setor formal de controladoria na prefeitura do município, percebe-se que a maioria dos municípios analisados, 34 ou 91,89%, possui um setor formal de controladoria em sua estrutura.

Esse resultado é muito positivo, já que a implementação de um órgão de controladoria na estrutura organizacional do executivo municipal é necessária pois ela consiste em um conjunto de unidades integradas que através do acompanhamento e controle, permite que a administração pública realize suas atividades em conformidade com as exigências legais, transparência, boa-fé e eficiência.

Porém, três dos 37 municípios analisados (8,11%) demonstraram ainda não possuírem esse setor: Limoeiro do Norte, Maranguape e Viçosa do Ceará.

No caso de Limoeiro do Norte, foi identificada a existência da lei de criação de uma Controladoria Geral da prefeitura, a Lei nº 2.313, de 10 de fevereiro de 2022, mas ela ainda não foi implementada na prática. Segundo informações coletadas no *site* da prefeitura, o mapa estratégico da prefeitura objetiva estruturar a área de controladoria, que será vinculada à Secretaria de Finanças, mas ainda não há indicação de quando isso acontecerá.

Como a controladoria é uma importante ferramenta para a administração pública, pois auxilia no planejamento orçamentário e nos processos administrativos do ente, sua implantação se faz necessária nesses municípios.

Quanto à denominação, foram encontradas oito nomenclaturas diferentes, sendo as mais recorrentes “Controladoria Geral do Município”, adotada por 18 municípios, 48,65% do total analisado, seguida por “Controladoria e Ouvidoria Geral do Município”, utilizada por dez municípios, 27,03% do total analisado.

Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019, p. 35-36) apontam que quando uma organização se assemelha a outras que possuem as mesmas condições e se encontram no mesmo contexto, geralmente instituições que funcionam mediante regulação governamental, elas tendem a apresentar similaridades de forma e estrutura, resultando no fenômeno conhecido como isomorfismo.

Diante do exposto, pode-se apontar a presença desse fenômeno em relação ao emprego de denominações semelhantes para o setor em diversas prefeituras.

No que concerne à classificação entre Linha e *Staff*, nota-se que, à exceção dos três municípios que não apresentam setor de controladoria, todos são caracterizados como sendo órgãos de Linha, logo, 91,89%.

As definições adotadas para a análise foram as utilizadas por Pereira *et al.* (2023) em seu artigo, portanto, a definição de Linha de Chiavenato (2008) e a definição de *Staff* de Bonzanini e Chagas (2003).

Isso significa que como a maioria das controladorias municipais analisadas são de Linha, elas executam as atividades do ente e tomam decisões, objetivando a obtenção de resultados estabelecidos pela gestão máxima da prefeitura.

Diante disso, afirma-se que nenhuma controladoria analisada funciona como um órgão de *Staff*, que apenas assessora os níveis hierarquicamente mais altos.

Em comparação ao estudo sobre as funções da controladoria nas capitais brasileiras, realizado no artigo de Pereira *et al.* (2023), apenas uma prefeitura não apresentou setor formal de controladoria em sua estrutura. Com relação à nomenclatura do setor adotada pelos municípios, a predominância foi de “Controladoria-Geral do Município” e de “Secretaria de Transparência”. Enquanto no que se refere à classificação entre Linha ou *Staff*, a maioria foi de Linha.

No que corresponde ao município de Fortaleza, comum às duas pesquisas, os resultados encontrados foram semelhantes, pois as duas pesquisas constataram que o município possui setor formal de controladoria, denominado de “Controladoria e Ouvidoria Geral do Município” e é classificado como órgão de Linha.

O quadro 5, a seguir, traz informações sobre a subordinação do órgão de controladoria, bem como sobre o organograma da controladoria.

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

Município	Está subordinada ao chefe / diretor / gestor máximo, a uma secretaria ou setor?	Qual o organograma da controladoria?
Acaraú	Gestor	Autônomo
Aquiraz	Gestor	Autônomo
Aracati	Gestor	Autônomo
Barbalha	Gestor	Não encontrado
Beberibe	Gestor	Autônomo
Boa Viagem	Gestor	Autônomo
Brejo Santo	Gestor	Autônomo
Camocim	Não encontrado	Não encontrado
Canindé	Gestor	Autônomo
Cascavel	Gestor	Autônomo
Caucaia	Gestor	Autônomo
Crateús	Gestor	Autônomo
Crato	Gestor	Autônomo
Eusébio	Gestor	Não encontrado
Fortaleza	Gestor	Autônomo
Granja	Gestor	Autônomo
Horizonte	Gestor	Autônomo
Icó	Gestor	Autônomo
Iguatu	Gestor	Autônomo
Itaitinga	Gestor	Autônomo
Itapipoca	Gestor	Autônomo
Juazeiro do Norte	Gestor	Autônomo
Limoeiro do Norte	Não encontrado	Não encontrado
Maracanaú	Gestor	Autônomo
Maranguape	Não encontrado	Não encontrado
Morada Nova	Gestor	Autônomo
Pacajus	Gestor	Autônomo
Pacatuba	Gestor	Autônomo
Quixadá	Gestor	Autônomo
Quixeramobim	Gestor	Autônomo
Russas	Gestor	Autônomo
São Gonçalo do Amarante	Gestor	Autônomo
Sobral	Gestor	Autônomo
Tauá	Gestor	Autônomo
Tianguá	Gestor	Autônomo
Trairi	Gestor	Autônomo
Viçosa do Ceará	Não encontrado	Não encontrado

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

No que tange à subordinação, pode-se ver que, conforme os dados encontrados nos *sites* visitados, 33 controladorias municipais estão subordinadas ao gestor máximo da prefeitura, portanto, 89,19%.

Além das três prefeituras que não possuem setor de controladoria indicados em seus *sites*, não foram encontrados dados do município de Camocim.

A respeito do organograma, dentre os municípios analisados, que dispuseram os dados em seus *sites*, 31 controladorias, 83,78%, são classificadas como autônomas, pois estão subordinadas a órgãos independentes e têm autonomia administrativa, assegurando imparcialidade e independência em suas atividades.

Percebeu-se a ausência de dados relativos aos municípios de Barbalha, Camocim e Eusébio, além dos municípios que não demonstraram possuir o órgão em sua estrutura, Limoeiro do Norte, Maranguape e Viçosa do Ceará.

Portanto, infere-se a partir da análise que na maioria dos casos o órgão é vinculado diretamente à autoridade máxima do poder e se encontra estruturado logo abaixo do Gabinete do Prefeito, sendo caracterizado como um órgão central da administração pública municipal.

A título de comparação, os resultados encontrados na pesquisa de Pereira *et al.* (2023) demonstram semelhança com os resultados obtidos neste trabalho, já que a maioria das controladorias são subordinadas ao gestor máximo e são autônomas em relação ao organograma.

No que diz respeito à capital cearense, Fortaleza, presente nas duas pesquisas, chegou-se a resultados iguais, logo, o município possui controladoria subordinada ao gestor máximo, assim como apresenta autonomia no que tange o organograma.

A seguir, no quadro 6, são apresentados os dados relativos às Macrofunções da controladoria determinadas pelos autores Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019) e por Libonati (2022), utilizadas por Pereira *et al.* (2023) em seu artigo: Transparência, Auditoria, Correição, Ouvidoria e Avaliação de Desempenho.

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

Municípios	Macrofunções da controladoria					
	Transparência	Auditoria	Correição	Ouvidoria	Avaliação de Desempenho	Outros
Acaraú	x	x		x	x	
Aquiraz	x	x			x	x

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

Municípios	Macrofunções da controladoria					
	Transparência	Auditoria	Correição	Ouvidoria	Avaliação de Desempenho	Outros
Aracati	x	x		x	x	
Barbalha	x	x			x	
Beberibe	x	x		x	x	
Boa Viagem	x	x	x		x	x
Brejo Santo	Não encontrado					
Camocim		x				
Canindé		x	x		x	
Cascavel	x	x			x	
Caucaia	x	x	x	x	x	x
Crateús			x		x	
Crato	x	x		x	x	
Eusébio	x	x				
Fortaleza	x	x	x	x	x	x
Granja		x		x	x	
Horizonte	x	x		x	x	
Icó	x	x			x	x
Iguatu	x	x		x	x	
Itaitinga		x		x		
Itapipoca	Não encontrado					
Juazeiro do Norte	x	x		x	x	
Limoeiro do Norte	Não encontrado					
Maracanaú	x	x			x	
Maranguape	Não encontrado					
Morada Nova		x			x	
Pacajus	x	x	x	x	x	x
Pacatuba	x	x	x	x	x	x
Quixadá	x			x	x	
Quixeramobim		x			x	
Russas		x			x	
São Gonçalo do Amarante	x	x		x	x	
Sobral	x	x		x	x	
Tauá	x	x		x	x	x
Tianguá	Não encontrado					
Trairi		x			x	
Viçosa do Ceará	Não encontrado					

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A macrofunção mais recorrente foi a de Auditoria, utilizada por 29 controladorias, 78,38%.

Logo, apenas oito controladorias municipais não utilizam a macrofunção referida, sendo eles: Crateús, Quixadá, Brejo Santo, Itapipoca, Limoeiro do Norte, Maranguape, Tianguá e Viçosa do Ceará, sendo os seis últimos referentes a municípios cujas informações a respeito das macrofunções não foram encontradas em seus *sites* ou portais da transparência.

É necessário que essas controladorias passem a utilizar a auditoria em seus processos, pois ela é necessária para implementação de um sistema de controle interno, para assegurar o controle patrimonial do executivo municipal, assim como coordenar sua prestação de contas, elaborar as atribuições e determinar as responsabilidades dos cargos de decisão.

A macrofunção de Avaliação de Desempenho foi a segunda mais recorrente dentre as controladorias analisadas. Essa macrofunção foi exercida por 28 controladorias, 75,68% do total analisado.

Não exercem a macrofunção de Avaliação de Desempenho as controladorias das prefeituras de Camocim, Eusébio e Itaitinga.

A avaliação de desempenho ocorre através do estabelecimento de uma estrutura de avaliação e monitoramento do desempenho dos resultados (Libonati, 2022, p. 16). É interessante que os municípios adotem essa macrofunção, já que ela funciona como um instrumento de análise da real situação da prefeitura, auxiliando na definição de políticas e processos a serem implementados.

Em comparação com o artigo de Pereira *et al.* (2023), apenas dois municípios adotaram a macrofunção de Avaliação de Desempenho, 7,41% do total de capitais analisadas pelo autor, enquanto neste trabalho essa macrofunção foi identificada em 75,68% do total de municípios cearenses analisados.

Ressalta-se que Brejo Santo, Itapipoca e Tianguá não disponibilizaram informações suficientes em seus *sites* e portais e Limoeiro do Norte, Maranguape, e Viçosa do Ceará demonstram não possuir um setor formal de controladoria em sua estrutura.

A terceira macrofunção mais exercida foi a de Transparência, presente em 22 controladorias, 59,46%.

Excluindo-se os seis municípios que não disponibilizaram informações sobre as macrofunções, nove não adotam a macrofunção citada, sendo eles: Camocim, Canindé, Crateús, Granja, Itaitinga, Morada Nova, Quixeramobim, Russas e Trairi.

É necessário que esses municípios adotem a macrofunção da Transparência em suas controladorias, pois ela é um dos instrumentos de garantia do controle social, exercido pelos cidadãos, também é uma relevante ferramenta de combate à corrupção no setor público. Ademais, esses municípios não estão atendendo ao que está determinado na LAI.

Portanto, observa-se que o incentivo à transparência na gestão pública é imprescindível.

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), com o intuito de reconhecer os melhores resultados no que se refere à transparência na administração pública, concede selos de qualidade aos entes públicos. O Selo Diamante se refere ao nível de transparência mais alto, entre 95% e 100%, o Selo Ouro se refere ao nível de transparência entre 85% e 94% e o Selo Prata corresponde ao nível de transparência entre 75% e 84%. (Atricon, 2024a).

Cabe destaque aos municípios de Aracati, Crato, Juazeiro do Norte e Sobral, que receberam o Selo Diamante de Transparência, aos municípios de Boa Viagem, Canindé, Itaitinga e Quixadá, que receberam Selo Ouro de Transparência e os municípios de Beberibe, Caucaia, Fortaleza, Horizonte e Tauá, que receberam o Selo Prata de Transparência, concedidos pela Atricon e entregues pelo presidente do Tribunal de Contas do Ceará. (Atricon, 2024a).

A macrofunção de Ouvidoria foi a quarta mais exercida, com presença em 17 controladorias, 45,95% dos 37 municípios analisados.

As controladorias que compreendem a Ouvidoria em suas atribuições foram: Acaraú, Aracati, Beberibe, Caucaia, Crato, Fortaleza, Granja, Horizonte, Iguatu, Itaitinga, Juazeiro do Norte, Pacajus, Pacatuba, Quixadá, São Gonçalo do Amarante, Sobral e Tauá.

Esse resultado indica que menos da metade dos municípios analisados exercem essa macrofunção, o que significa que a maioria das controladorias das prefeituras não possuem a Ouvidoria em suas práticas.

Portanto, alerta-se para que esses municípios passem a adotar essa macrofunção, já que ela incentiva o controle social e facilita a comunicação e participação dos cidadãos na administração pública.

Vale destacar que a controladoria da prefeitura do município de Juazeiro do Norte divide seu setor de ouvidoria em ‘Ouvidoria Geral’, ‘Ouvidoria Itinerante nas Romarias’ e ‘Ouvidoria Itinerante nos Bairros’, visando tornar o contato entre a gestão e os visitantes e residentes mais próximo e demonstrando ser capaz de se adaptar às necessidades e realidade local para melhor atender ao cidadão.

Lembrando que os municípios de Brejo Santo, Itapipoca e Tianguá não disponibilizaram dados sobre as macrofunções em seus *sites* e portais e Limoeiro do Norte, Maranguape, e Viçosa do Ceará demonstram não possuir um setor formal de controladoria em sua estrutura.

A quinta macrofunção mais utilizada foi a de Correição, em que apenas sete, 18,92% dos 37 municípios analisados, demonstraram adotar essa macrofunção. Sendo eles: Boa Viagem, Canindé, Caucaia, Crateús, Fortaleza, Pacajus e Pacatuba.

Denota-se que 81,08% dos municípios analisados precisam incorporar a macrofunção de Correição ao seu órgão de controladoria, pois a Correição auxilia na aplicação efetiva das leis que se referem à responsabilidade administrativa dos agentes públicos, fiscaliza o cumprimento do Código de Ética, apura denúncias, revisa procedimentos, averigua a ocorrência de atos ilícitos na administração pública, responsabiliza os envolvidos em ilícitos, adotando procedimentos punitivos, objetivando o combate à corrupção.

Novamente, os municípios de Brejo Santo, Itapipoca e Tianguá não disponibilizaram informações sobre as macrofunções em seus *sites* e portais e Limoeiro do Norte, Maranguape, e Viçosa do Ceará não demonstraram possuir um setor formal de controladoria.

As controladorias das prefeituras municipais de Aquiraz, Boa Viagem, Caucaia, Fortaleza, Icó, Pacajus, Pacatuba e Tauá, 21,62% do total analisado, demonstraram ter como competências realizar ações para prevenir e conscientizar os servidores e gestores públicos a respeito de normas disciplinares de condutas éticas, orientando-se para o estabelecimento de normas e treinamentos voltados para prevenir e combater a corrupção, apontando condutas inadequadas e esclarecendo o código de ética. Portanto, evidenciou-se que algumas controladorias adotaram atribuições que correspondem à integridade, que foi incluída na opção “Outros” da análise.

Em seu estudo, Pereira *et al.* (2023) dividiu a macrofunção de Correição em duas funções: “Corregedoria” e “Prevenção e combate à corrupção (integridade)”. O

resultado da pesquisa do autor aponta que 22,22% dos municípios analisados por ele se enquadram na categoria de “Prevenção e combate à corrupção (integridade)”.

Percebe-se que, em comparação, este trabalho e o estudo de Pereira *et al.* (2023) obtiveram resultados próximos neste quesito.

Identificou-se no presente trabalho que apenas quatro controladorias municipais, 10,81%, apresentaram as cinco macrofunções em seus *sites*: Caucaia, Fortaleza, Pacajus e Pacatuba. Enquanto o município de Camocim indicou em seu *site* apenas a macrofunção de Auditoria, mostrando-se bastante distante da classificação proposta por Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019, p. 34-36) e Libonati (2022, p. 16-17) utilizadas por Pereira *et al.* (2023).

Em comparação ao artigo de Pereira *et al.* (2023), este trabalho obteve resultados mais próximos à classificação proposta pela literatura, visto que a pesquisa de Pereira *et al.* (2023) aponta que nenhum município analisado aderiu a todas as cinco macrofunções propostas. Entretanto, 12 municípios, 44,44% do total analisado pelo referido autor, aderiram a quatro das cinco macrofunções.

No que se refere à Fortaleza, município comum às duas pesquisas, os resultados encontrados divergiram na macrofunção de Avaliação de Desempenho, identificada neste trabalho, bem como foi observada a função de Integridade adotada pelo município, classificada no item “Outros” deste trabalho e integrada à categoria “Prevenção e combate à corrupção (integridade)” no estudo de Pereira *et al.* (2023).

Cabe lembrar que não foram localizadas informações suficientes para embasar a análise das macrofunções nos *sites* e portais da transparência das prefeituras de Brejo Santo, Itapipoca e Tianguá e que os municípios de Limoeiro do Norte, Maranguape e Viçosa do Ceará não possuem setor formal de controladoria.

No quadro 7, a seguir, são apresentados os dados referentes às Funções de controladoria baseadas na literatura adotada por Pereira *et al.* (2023): contábil, gerencial-estratégica, tributária, proteção e controle dos ativos, controle interno, controle de riscos, sistema de informações, sistema de custos e controle operacional.

Quadro 7 - Funções de controladoria identificadas nos portais da transparência e *sites* das prefeituras do Estado do Ceará (conclusão)

Municípios	Funções de controladoria								
	Contábil	Gerencial-estratégica	Tributária	Proteção e controle dos ativos	Controle interno	Controle de riscos	Sistema de Informações	Sistema de Custos	Controle operacional
Limoeiro do Norte	Não encontrado								
Maracanaú	x	x	x	x	x	x			
Maranguape	Não encontrado								
Morada Nova	x	x		x	x				
Pacajus	x	x			x	x	x		
Pacatuba		x	x	x	x	x			
Quixadá	x	x		x	x				
Quixeramobim	x	x		x	x				
Russas		x		x	x	x			
São Gonçalo do Amarante	x	x		x	x	x	x		
Sobral	x	x		x	x		x		
Tauá		x			x	x	x		
Tianguá	Não encontrado								
Trairi		x			x	x			
Viçosa do Ceará	Não encontrado								

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A função mais recorrente foi a de Controle Interno, presente em 31 municípios, 83,78% do total analisado. O que é bastante positivo, pois a função de Controle Interno compreende o auxílio aos órgãos de controle externo, o planejamento e execução das funções de controle interno, corregedoria e ouvidoria, assim como o monitoramento dos sistemas de controle interno, possibilitando a proteção e defesa do patrimônio e dos interesses da entidade.

Os municípios que não apresentaram essa função foram apenas os que não possuem o setor de controladoria em suas prefeituras e os que não dispuseram de dados suficientes para análise das funções: Limoeiro do Norte, Maranguape, Viçosa do Ceará, Brejo Santo, Itapipoca e Tianguá.

A função Gerencial-estratégica foi a segunda mais recorrente, sendo utilizada por 29 controladorias, o que equivale a 78,38% das prefeituras analisadas.

Logo, dentre os que disponibilizaram todas as informações, somente as controladorias de Boa Viagem e Canindé não apresentaram a função citada.

A adoção dessa função é importante, já que ela possibilita ao gestor os recursos necessários para a tomada de decisão, através da disponibilização de informações contábeis, patrimoniais, econômicas e financeiras.

A terceira função mais exercida foi a de Proteção e controle de ativos, 25 controladorias municipais apontaram sua utilização, o que se refere a 67,57% do total analisado. Excetuando-se as que não disponibilizaram todas as informações, as controladorias que não apresentaram tal função foram as controladorias dos municípios de Aquiraz, Camocim, Icó, Pacajus, Tauá e Trairi.

A implementação dessa função nas práticas de controladoria é crucial para a saúde da gestão patrimonial, já que consiste em seu acompanhamento e fiscalização.

A função Contábil foi a quarta mais exercida, demonstrando ser utilizada por 23 controladorias, 62,16% dos municípios analisados.

Dentre os que disponibilizaram todas as informações, os municípios que não apresentaram a referida função foram: Boa Viagem, Crateús, Fortaleza, Itaitinga, Pacatuba, Russas, Tauá e Trairi.

Esses oito municípios devem adotar essa função em suas controladorias, pois ela compreende a implementação e manutenção dos registros contábeis, assim como das demonstrações contábeis, também consiste no acompanhamento e fiscalização da gestão contábil, orçamentária e financeira. O gerenciamento da contabilidade é um dos elementos que auxilia na sustentabilidade e eficiência do executivo municipal.

A quinta função mais utilizada foi a de Controle de Riscos, observada em 22 controladorias, 59,46% do total analisado. Essas controladorias demonstraram realizar a identificação, mensuração, análise, avaliação, divulgação e controle dos diversos riscos presentes nas operações efetuadas pelo ente.

As controladorias das prefeituras de Acaraú, Camocim, Crateús, Crato, Eusébio, Morada Nova, Quixadá, Quixeramobim e Sobral não apresentaram a função em questão.

Esses municípios deveriam incorporar essa função às suas atribuições, visto que por meio do controle de riscos, essas controladorias podem identificar até que ponto os riscos em potencial podem interferir no alcance dos objetivos da prefeitura.

A função de Sistema de Informações foi a sexta mais utilizada. Apenas 14 controladorias, 37,84% do total de municípios analisados, indicaram a ocorrência dessa função: Aracati, Barbalha, Beberibe, Boa Viagem, Canindé, Caucaia, Fortaleza, Granja, Iguatu, Juazeiro do Norte, Pacajus, São Gonçalo do Amarante, Sobral e Tauá.

Esse resultado é preocupante, pois é a partir do sistema de informações que é feita a integração do sistema de controle ao sistema geral de informações, propiciando suporte à tomada de decisão e a melhoria dos sistemas de planejamento e programação financeira.

Dada sua importância, faz-se necessária a adoção de Sistema de Informações pelas controladorias municipais.

As funções Tributária e de Controle Operacional foram observadas por apenas sete municípios, 18,92% das controladorias analisadas, cada. Os municípios que apresentaram a função Tributária foram: Aracati, Cascavel, Granja, Horizonte, Juazeiro do Norte, Maracanaú e Pacatuba. Então, esses municípios exercem o atendimento às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas na legislação, bem como supervisionam a arrecadação e a despesa.

Já os que apresentaram a função de Controle Operacional foram: Aracati, Beberibe, Cascavel, Caucaia, Crateús, Fortaleza e Granja. Portanto, os municípios atuam no monitoramento e controle do volume de compras e vendas, da gestão da qualidade do atendimento e no acompanhamento de prazos de atendimento.

Não foi constatada a ocorrência da adoção de um Sistema de Custos pelas controladorias das prefeituras dos municípios analisados.

Seria interessante que os municípios incorporassem essa função às suas práticas, já que ela consiste em registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os

custos da prefeitura, resultando na redução de assimetria informacional entre o Poder Público e os cidadãos.

Dentre os municípios analisados, todos apresentaram pelo menos três funções e nenhum conseguiu abranger as nove funções em suas controladorias.

Como nenhum município apresentou a função de Sistema de Custos, os municípios que mais se aproximaram de englobar todas as funções foram Aracati e Granja, adotando oito funções cada. Em contrapartida, Camocim e Trairi apresentaram apenas três funções, cada.

A título de comparação, na pesquisa de Pereira *et al.* (2023) foram encontrados os seguintes resultados: oito municípios contemplaram as nove funções, entretanto, sete dos municípios analisados pelo autor não apresentaram nenhuma das nove funções.

No que diz respeito ao município comum aos dois trabalhos, Fortaleza, na pesquisa de Pereira *et al.* (2023), o município exerce as funções Gerencial-estratégica, Proteção e controle de ativos, Controle Interno, Controle de Riscos, Sistema de Informação e Controle Operacional, resultado semelhante ao encontrado neste trabalho.

Reforça-se a informação de que não foram encontrados dados relacionados às funções nos *sites* e portais da transparência das prefeituras dos municípios de Brejo Santo, Itapipoca e Tianguá.

A seguir, o quadro 8 traz informações referentes à existência da missão da controladoria e do perfil do *controller* responsável pela controladoria do município.

Quadro 8 - Missão declarada do órgão/setor/unidade de controladoria e o perfil do *controller* (continua)

Município	Missão declarada?	Perfil do <i>controller</i>
Acaraú	Sim	Graduação em Pedagogia e Biologia
Aquiraz	Sim	Graduação em Ciências Contábeis e Enfermagem
Aracati	Não	Graduação em Direito e Pós-graduação em Gestão Pública
Barbalha	Não	Graduação em Direito e Especialização em Direito do Trabalho e Previdenciário
Beberibe	Não	Graduação em Direito, MBA em Licitações e Contratos Administrativos, Especialização em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho
Boa Viagem	Sim	Não encontrado
Brejo Santo	Não	Não encontrado
Camocim	Não	Não encontrado

Quadro 8 - Missão declarada do órgão/setor/unidade de controladoria e o perfil do *controller* (conclusão)

Município	Missão declarada?	Perfil do <i>controller</i>
Canindé	Não	Graduação em Ciências Contábeis e Recursos Humanos e MBA em Gestão Pública
Cascavel	Sim	Graduação em Direito e Especialização em Direito Civil e Processo Civil
Caucaia	Sim	Graduação em Direito e Pós-graduação em Direito Disciplinar
Crateús	Sim	Não encontrado
Crato	Sim	Graduação em Direito
Eusébio	Não	Graduação em Ciências Contábeis e Direito e Pós-graduação em Auditoria em Gestão Pública
Fortaleza	Sim	Graduação em Planejamento e Gestão e Mestrado em Administração e Controladoria
Granja	Sim	Não encontrado
Horizonte	Não	Graduação em Ciências Contábeis e Gestão de Pequenas e Médias Empresas, Pós-graduação em Controladoria e Auditoria, MBA em Administração, Contabilidade e Finanças, Especialização em Gestão Pública
Icó	Sim	Não encontrado
Iguatu	Não	Não encontrado
Itaitinga	Não	Graduação em Direito e Gestão Estratégica de Pessoas e Especialização em Controladoria e Finanças Públicas
Itapipoca	Não	Não encontrado
Juazeiro do Norte	Sim	Graduação em Direito
Limoeiro do Norte	Não encontrado	Não encontrado
Maracanaú	Sim	Graduação em Direito e Especialização em Políticas Públicas e em Auditoria e Controladoria
Maranguape	Não encontrado	Não encontrado
Morada Nova	Sim	Não encontrado
Pacajus	Sim	Graduação em Ciências Contábeis e Pós-graduação em Auditoria em Organizações do Setor Público
Pacatuba	Sim	Graduação em Administração
Quixadá	Sim	Não encontrado
Quixeramobim	Não	Não encontrado
Russas	Não	Não encontrado
São Gonçalo do Amarante	Não	Não encontrado
Sobral	Não	Graduação em Ciências Contábeis
Tauá	Sim	Graduação em Ciências Contábeis e Especialização em Contabilidade Gerencial Pública e Privada e em Planificação da Atenção Primária à Saúde
Tianguá	Sim	Não encontrado
Trairi	Não	Não encontrado
Viçosa do Ceará	Não encontrado	Não encontrado

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A partir dos dados coletados, nota-se que 18 municípios, 48,65% do total analisado, apresentaram a missão da controladoria do executivo municipal, enquanto 16 controladorias, 43,24%, não declararam sua missão.

Cabe observar que a Controladoria de Tianguá indicou uma missão que correspondia à missão da Secretaria Municipal do Trabalho e Assistência Social do Município citado, por isso foi considerado que ela não declarou sua missão.

Lembrando que três municípios não possuem setor formal de controladoria, conseqüentemente não possuem missão declarada.

No que tange a análise do perfil do *controller*, aponta-se, dentre os municípios analisados que possuem setor de controladoria, não foram encontradas informações a respeito da formação do *controller* de 15 municípios, sendo eles: Boa Viagem, Brejo Santo, Camocim, Crateús, Granja, Icó, Iguatu, Itapipoca, Morada Nova, Quixadá, Quixeramobim, Russas, São Gonçalo do Amarante, Tianguá e Trairi.

Dos perfis informados, 19 possuíam pelo menos uma graduação em curso de nível superior, 6 possuíam mais de uma graduação e 13 possuíam pelo menos uma Pós-graduação.

Em relação a especificação da área de formação do *controller* municipal, a maioria correspondia à área do Direito, registrando dez ocorrências, seguida pela área de Ciências Contábeis, com sete ocorrências, enquanto as áreas de Gestão Pública e de Controladoria tiveram quatro ocorrências, cada, e a área de Administração obteve três ocorrências. Outras áreas diversas indicadas estavam presentes em nove perfis.

No decorrer da análise do perfil do *controller*, notou-se que a formação acadêmica da pessoa responsável pela gestão da controladoria de Acaraú não estava condizente com o que é determinado pela legislação municipal que deu origem à Controladoria Geral do Município de Acaraú e institui o Sistema Integrado de Controle Interno, a Lei Municipal nº 1.213/2007. O artigo 40 da referida lei determina que:

Art. 40. O titular da Controladoria Geral do Município de Acaraú, denominado Controlador Geral, cargo de provimento em comissão, no nível CLP-2, é de livre escolha e nomeação do Prefeito, e a ele diretamente subordinado, atendidos os requisitos seguintes: 1- ser portador de diploma de curso superior registrado no órgão competente, em qualquer área do direito, contabilidade, economia ou administração; [...] (Acaraú, 2007).

Nessa situação específica é possível apontar a evidência de *decoupling*, em que a legislação concernente significou apenas uma formalidade, já que, na prática, a formação atribuída à pessoa que ocupa o cargo de Controlador Geral do Município consiste nas áreas de Pedagogia e Biologia.

Na pesquisa de Pereira *et al.* (2023), o resultado da análise da existência da missão declarada pelas controladorias dos municípios analisados aponta para 66,67%, logo, um resultado superior ao encontrado neste trabalho.

Em relação ao perfil do *controller*, a pesquisa de Pereira *et al.* (2023) apontou que os *controllers* possuem formação nas áreas de Direito, Ciências Contábeis, Administração e Ciências Econômicas. Enquanto neste trabalho, as áreas de formação identificadas foram as mesmas encontradas pelo autor em seu artigo, excetuando-se a área de Ciências Econômicas, e em adição também se identificou formação nas áreas de Gestão Pública e Controladoria.

Destaca-se que Pereira *et al.* (2023) considerou cursos e formações acadêmicas com mesmo peso, já o presente trabalho levou em consideração a formação em cursos de graduação e pós-graduação.

Cabe apontar que, ao longo da análise, foi observado que as controladorias dos municípios de Cascavel, Fortaleza, Horizonte, Maracanaú, Pacatuba e Quixadá apresentaram como atribuições a capacitação, orientação e treinamento dos servidores da prefeitura em relação ao desempenho das funções relativas ao Sistema de Controle Interno. Reforça-se a informação de que não foram encontrados dados relacionados às funções nos *sites* e portais da transparência das prefeituras dos municípios de Brejo Santo, Itapipoca e Tianguá.

No decorrer da análise, percebeu-se que 24 controladorias municipais, 64,86% do total analisado, foram instituídas através de lei municipal.

Alguns municípios editaram leis muito similares, baseadas na IN nº 01/2017 do TCM-CE, apresentando semelhanças quanto às definições, garantias, estrutura, competências, diretrizes sobre apoio ao Controle Externo, padrão mínimo das operações, objetos de controle e responsabilidade.

Os municípios em questão são: Acaraú, Aracati, Cascavel, Caucaia, Crateús, Granja, Horizonte, Icó, Iguatu, Juazeiro do Norte, Pacatuba, Quixeramobim, Russas, Tauá e Trairi. Então, nota-se que 15 municípios do total analisado, 40,54%, possuem leis de criação de setor formal de controladoria e de instituição de controle interno muito similares.

Portanto, foi notada a ocorrência de isomorfismo no que se refere às leis que instituem o Sistema de Controle Interno e/ou originaram a criação do setor de controladoria no âmbito do executivo municipal, disponibilizadas nos *sites* e portais da transparência das prefeituras analisadas.

Uma outra ocorrência de isomorfismo se deu por causa da utilização da mesma empresa provedora de criação e hospedagem de *sites* e páginas eletrônicas. Dentre os *sites* e portais da transparência das prefeituras dos 37 municípios analisados, 24 deles, 64,86%, utilizavam o mesmo provedor de hospedagem de *site*, mantendo a estrutura e estética similares, denotando uma tendência à padronização da estrutura eletrônica das prefeituras. Os 24 municípios são: Acaraú, Aquiraz, Aracati, Beberibe, Boa Viagem, Canindé, Cascavel, Crateús, Crato, Granja, Icó, Itaitinga, Juazeiro do Norte, Limoeiro do Norte, Morada Nova, Pacajus, Pacatuba, Quixadá, Quixeramobim, Russas, Tauá, Tianguá, Trairi e Viçosa do Ceará.

É necessário destacar que durante o levantamento de dados nos *sites* e portais da transparência, evidenciou-se que algumas das controladorias municipais analisadas são consideradas referências de boas práticas em Ouvidoria, Transparência e Controle Interno, constantemente recebem representantes de prefeituras que se utilizam de *benchmarking*, pois servem de modelo para outros municípios.

Alguns exemplos são a visita realizada pelo Controlador de Quixadá à Controladoria Geral do Aracati, em setembro de 2023, para implantar boas práticas de Ouvidoria e Transparência, adotadas por Aracati, à capacitação dos servidores da Prefeitura de Quixadá (Prefeitura do Aracati, 2023).

Um outro exemplo foi a reunião ocorrida em outubro de 2023, na qual os representantes dos municípios cearenses de Amontada, Itaitinga, Juazeiro do Norte, Paracuru, Russas e Crato buscavam parcerias com a Prefeitura de Fortaleza para o desenvolvimento de atividades relacionadas a controle interno, auditoria e transparência (Prefeitura de Fortaleza, 2023).

A Controladoria e Ouvidoria Geral do Município de Sobral também é referência, já apresentou seu modelo de atuação para representantes da Prefeitura de Quixadá, da Controladoria e Ouvidoria Municipal de Juazeiro do Norte e da Secretaria de Transparência, Controle e Prevenção à Corrupção do município de Vitória da Conquista do estado da Bahia (Prefeitura de Sobral, 2023).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Boa parte dos municípios analisados, 40,54%, demonstraram que suas controladorias municipais são norteadas por leis de controle interno municipais em conformidade com a IN 01/2017 do TCM-CE, que estabeleceu a criação do SCI, bem como a definição de um órgão central de controle no executivo municipal. A IN abrange muitas das macrofunções e funções da controladoria adotadas para realizar a análise.

A análise constatou que 91,89% dos 37 municípios analisados possuem um setor formal de controladoria na estrutura administrativa do executivo municipal. A razão para esse percentual elevado pode ser explicada pelas normas do controle externo estadual, que tratam da regulação do SCI, que incentivaram a criação de estruturas formais de controladoria nas prefeituras.

Os municípios de Limoeiro do Norte, Maranguape e Viçosa do Ceará não demonstraram possuir um setor formal de controladoria no executivo municipal.

Cabe ao TCE-CE fiscalizar e acompanhar a implementação de um setor de controladoria nos municípios que ainda não o fizeram, pois a controladoria é um órgão central de controle, capaz de manter e divulgar informações, garantindo assim a transparência e conseqüentemente o controle social, bem como a utilização dos recursos públicos municipais de forma eficiente.

As denominações do setor de controladoria mais recorrentes foram “Controladoria Geral do Município”, adotada por 48,65% do total analisado, e “Controladoria e Ouvidoria Geral do Município”, utilizada por 27,03% do total analisado.

Em relação à classificação entre Linha e *Staff*, nota-se que 91,89% dos municípios analisados são classificados como sendo órgãos de Linha, pois exercem as atividades do ente e tomam decisões, a fim de alcançar os objetivos determinados pela gestão máxima da prefeitura.

No que diz respeito à subordinação da controladoria no executivo municipal, observou-se que 89,19% estão subordinadas ao gestor máximo da prefeitura.

Já no que se refere ao organograma, 83,78% das controladorias dos municípios analisados são classificadas como autônomas, pois têm autonomia administrativa, garantindo que suas atividades sejam imparciais e independentes.

Percebeu-se, a partir da análise dos dados, que 48,65% dos municípios possuíam a missão da controladoria declarada.

No que se refere ao perfil do *controller*, a área do Direito foi identificada como área de formação de 27,03% dos *controllers* e a área de Ciências Contábeis correspondeu à formação de 18,92% dos *controllers*. Pode-se dizer que os profissionais de Contabilidade estão perdendo o predomínio na área de controladoria municipal para os profissionais do Direito.

Destaca-se que quatro municípios conseguiram incorporar todas as macrofunções às suas controladorias: Caucaia, Fortaleza, Pacajus e Pacatuba. Enquanto o município de Camocim incorporou apenas uma macrofunção, a de auditoria.

A macrofunção mais adotada dentre os municípios analisados foi a de auditoria, 78,38% das controladorias analisadas, já a menos adotada foi a de correção, 18,92% do total analisado.

Dentre os municípios analisados, todos apresentaram pelo menos três funções e nenhum conseguiu abranger as nove funções em suas controladorias. Esse resultado aponta que é necessário que as normas e legislações insistam no incentivo à adoção das funções básicas nos setores de controladoria.

Duas controladorias municipais desempenham oito funções, cada: Aracati e Granja. Esses municípios podem ser vistos como exemplos para os demais municípios, servindo como referências de boas práticas na controladoria por contemplarem a maioria das funções básicas.

Em contrapartida, Camocim e Trairi apresentaram apenas três funções, cada, indicando um resultado muito insatisfatório e evidenciando a necessidade de avanço na implementação das demais funções em suas controladorias.

A função de controle interno foi a mais utilizada pelas controladorias, já a função sistema de custos não foi incorporada por nenhuma das controladorias municipais, o que alerta para uma falha das controladorias, pois o sistema de custos possibilita às controladorias analisar e avaliar os custos da prefeitura, assegurado mais eficiência na utilização dos recursos públicos.

Em uma comparação dos municípios com relação ao número de habitantes, o município de maior população é a capital do estado, Fortaleza (2.428.678 habitantes), que adotou as cinco macrofunções e seis das nove funções, sendo elas: gerencial-

estratégica, proteção e controle dos ativos, controle interno, controle de riscos, sistema de informações e controle operacional.

Já o município de menor população, Boa Viagem (50.411 habitantes), adotou quatro das cinco macrofunções, excluindo-se apenas a macrofunção de ouvidoria, e quatro das nove funções, sendo elas: proteção e controle dos ativos, controle interno, controle de riscos e sistema de informações.

Cabe salientar que as controladorias dos municípios de Aracati, Sobral e Fortaleza são destaques na região, pois são consideradas referências de boas práticas em Ouvidoria, Transparência e Controle Interno, e recebem frequentemente representantes de outras prefeituras que buscam aprimorar seus processos e seus setores de controladoria.

Brejo Santo, Itapipoca e Tianguá não apresentaram informações suficientes para a análise das macrofunções e funções, sendo necessária uma maior fiscalização dos órgãos de controle externo para assegurar que a divulgação de informações e a transparência sejam cumpridas.

As limitações encontradas ao longo da análise foram em sua maioria relacionadas às informações dispostas nos *sites* e portais da transparência. Alguns *sites* e portais analisados apresentavam ausência de informações, dados insuficientes ou até mesmo dados de outras secretarias inseridas nos portais das controladorias.

Ademais, a disponibilização de documentos referentes às controladorias e suas atribuições, como relatório de gestão, manuais, orientações etc., era em sua maioria escassa.

Como sugestão para futuras pesquisas, propõe-se que sejam realizadas pesquisas semelhantes em estados de outras regiões do Brasil, possibilitando comparações entre estados e regiões, assim como pesquisas utilizando questionários, realizando entrevistas com os *controllers* municipais e até mesmo estudos de caso em controladorias municipais, com a finalidade de obter um maior aprofundamento em relação às controladorias municipais do país no que tange sua estruturação, atuação, atribuições, responsabilidades e desempenho das funções.

REFERÊNCIAS

ACARAÚ (CE). **Lei Municipal 1213/2007**. Cria a Controladoria Geral do Município de Acaraú, institui o Sistema Integrado de Controle Interno e determina outras providências. Acaraú: Prefeitura Municipal de Acaraú, 2007. Disponível em: https://www.acarau.ce.gov.br/arquivos/1645/_1213_2007.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: métodos com base nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. 496 p.

ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Radar da transparência pública**. 2024a. Disponível em: <https://radardatransparencia.atricon.org.br/panel.html>. Acesso em: 09 fev. 2024.

ATRICON - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Relatório do Levantamento dos Portais do PNTP: ciclo 2023**. Brasília: Atricon, 2024b. 64 p.

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.

BONETTI, A. P. M.; WERNKE, R.; ZANIN, A. Funções exercidas pela Controladoria das Prefeituras Municipais do Sudoeste do Paraná. **II Simpcont**, Recife, PE, p. 1-15, ago. 2017.

BONZANINI, O. A.; CHAGAS, M. B.. Controladoria: Staff ou Linha? **Revista de Administração**, v. 2, n. 3, p. 153-172, ago. 2003. Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões.

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: 12 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: 12 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: 12 jan. 2024.

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

CAVALCANTE JUNIOR, F. C.; CEOLIN, A. C. INOCÊNCIO JUNIOR, J. Sistemas de Informações Gerenciais em uma Prefeitura Municipal. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 13, n. 1, p. 70-84, jan. 2019.

CAVALHEIRO, J. B. FLORES, P. C.. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CEARÁ (Estado). Constituição (1989). **Constituição do Estado do Ceará**, 1989: Atualizada até a Emenda Constitucional nº 117 de 09.11.2022. Fortaleza, CE, p. 190, 05 out. 1989. Disponível em: <https://www.ceara.gov.br/wp-content/uploads/2017/03/Const-2015-260-200-Atualizada-emenda-86-4.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2023.

CEARÁ (Estado). **Instrução Normativa nº 01, de 27 de abril de 2017**. Dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e a coordenação do Sistema de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo Municipais. Fortaleza, CE, 27 abr. 2017. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/downloads/municipios/Instruo-Normativa-2017-01-verso-abril-de-2017.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2023.

CHIAVENATO, I.. **Administração Geral e Pública: série provas e concursos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 536 p.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 640 p.

CRUZ, M. C. M. T.; SILVA, T. A. B.; SPINELLI, M. V. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. **Cadernos EBAPE. BR**, v. 14, n. 3, p. 721-743, 2016.

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.

DUQUE, C.. **O perfil profissional do controller e as funções de Controladoria**: um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho. 2011. 105 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

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.

GADELHA, A. L. L.; GOUVEIA, L. B.; SARMENTO, A. M.. Essential internal control: evidence from the executive branch of the state of ceará. **Revista de Gestão**, [S.L.], v. 30, n. 1, p. 32-46, 29 nov. 2022. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/rege-08-2020-0073>. Acesso em: 12 jan. 2024.

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

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Ceará**: todos os municípios. Todos os Municípios. 2023. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/al.html>. Acesso em: 1 nov. 2023.

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

KREIN, V.; WERNKE, R.; ZANIN, A.. Controladoria na Gestão Pública: a percepção de gestores públicos em municípios da região da Amerios. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, [S.L.], v. 11, n. 3, p. 1-18, dez. 2020. FUNDACE. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.13059/racef.v11i3.593>. Acesso em: 12 jan. 2024.

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

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: 12 jan. 2024.

LUNKES, R. J. *et al.* Um estudo sobre as funções da Controladoria. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, [S.L.], v. 4, n. 10, p. 106-126, set. 2010.

MELLER, A. J.; LOPES, D. G.; LUNKES, R. J.. As funções da Controladoria sob a perspectiva dos estágios de desenvolvimento de Weber. **Congresso UFSC**, Florianópolis, n. 5, p. 1-17, 2014.

MIRANDA, R. O.. **As funções da Controladoria em estruturas organizacionais diferenciadas**. 2014. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas S. A., 2013. 272 p.

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

PAIVA, F. H. C. *et al.* A contribuição da controladoria para o setor público como aporte para uma gestão mais eficiente. **II Simpósio de Tecnologias da Fatec de Sertãozinho (Sitefa/Stz)**, [S.L.], p. 233-243, dez. 2019. Fatec Sertãozinho. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.33635/sitefa.v2i1.47>. Acesso em: 12 jan. 2024.

PEREIRA, I. G. T. *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.

PINHO, J. G. S.. **Controladoria Governamental nos Municípios da Região Metropolitana de Fortaleza**. 2017. 107 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

PINHO, J. G. dos S.; RODRIGUES, R. C.. Controladoria na Gestão Pública: uma análise das práticas adotadas nos municípios da região metropolitana de Fortaleza. **Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 11, n. 3, p. 44-61, ago. 2020. Universidade Federal do Paraná. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v11i3.71421>. Acesso em: 12 jan. 2024.

PREFEITURA DE ARACATI. **CGM Aracati compartilha boas práticas de Ouvidoria e Transparência com servidores da Prefeitura de Quixadá**. 2 out. 2023. Disponível em: <https://www.aracati.ce.gov.br/informa.php?id=858>. Acesso em: 21 fev. 2024.

PREFEITURA DE FORTALEZA. **Municípios cearenses buscam parcerias com Fortaleza para implementar atividades de controle e auditoria**. 4 out. 2023. Disponível em: <https://www.fortaleza.ce.gov.br/noticias/municipios-cearenses-buscam-parcerias-com-fortaleza-para-implementar-atividades-de-controle-e-auditoria>. Acesso em: 21 fev. 2024.

PREFEITURA DE SOBRAL. **Controladoria e Ouvidoria Geral do Município - Representantes da Prefeitura de Quixadá conhecem modelo de atuação da Controladoria e Ouvidoria da Prefeitura de Sobral**. 2023. Disponível em: <https://cgm.sobral.ce.gov.br/noticias/principais/82-representantes-da-prefeitura-de-quixada-conhecem-modelo-de-atuacao-da-controladoria-e-ouvidoria-da-prefeitura-de-sobral>. Acesso em: 21 fev. 2024.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M.. **Controllership: the work of the managerial accountant**. 7. ed. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2004. 1392 p.

SÁ, Antonio Lopes de. **História Geral das Doutrinas de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009. 144 p.

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

SÁ, C. B.; CALLADO, A. L. C.. Funções de controladoria: um estudo realizado em uma rede varejista de supermercados. **Revista de Micro e Pequenas Empresas e**

Empreendedorismo da Fatec Osasco, São Paulo, v. 7, n. 1, p. 26-45, mar. - ago. 2021.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 400 p.

SILVA, C. A. B. A.; ECHTERNACHT, T. H. S.; SILVA, J. M. R.. Sistema de Controle Interno: um estudo na Controladoria Geral do Estado da Paraíba. **Revista de Gestão e Secretariado (Management And Administrative Professional Review)**, [S.L.], v. 14, n. 4, p. 5396-5415, 20 abr. 2023. South Florida Publishing LLC. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.7769/gesec.v14i4.1989>. Acesso em: 12 jan. 2024.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2012. 160 p.

SOARES, M.. **Utilização e percepção das práticas de Controle Interno pelas Administrações dos Municípios da Região da Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí - AMMVI**. 2010. 147 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2010.

SOUZA JUNIOR, P. T.. **O papel da Controladoria nas Prefeituras do Estado de Pernambuco: funções, estratégias e resultados**. 2022. 108 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós- Graduação em Controladoria, Universidade Federal Rural de Pernambuco (Ufrpe), Recife, 2022.

STEINBERG, R. M. *et al.* **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**. Jersey City, Nj: Pricewaterhousecoopers Llp, 2007.

SUZART, J. A. S., MARCELINO, C. V., ROCHA, J. S.. As instituições brasileiras de Controladoria pública - teoria versus prática. **Revista de Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 1, p. 44-56, jan. – abr. 2011.

APÊNDICE - RELAÇÃO DE SITES E PORTAIS DA TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS ANALISADOS

Quadro 9 - Links dos sites e Portais da Transparência dos municípios (continua)

Município	Prefeitura	Portal da Transparência	Controladoria
Acarauú	https://www.acarau.ce.gov.br/	https://www.acarau.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.acarau.ce.gov.br/secretaria.php?sec=15
Aquiraz	https://www.aquiraz.ce.gov.br/	https://www.aquiraz.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.aquiraz.ce.gov.br/secretaria.php?sec=2
Aracati	https://www.aracati.ce.gov.br/	https://www.aracati.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://aracati.ce.gov.br/secretaria.php?sec=17
Barbalha	https://barbalha.ce.gov.br/	http://www.sstransparenciamunicipal.net:90/transparencia/transparenciaisapi.dll/ZT~P4CsrP0EAuMv0MKfX3G/\$/?entcod=268	https://barbalha.ce.gov.br/controladoria-geral-do-municipio/
Beberibe	https://www.beberibe.ce.gov.br/	https://www.beberibe.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.beberibe.ce.gov.br/secretaria.php?sec=75
Boa Viagem	https://www.boaviagem.ce.gov.br/	https://www.boaviagem.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.boaviagem.ce.gov.br/secretaria.php?sec=28
Brejo Santo	https://www.brejosanto.ce.gov.br/	https://www.brejosanto.ce.gov.br/portal-da-transparencia/	https://www.brejosanto.ce.gov.br/secretarias/secov-controladoria-e-ouvidoria-geral/
Camocim	https://camocim.ce.gov.br/	https://camocim.ce.gov.br/acesso-a-informacao/	https://camocim.ce.gov.br/secretarias/controladoria-geral-do-municipio/
Canindé	https://www.caninde.ce.gov.br/	https://www.caninde.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.caninde.ce.gov.br/secretaria.php?sec=4
Cascavel	https://www.cascavel.ce.gov.br/aprefeitura.php	https://www.cascavel.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.cascavel.ce.gov.br/secretaria.php?sec=1
Caucaia	https://www.caucaia.ce.gov.br/	https://portaltransparencia.sead.caucaia.ce.gov.br/1	http://www.sead.caucaia.ce.gov.br/index.php?tabela=pagina&acao=orgao&codigo=16
Crateús	https://www.crateus.ce.gov.br/	https://www.crateus.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.crateus.ce.gov.br/secretaria.php?sec=6
Crato	https://crato.ce.gov.br/	https://crato.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://crato.ce.gov.br/secretaria.php?sec=1
Eusébio	http://eusebio.ce.gov.br/	https://eusebio.tudotransparente.com.br/	https://eusebio.ce.gov.br/secretarias/controladoria-geral-do-municipio/

Quadro 9 - Links dos sites e Portais da Transparência dos municípios (continuação)

Município	Prefeitura	Portal da Transparência	Controladoria
Fortaleza	https://www.fortaleza.ce.gov.br/	https://transparencia.fortaleza.ce.gov.br/	https://www.fortaleza.ce.gov.br/institucional/categoria/controladoria-e-ouvidoria-geral-do-municipio
Granja	https://www.granja.ce.gov.br/	https://www.granja.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.granja.ce.gov.br/secretaria.php?sec=23
Horizonte	https://www.horizonte.ce.gov.br/	https://www.horizonte.ce.gov.br/horizonte-transparente/	https://www.horizonte.ce.gov.br/prefeitura/controlador/
Icó	https://www.ico.ce.gov.br/	https://www.ico.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.ico.ce.gov.br/secretaria.php?sec=24
Iguatu	https://iguatu.ce.gov.br/	https://iguatu.ce.gov.br/acesso-a-informacao/governo-transparente	https://iguatu.ce.gov.br/secretarias/controladoria-e-ouvidoria-geral-do-municipio
Itaitinga	https://www.itaitinga.ce.gov.br/	https://www.itaitinga.ce.gov.br/acessoinformacao.php	https://www.itaitinga.ce.gov.br/secretaria.php?sec=16
Itapipoca	https://itapipoca.ce.gov.br/	https://www.itapipoca.ce.gov.br/acessoinformacao.php	https://itapipoca.ce.gov.br/secretaria.php?sec=8
Juazeiro do Norte	https://www.juazeirodonorte.ce.gov.br/	https://www.juazeirodonorte.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://juazeirodonorte.ce.gov.br/secretaria.php?sec=3
Limoeiro do Norte	https://www.limoeirodonorte.ce.gov.br/	https://www.limoeirodonorte.ce.gov.br/acessoainformacao.php	-
Maracanau	https://www.maracanau.ce.gov.br/	https://www.maracanau.ce.gov.br/portal-da-transparencia-acesso-a-informacao/	https://www.maracanau.ce.gov.br/cgm/
Maranguape	https://maranguape.ce.gov.br/	https://maranguape.ce.gov.br/portaltransparencia/	-
Morada Nova	https://www.moradanova.ce.gov.br/	https://www.moradanova.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.moradanova.ce.gov.br/secretaria.php?sec=12
Pacajus	https://www.pacajus.ce.gov.br/	https://www.pacajus.ce.gov.br/	https://www.pacajus.ce.gov.br/secretaria.php?sec=24

Quadro 9 - Links dos sites e Portais da Transparência dos municípios (conclusão)

Município	Prefeitura	Portal da Transparência	Controladoria
Pacatuba	https://pacatuba.ce.gov.br/	https://www.pacatuba.ce.gov.br/acessoainformacao.php	https://www.pacatuba.ce.gov.br/secretaria.php?sec=14
Quixadá	https://quixada.ce.gov.br/	https://quixada.ce.gov.br/acessoinformacao.php	https://quixada.ce.gov.br/secretaria.php?sec=3
Quixeramobim	https://www.quixeramobim.ce.gov.br/	https://www.quixeramobim.ce.gov.br/acessoinformacao.php	https://www.quixeramobim.ce.gov.br/secretaria.php?sec=6
Russas	https://russas.ce.gov.br/	https://russas.ce.gov.br/acessoinformacao.php	https://russas.ce.gov.br/secretaria.php?sec=24
São Gonçalo do Amarante	https://saogoncalodoamarante.ce.gov.br/portal/	https://saogoncalodoamarante.ce.gov.br/portal/transparencia/	https://saogoncalodoamarante.ce.gov.br/portal/secretaria-de-controladoria-ouvidoria-e-transparencia/
Sobral	https://www.sobral.ce.gov.br/	http://transparencia.sobral.ce.gov.br/	https://cgm.sobral.ce.gov.br/
Tauá	https://www.taua.ce.gov.br/	https://www.taua.ce.gov.br/acessoinformacao.php	https://www.taua.ce.gov.br/secretaria.php?sec=12
Tianguá	https://www.tiangua.ce.gov.br/	https://www.tiangua.ce.gov.br/acessoinformacao.php	https://www.tiangua.ce.gov.br/secretaria.php?sec=10
Trairi	https://www.trairi.ce.gov.br/	https://www.trairi.ce.gov.br/acessoinformacao.php	https://www.trairi.ce.gov.br/secretaria.php?sec=32
Viçosa do Ceará	https://www.vicosa.ce.gov.br/	https://www.vicosa.ce.gov.br/acessoinformacao.php	-