



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

EVELYN CAROLINE SILVA DE ANDRADE FENELON

**UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA DA CONTROLADORIA DE MUNICÍPIOS COM
MAIS DE 50 MIL HABITANTES DOS ESTADOS DO MARANHÃO, PIAUÍ E
SERGIPE A PARTIR DOS SEUS RESPECTIVOS *SITES* E PORTAIS DE
TRANSPARÊNCIA**

Recife
2024

EVELYN CAROLINE SILVA DE ANDRADE FENELON

**UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA DA CONTROLADORIA DE MUNICÍPIOS COM
MAIS DE 50 MIL HABITANTES DOS ESTADOS DO MARANHÃO, PIAUÍ E
SERGIPE A PARTIR DOS SEUS RESPECTIVOS *SITES* E PORTAIS DE
TRANSPARÊNCIA**

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: Prof. Dr. Jeronymo José Libonati

Recife
2024

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

Fenelon, Evelyn Caroline Silva de.

Uma análise da estrutura da controladoria de municípios com mais de 50 mil habitantes dos estados do Maranhão, Piauí e Sergipe a partir dos seus respectivos sites e portais de transparência / Evelyn Caroline Silva de Fenelon. - Recife, 2024.

58 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.

1. Recursos Públicos. 2. Controladoria. 3. Controladoria pública. 4. Contabilidade. 5. Funções da Controladoria. I. Libonati, Jeronymo José. (Orientação). II. Título.

500 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO

EVELYN CAROLINE SILVA DE ANDRADE FENELON

UMA ANÁLISE DA ESTRUTURA DA CONTROLADORIA DE MUNICÍPIOS COM MAIS DE 50 MIL HABITANTES DOS ESTADOS DO MARANHÃO, PIAUÍ E SERGIPE A PARTIR DOS SEUS RESPECTIVOS *SITES* E PORTAIS DE TRANSPARÊNCIA

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 23 de setembro de 2024.

BANCA EXAMINADORA

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

Prof. Dr. Cláudio de Araújo Wanderley
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu Deus, fonte de toda sabedoria e conhecimento, reconhecendo que Ele me ajudou com seu infinito amor, para que eu chegasse até onde cheguei. Sou grata a Ele por cada dia que recebi como presente para que eu pudesse vivê-lo e aprender em cada um deles.

AGRADECIMENTOS

Neste momento de conclusão do meu curso, mais precisamente nesta lauda do meu TCC, deixo registrado meus agradecimentos, que, primeiramente, são direcionados a Deus, pois, se não fosse por Ele, nada do que foi poderia ter sido.

Também estendo a minha gratidão aos meus queridos pais, Sr. Eliudo e Sra. Erloânia, essa, em memória, que sempre fizeram o possível para contribuir com a minha formação, e à minha querida irmã, Rebeca, meu presente desde que nasceu.

Ao meu querido e tão amado esposo, Carlos Frederico, que foi meu namorado no início deste curso, meu noivo na metade e, agora, como esposo, está me acompanhando na reta final da minha graduação.

Ao meu tio Elizeu, que se prontificou para me levar à UFPE no dia da matrícula. Obrigada, meu querido tio, Deus o recompense.

Aos professores pela paciência, mas também pela dedicação naquilo que são tão bons: ensinar além da faculdade.

Ao meu estimado orientador, Jeronymo José Libonati, o qual eu tive a felicidade de ter como professor, mesmo que no final do curso, mas que, com certeza, fez a graduação valer a pena.

“É melhor uma pequena cautela do que um grande remorso.”

(George S.Clason)

RESUMO

A Controladoria e suas atribuições têm se mostrado de grande importância para o gestor público, contribuindo para organização e tomada de decisões dentro da esfera pública, proporcionando uma gestão mais eficaz e eficiente dos recursos. Mas, para que isso ocorra dentro dos municípios, é preciso que as macrofunções e funções da Controladoria sejam constantemente bem desempenhadas. Posto isso, faz-se importante pesquisar como 34 prefeituras do Estado do Maranhão, Piauí e Sergipe estão performando em relação à execução da Controladoria. Para tanto, foram selecionados os municípios com mais de 50 mil habitantes de cada Estado. Foram realizadas pesquisas documentais com base nos principais portais digitais do executivo municipal, que são o *site* da prefeitura e o portal de transparência. Embora as limitações informacionais tenham sido presentes em muitos momentos desta pesquisa, foi possível coletar dados importantes, trabalhá-los e extrair informações. Destaca-se que dentre os municípios analisados, todos apresentaram, ao menos, 02 funções, mas nenhum conseguiu contemplar as 9 abordadas na Literatura utilizada, diferentemente das macrofunções que foram contempladas, integralmente, por Caxias, Paço do Lumiar, Açailândia, Bacabal e Barreirinhas, todos municípios do Maranhão. Teresina (PI) foi a única capital que não apresentou dados em seus portais digitais quanto à sua controladoria.

Palavras-chave: Recursos Públicos. Controladoria. Controladoria pública. Contabilidade. Funções da Controladoria.

ABSTRACT

Controllershship has proven to be of great importance to public administrators, contributing to proper organization and decision-making within the public sector, as it enables more effective and efficient management of public resources. However, for this to occur within municipalities, the macrofunctions and functions of Controllershship must be consistently well-executed. Given this, it was deemed important to research how 34 municipalities in the states of Maranhão, Piauí, and Sergipe are performing in relation to the implementation of Controllershship. For this purpose, municipalities with more than 50,000 inhabitants from each state were selected, and through documentary research based on the main digital portals of the municipal executive branch, such as the city hall website and the transparency portal, the aim was to obtain the necessary information. Although informational limitations were present at certain points during this research, it was possible to gather important data, analyze it, and extract meaningful information. It is noteworthy that among the analyzed municipalities, all presented at least two functions, but none managed to encompass the nine functions discussed in the literature used. This contrasts with the macro functions, which were fully addressed by Caxias, Paço do Lumiar, Açailândia, Bacabal, and Barreirinhas, all municipalities in the state of Maranhão. Teresina (PI) was the only state capital that did not provide information on its Comptroller's Office in its digital portals.

Keywords: Public Resources. Controllershship. Public Controllershship. Accounting. Controllershship Functions.

LISTA DE QUADROS E TABELA

Quadro 1 - Macrofunções da Controladoria Governamental	26
Quadro 2 - Funções da Controladoria e suas respectivas atividades	28
Tabela 1 - Municípios do Maranhão, Piauí e Sergipe analisados, seu respectivo número de habitantes e IDHM.....	39
Quadro 3 - Classificação da Controladoria dentro da estrutura do município	32
Quadro 4 - Classificação da Controladoria quanto à sua subordinação e à posição hierárquica do órgão dentro do organograma municipal	37
Quadro 5 - Macrofunções encontradas no <i>site</i> das prefeituras e seus respectivos portais de transparências analisados neste estudo	39
Quadro 6 - Funções encontradas no <i>site</i> das prefeituras e seus respectivos portais de transparências analisados neste estudo	44
Quadro 7 - Quanto à existência de Missão declarada e o perfil de <i>Controller</i>	47

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
LAI	Lei de Acesso à Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
OGD	Open Government Data
PIB	Produto Interno Bruto

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.2 JUSTIFICATIVA	16
1.2.1 Breve Contextualização dos Estados do Maranhão, Piauí e Sergipe	17
1.3 OBJETIVOS	19
1.3.1 Objetivo Geral	19
1.3.2 Objetivos Específicos	19
2. REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE	20
2.2 A CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO	23
2.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO	24
2.3.1 Macrofunções da Controladoria Governamental	24
2.3.2 Funções da Controladoria Governamental	27
3. PROCEDER METODOLÓGICO	29
3.1 DA COLETA DE DADOS	31
4. ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS	32
CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS	54

1. INTRODUÇÃO

O território brasileiro conta, atualmente, com uma área de aproximadamente 8.510.417,771 km² (IBGE, 2023). No início da história do Brasil, notou-se uma dificuldade na gestão centralizada de todo o seu território, ainda que, àquela época, esse ainda não fosse o total territorial. Visando uma melhor administração, as terras brasileiras foram divididas em lotes e estes foram chamados de capitânicas hereditárias. A partir disso, as terras foram doadas aos donatários escolhidos pela Coroa portuguesa, que precisavam assumir algumas responsabilidades ao mesmo tempo que também poderiam usufruir de determinadas autonomias na esfera administrativa e econômica, como na arrecadação de tributos, conforme Fausto (2006).

Com o passar dos anos e de muita história, ocorreram fatos de suma importância e de grande destaque para a história brasileira. A proclamação da República, em 1889, por exemplo, marcou o surgimento do federalismo, que é uma “forma de organização e de distribuição do poder estatal em que a existência de um governo central não impede que sejam divididas responsabilidades e competências entre ele e os Estados-membros” (Barbosa, 2016). Essa forma de governo surgiu, principalmente, da necessidade que os países com grandes extensões territoriais têm de descentralizar o seu poder, haja vista as diversidades existentes ao longo do território, sejam elas de ordem climática, econômica ou social, o que pode tornar, também, diferentes os planejamentos e prioridades de cada governante, como defende Gadelha (2017).

Alguns anos a frente, mais precisamente na década de 30, surgiram as prefeituras, concomitantemente ao governo de Getúlio Vargas, passando a ser a estrutura responsável pelas funções executivas dos municípios que anteriormente estavam sob a responsabilidade das câmaras municipais, conforme indica Honorato (2018). Posteriormente, o Art. 18 da Constituição Federal de 88 afirmou que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos”. (Brasil, 1988).

Esses entes federativos são dotados de autonomia nos pilares do autogoverno, autoadministração, autolegislação, auto-organização e finanças (Sercortes, 2019), cabendo a eles organizarem-se de forma que obedeçam alguns princípios, como a impessoalidade, moralidade, legalidade e publicidade e eficiência, conforme o Artigo 37 da Constituição Federal.

Nesse sentido, a eficiência no serviço da administração pública tornou-se cada vez mais imprescindível, e ao considerar-se o tamanho do território brasileiro, assim como as necessidades referentes à cada município, observa-se a necessidade de que esses princípios, já apontados pela Constituição Federal, sejam desempenhados por um órgão de gestão eficaz para que sejam cumpridos na íntegra. Nesse ponto, entra a Controladoria, tema tratado pela Constituição de 88, no seu artigo 70, ao evidenciar a necessidade do estabelecimento das controladorias governamentais, conforme registra Pereira *et al* (2023) no seu artigo que trata de tema semelhante ao deste presente trabalho.

Para Mosimann (1999, p. 99) a controladoria tem como uma de suas funções elementares auxiliar no processo decisório ao fornecer as devidas informações juntamente com direcionamentos eficientes. Esses são pontos de grande relevância e interesse para as entidades, sejam elas públicas ou privadas.

No caso do setor público, espera-se da Controladoria que esta auxilie na otimização do uso dos recursos disponíveis, fazendo as melhores aplicações, que são singulares e iminentes à cada realidade, auxiliando no cumprimento das metas e dos planejamentos.

Sendo assim, observa-se que a necessidade da instituição de sistemas de controle pelos municípios existe devido à sua importância para a administração pública, uma vez que aquele deve exercer o seu papel como ferramenta contra os temidos e recorrentes erros e fraudes na gestão governamental.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Ao longo de sua história, o Brasil já foi palco de muitos escândalos. Valores exorbitantes, que deveriam ter sido destinados a fins públicos, foram desviados e usados de forma irregular. Esse foi e continua sendo um dos pontos alarmantes

divulgados pelos meios de comunicação tradicionais e pelas mídias sociais no dia a dia do cidadão brasileiro, demonstrando como muitos entes federativos têm usado de forma ineficaz e ineficiente os seus recursos. Notícias de fraudes e corrupção são corriqueiras e apontam, muitas vezes, para uma possível má gestão da organização.

No ano 2000, foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) com instrumentos que visavam facilitar o equilíbrio e transparência das contas públicas. Posteriormente, em 2011, surgiu a Lei nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), que entrou em vigor no ano de 2012, reafirmando e salvaguardando o direito constitucional de acesso às informações públicas para qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica, sem a necessidade de apresentar justificativas para ter acesso às informações. Essa Lei gerou a necessidade de criação de canais de comunicação entre os municípios e as pessoas interessadas nas suas informações, fossem elas seus habitantes ou não, e os municípios, independentemente do tamanho, precisam obedecer à lei (Brasil, 2011).

Ainda em 2011, o Brasil passou a fazer parte do Open Government Partnership, uma iniciativa que visa promover a ideia do Open Government Data (OGD), ou dados públicos abertos, ao redor do mundo, conforme Breitman et al (2012, tradução nossa). Esse é um movimento existente desde o início do presente século e está baseado no princípio de que a informação pública pertence aos cidadãos e deve estar sempre ao seu dispor. Para isso, é necessário que a mesma esteja disponível de forma acessível, com fácil entendimento e operacional, reduzindo, o quanto se puder, a possível dificuldade de assimilação daqueles que não estão familiarizados com os termos técnicos da contabilidade.

Observa-se, portanto, que desde o início do presente século, transformações significativas vêm ocorrendo e impactando diretamente a gestão pública. Nesse processo, encontra-se a Controladoria com suas informações imprescindíveis e direcionamentos que levam os gestores à efetividade e eficiência. O controle interno destaca-se pelo “controle da eficiência dos resultados gerados por um ente público, comparando os *inputs* como recursos utilizados e os resultados gerados à sociedade (*outputs*)” (ROSA; LUNKES; WOLFF, 2019).

Diante desses entendimentos, a seguinte questão foi formulada: “Como se apresenta a estrutura da Controladoria dos municípios com mais de 50 mil

habitantes dos Estados do Maranhão, Piauí e Sergipe a partir das informações apresentadas nos seus *Sites* e portais de transparência?”. Para responder a pergunta, serão analisadas as macrofunções e funções executadas nas prefeituras citadas, com base nas propostas apresentadas na Literatura.

1.2 JUSTIFICATIVA

Promover a integridade vai além de simplesmente evitar a corrupção. Essa medida diz respeito à utilização adequada de fundos, recursos, bens e poderes, o que impacta diretamente os resultados da administração pública. Além disso, quando bem empregada, a integridade favorece diversos aspectos da implementação de políticas públicas, como sua efetividade, eficiência e eficácia. (BLIACHERINE; BRAGA; RIBEIRO, 2019)

Clason (2017), na sua obra intitulada “O Homem Mais Rico da Babilônia”, fornece a seguinte expressão: “É melhor uma pequena cautela do que um grande remorso”. No contexto do livro, o autor destaca a importância de saber utilizar bem o recurso que se tem em mãos. Em relação ao presente trabalho, quando se fala de gestão de recursos públicos, urge a necessidade de lhes dar a devida e inquestionável finalidade. Para isso, é preciso que existam direcionamentos e monitoramento bem estabelecidos no dia a dia das organizações.

Nesse sentido, ao observar o contexto brasileiro, nota-se que, ao longo dos anos, medidas de controle e direcionamentos eficientes e eficazes têm sido estudadas, elaboradas, divulgadas e exigidas, como forma de garantir à sociedade e aos seus governantes as condições necessárias de vivenciarem governos mais simétricos e colaborativos.

Segundo dados do IBGE atualizados em 2023, o Brasil tem, ao todo, 5.568 municípios, além do Distrito Estadual de Fernando de Noronha e do Distrito Federal (IRIB, 2023). Desses, cerca de 32,22% estão localizados na Região Nordeste, totalizando 1794 municípios nordestinos. Dentre esses municípios, 34, localizados nos Estados do Maranhão, Piauí e Sergipe, e com população acima de 50 mil habitantes, terão alguns dados coletados, como parte do conjunto de pesquisas coordenadas pelo Prof. Dr. Jeronymo José Libonati.

Escolheu-se municípios com população acima de 50 mil habitantes porque favorece uma amostra razoável, devido à porcentagem de habitantes que esses municípios, quando somados, têm em relação ao Estado, além de que as regras de divulgação de relatórios e dados, conforme a LRF E LAI, que podem ser de interesse para a população, são mais rígidas quando se trata de municípios com mais de 50 mil habitantes.

1.2.1 Breve Contextualização dos Estados do Maranhão, Piauí e Sergipe

O Maranhão é um dos estados do Nordeste e possui uma área de 329.651,496 KM², segundo dados do IBGE (2022), e seu Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é de 0,676, (IBGE, 2021). Neste ano de 2024, o governo do Estado está sob o comando de Carlos Brandão. A economia do referido Estado tem como principais atividades: Serviços, Indústria, Agropecuária e Turismo e Pesca.

Esse Estado tem, no total, 217 municípios e conta com uma população de 6.776.699 habitantes, conforme dados do IBGE (2022). Desses municípios, 22 têm acima de 50 mil habitantes e, juntos, apresentam uma população de aproximadamente 3.272.124 pessoas, o que representa cerca de 48,30% do total da população do referido Estado.

Outro Estado nordestino presente neste estudo é o Piauí, que conta com uma extensão territorial de aproximadamente 251.755,471 km² (IBGE, 2022) e apresenta um Índice de Desenvolvimento Econômico de 0,69, conforme IBGE (2021).

Em 2023, o Governo do Estado divulgou os dados fornecidos pelo IBGE juntamente com a Secretaria de Planejamento (Seplan) referentes ao Produto Interno Bruto (PIB) do Piauí no ano de 2021, sendo este de R\$ R\$ 64.028 milhões, apresentando o maior crescimento acumulado do Nordeste na série histórica. Quanto aos setores da economia, a liderança segue sendo da área de Serviços, merecendo destaque também os empreendimentos de energias renováveis, agropecuária e indústria.

O referido Estado possui 224 municípios. Destes, 5 têm a população acima de 50 mil habitantes, totalizando 1.239.123 pessoas. Quando comparada à

população total do Estado, que é de 3.271.199, observa-se que a amostra escolhida representa, aproximadamente, 37,9% da sua população geral.

Quanto à Sergipe, esse é um dos nove estados localizados na região Nordeste do Brasil, possuindo uma área total de 21.938,184 km² e 75 municípios e o Índice de Desenvolvimento Econômico da região é de 0,702, segundo dados do IBGE (2021).

Anteriormente à sua emancipação, o referido estado pertencia à Bahia. Àquela época, sua principal base econômica era o açúcar, mas hoje a economia gira com o setor de agropecuária, indústria e serviços, apresentando o PIB de 2021 em R\$ 51.861 milhões. O Estado de Sergipe possui 75 municípios e 2.210.004 habitantes, sendo 7 os municípios acima de 50 mil habitantes, que, juntos, apresentam uma população de 1.211.700 ou 54,82% da população total de Sergipe.

Haja vista a grandiosidade no número dos municípios, mesmo da parcela reduzida que será analisada no presente trabalho, observa-se como é importante que a administração dos recursos sirva aos fins para os quais foi estabelecida e isso precisa estar em maior conformidade possível nas organizações ao longo do território brasileiro. No caso da administração pública, assunto deste trabalho, os recursos destinados para esse fim precisam ser utilizados de maneira desprovida de manipulações e de acordo com as demandas da população.

Posto isso, torna-se clara a relevância deste estudo: Observar como está a realidade da controladoria dos municípios que serão analisados, se dentro dos padrões previstos na literatura. Visa-se, com o resultado desta pesquisa, oferecer informações oportunas para as partes interessadas no tema, além de, se necessário for, colaborar com as necessidades de ajustes pendentes acerca da Controladoria dos municípios analisados.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O presente trabalho tem como objetivo geral verificar o nível de atendimento das prefeituras dos municípios com mais de 50 mil habitantes dos Estados do Maranhão, Piauí e Sergipe quanto ao exercício das funções e macrofunções da Controladoria.

1.3.2 Objetivos Específicos

- 1) Observar como a literatura aborda a controladoria e seu papel no contexto do setor público;
- 2) Identificar e analisar a estrutura da Controladoria nas respectivas prefeituras dos municípios selecionados;
- 3) Reconhecer e apresentar as macrofunções e funções da controladoria descritas na literatura como base para este estudo;
- 4) Confrontar se a estrutura da Controladoria dos municípios analisados correspondem àquela abordada na literatura;
- 5) Observar e expor quais municípios mais se aproximam e compreendem as atribuições da Controladoria abordadas na literatura e legislações que versam sobre o tema.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

“ A Contabilidade é a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade” (CFC, 2009, p. 27). Posto isso, entende-se por que a Contabilidade não pode ser vista e defendida como uma ciência cujo surgimento é recente, uma vez que, desde muito tempo atrás, o homem se viu na necessidade de obter informações acerca do seu negócio ou de outros que o interessassem.

Rocha (2016) afirma que o surgimento e desenvolvimento da Contabilidade se deu em consonância à história do homem, devido às necessidades de registros de informações, fossem elas acerca dos bens familiares, do rebanho ou do comércio. Sendo assim, a contabilidade experimentou várias evoluções ao longo da sua história, uma vez que o homem e a sociedade também evoluíram (MEIRELLES JÚNIOR, 2016). Esse fato revela o possível porquê de não se ter acesso a todas experiências e informações obtidas e promovidas pela contabilidade ao longo do tempo: muitas podem não ter sido registradas e se foram juntamente com aqueles que as detinham.

A evolução da contabilidade é comumente dividida em períodos, de acordo com os achados acerca da sua utilização. Melis (1950, p.3) afirma que “desde que o homem se preocupou com o amanhã, preocupou-se, também, em fazer contas”. Essa afirmação também encontra respaldos em registros bíblicos, como está escrito no livro de Lucas, Capítulo 16 e versículos de 1 a 7, que trata acerca do administrador que enganou ao seu senhor ao distorcer os registros da importância que esse deveria receber dos seus devedores. Ou seja, desde as mais remotas civilizações, a contabilidade está inserida no meio social.

À medida que o mundo das negociações crescia, os serviços referentes à contabilidade também precisavam se expandir e essa, tal qual conhecida hoje, difere-se bruscamente daquela exercida nos tempos mais remotos. O avanço comercial e tecnológico encaminhou as ciências contábeis para um patamar mais

abrangente, valendo-se, cada vez mais, do que é relevante, tempestivo, verificável e compreensível para aqueles que dela fazem uso diariamente.

É fato que muitos autores de assuntos inerentes às Ciências Contábeis diferenciam-se entre si quanto às suas definições acerca do que é contabilidade. Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006), por exemplo, ela está destinada a prover informações para seus usuários a partir de ferramentas, como demonstrações e análises, referentes à entidade, e, para Pereira *et al* (2023, p.4) “A contabilidade é uma ciência informacional e seus interesses estão pautados em transmitir transparência de gestão diante dos fatos contábeis, dado que esta é a sua função precípua.”

Na evolução da história do Brasil, várias realidades já foram vistas e vivenciadas, sendo elas no campo econômico, político ou social. Estes diferentes contextos direcionaram o Brasil para à sua realidade atual e assim também funcionou com a contabilidade. Ao longo do tempo a referida ciência foi tanto na esfera privada quanto na pública. Essas, em termos breves, diferenciam-se entre si da seguinte forma: “Enquanto na área privada pode-se fazer tudo que a lei não proíbe, na pública permite-se realizar somente aquilo que a lei determina.” (MEIRELLES, 2000).

Enquanto a contabilidade privada se ocupa de conquistar o lucro, seja ele financeiro ou econômico, à contabilidade pública cabe, independente se haverá resultados econômicos ou financeiros, ocupar-se dos objetivos sociais pretendidos, conforme Andrade (2017). Essa última, como seu nome já diz, está endereçada a tratar assuntos de ordem de administração pública, provendo informações “para o exercício do controle e da análise dos fatos de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e gerencial” (CFC, 2009, p. 27), munindo os gestores com informações relevantes para boas tomadas de decisões, haja vista o objeto desse tipo de contabilidade: o patrimônio público.

O CFC nº 1.129 de 21 de novembro de 2008 descreve Patrimônio Público como:

“O conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pela entidade do setor público, que seja portador ou representante de um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos.” (CFC, 2008)

O processo de globalização e as suas consequências, como a chegada de empresas multinacionais norte-americanas no Brasil, a partir de 1960, segundo Silva (2022), transformou a dinâmica simples até então existente, uma vez que era “preciso prover aos administradores das organizações as informações que eles necessitavam para alcançar seus objetivos” (SILVA et al, 2019). Diante disso, é notável a necessidade de um direcionamento mais eficiente e eficaz e, para Mosimann (1999), é uma das funções elementares da Controladoria auxiliar no processo decisório fornecendo informações, assim como fornecer direcionamentos eficientes.

Compreende-se, portanto, a importância da controladoria, uma vez que ela permite a avaliação e o desempenho da organização em questão como um todo, pois “se apresenta como uma forma evoluída de fazer contabilidade, utilizando toda a base conceitual contábil e interagindo com outras áreas do conhecimento” (Meira *et al*, 2002).

Muitos autores retratam a controladoria de forma distinta entre si, não possuindo essa uma conceituação unânime. Segundo Borinelli (2006), a controladoria pode ser definida como: conceitual, organizacional e procedimental, no sentido de que essa é um conjunto de conhecimentos, como parte do sistema organizacional da empresa e como guia das melhores práticas em cada contexto, respectivamente.

Yoshitake (1984, p.40) defende que:

“A Controladoria é um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho.”

Sob o aspecto de unidade administrativa, Villas Boas (2000, p.61) afirma que:

“Um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções relacionadas com o Planejamento Estratégico, Tático e Operacional, o Orçamento Empresarial e o Sistema de Custos para avaliação e controle das operações e dos produtos, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial.”

Quanto ao profissional responsável pela área, lhe é atribuído o título de “*controller*”. Esse nome tem origem em países de língua inglesa, como Estados Unidos e Inglaterra, e sua função era fazer o controle ou verificação de contas. Atualmente, percebe-se a necessidade desse profissional em empresas de vários portes e com uma maior estrutura de habilidades e competências, conforme Duque (2011).

No que se refere à posição da Controladoria na estrutura organizacional da entidade, essa é definida como sendo *Staff* ou Linha. De acordo com Fonseca Júnior (2009) a posição de Staff garante à Controladoria e ao Controller a possibilidade de assessorar um determinado departamento, diretoria e a alta administração, mas como Linha, tem as suas ações “voltadas para a operacionalização e tem ação de comando.” (Fonseca Júnior, 2009)

Libonati (2021), em seu escrito sobre Controladoria, apoia-se em Chiavenato (1994, p. 372), que define a função de *staff* como prestação de serviços especializados, sugestões, recomendações, consultoria e outras prestações de serviços, enquanto os “gerentes de linha tornam-se os detentores da hierarquia da organização.”

2.2 A CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

A controladoria, quando voltada e atuante no Setor Público, mostra-se de grande relevância para o administrador público, uma vez que colabora com o “atingimento do ótimo”, expressão utilizada por Slomski (2012, p.15). Nesse sentido, as entidades que usufruem da Controladoria têm melhoria no seu desempenho, devido às contribuições obtidas, como a “antecipação e resolução tempestiva de problemas” (SUZART; MARCELINO; ROCHA; 2011, p. 44).

Em seu conceito mais amplo, a administração se encarrega de planejar e garantir que os objetivos traçados sejam alcançados. Quando se trata de administração pública,

Moraes (2003, p. 242) afirma que:

“Pode ser definida objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e

subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado. “

E, para isso, existem leis e regulamentos que direcionam o gestor ou administrador público para o sucesso da sua missão, devendo ser guiado pelos princípios expressos da administração pública, que são a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, além de outros, como a razoabilidade e boa fé, de acordo com o Art. 37 da Constituição Federal de 1988.

Quanto à necessidade de Controle na gestão pública, o Art. 70 da Constituição Federal Brasileira defende que:

Art. 70. “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. “ (Brasil, 1988)

Foi a partir da Constituição Federal de 1988 que o tema Controle Interno passou a ser mais observado. À “medida em que a própria constituição Brasileira deu maior liberdade pela descentralização de recursos públicos aos municípios.” (RÔLLO, 2011). Diante disso, o tema acabou sendo incluído, também, como matéria acadêmica (Rosa; Lunkes; Wolff; 2019). Diante de tamanha importância, alguns conceitos acerca do tema passaram a ser expostos, estudados e bastante utilizados.

Controle Interno é “o conjunto de normas, técnicas e instrumentos utilizados pelos gestores para assegurar que as ações de órgãos ou unidades sob a sua responsabilidade ocorram de acordo com o planejado” (RÔLLO, 2011), enquanto Coelho (2019) diz que é uma entidade cuja missão constitucional é supervisionar e avaliar as ações dos servidores públicos que atuam na área de poder à qual ela mesma está administrativamente vinculada.

2.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

2.3.1 Macrofunções da Controladoria Governamental

Embora os benefícios de contar com a unidade da controladoria dentro da entidade sejam notórios, definir as suas funções parece não seguir com a mesma facilidade, mas isso não impede de reconhecer que existe um grupo de funções típicas ou comuns às entidades de maneira geral (Suzart; Marcelino; Rocha; 2011, p.46).

Meller, Lopes e Lunkes (2014), ainda sobre as variadas funções existentes, defendem que isso ocorreu devido ao modo como surgiu a Controladoria, que por ter se dado pelo caminho inverso (primeiro a prática, depois teoria nos estudos acadêmicos) culminou na falta de estabelecimento de um padrão único referente às atribuições e responsabilidades concernentes à área.

Libonati (2023, p.15) afirma que as funções de Controladoria no contexto das entidades públicas tem a ver com o tamanho de cada uma delas, ou seja, quando se fala de entidades pequenas, nas quais não se tem um grande número de gestores, caberá ao *Controller* atuar cumprindo uma grande lista de funções. Contudo, quando se trata de entidades maiores, as funções apresentam-se mais e melhores organizadas, a exemplo da Auditoria, Correição, Ouvidoria, Transparência e Avaliação de desempenho (sendo esta última uma contribuição do próprio autor para o *rol* de funções da Controladoria).

Já que está sendo falado sobre ela, Libonati (2022) defende a avaliação de desempenho como sendo crucial dentro da controladoria, devido à estruturação de indicadores de desempenho e monitoramento dos resultados esperados e obtidos, além de, dentre outras coisas, utilizar-se, quando necessário, de ações corretivas.

A ouvidoria dá ao cidadão comum o poder de demonstrar a sua liberdade de expressão, participando de assuntos relacionados à esfera pública através de denúncias, sugestões, elogios, colaborando com para a prestação correta do serviço do governo, que deve trabalhar em prol do bem-estar da população. (Ferraz; Lobo; Miranda; 2021, p. 302-303)

A Transparência no controle interno é ferramenta essencial contra a corrupção que pode existir no setor público, uma vez que fornece ao cidadão uma maior proximidade à administração pública com base na divulgação de informações claras e compreensíveis, capacitando a sociedade para uma participação mais efetiva, fortalecendo o controle social. (Ferraz; Lobo; Miranda; 2021, p. 471-473)

A auditoria interna é um trabalho sistemático de revisão e avaliação dos controles internos, geralmente realizado por um departamento especializado (Rôllo, 2011). O tema também é analisado por Ferraz, Lobo e Miranda (2021, p. 480-483), que definem auditoria como um processo estruturado de exame e avaliação das atividades, cuja finalidade é assegurar a conformidade com as normas e regulamentos vigentes e a eficiência e a eficácia dos processos.

A correição diz respeito à observância, verificação e busca da garantia de que as normas e regulamentos estão sendo corretamente aplicados, analisando-se as denúncias obtidas e instaurando as devidas correções, direcionando aos envolvidos nas possíveis práticas ilegais as cabíveis sanções, buscando a melhoria dos processos administrativos (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 484-485).

Abaixo, no quadro 1, estão as classificações das macrofunções da Controladoria Governamental.

Quadro 1 - Macrofunções da Controladoria Governamental (continua)

Macrofunções	Funções
Auditoria	● Implementar e melhorar o Sistema de Controle Interno; ● Assegurar mecanismos de controle do patrimônio da Entidade; ● Conduzir auditorias nas unidades pertencentes à entidade pública, conforme definido em um plano de auditoria ou por demandas eventuais; ● Contribuir nos direcionamentos e distribuição das obrigações em cargos relacionados a processos decisivos; ● Coordenar a demonstração do uso dos recursos públicos na entidade.
Avaliação de Desempenho	● Estabelecer uma estrutura para avaliar e monitorar o desempenho (gestores) e os resultados (programas, projetos, atividades, ações, etc.); ● Coordenar o planejamento e controle das unidades; ● Tornar padronizados os procedimentos de mensuração; ● Observar, analisar e sugerir ações corretivas; ● Desenvolver e coordenar a Gestão de Riscos; ● Dar apoio aos estudos especiais de outros setores da entidade.

Quadro 1 - Macrofunções da Controladoria Governamental (conclusão)

Macrofunções	Funções
Correição	• Promover os procedimentos de combate à corrupção; • Monitorar a adesão aos Códigos de Ética e de Conduta; • Iniciar procedimentos para investigar possíveis danos ao erário público; • Assegurar a conformidade com os procedimentos internos e legais.
Ouvidoria	• Estimular a participação pública através dos canais de comunicação; • Verificar o retorno de informações necessárias às demandas demonstradas pela população, prezando pela tempestividade; e • Divulgar orientações e procedimentos para o relacionamento com os cidadãos que apresentam sugestões, reclamações e denúncias.
Transparência	• Implementar uma estrutura de informações e comunicação que oriente o processo de tomada de decisão e incentive o controle social; • Informar e comunicar aos órgãos de controle externo (CGU, TCE, TCU, etc.); • Estruturar métodos de comunicação entre as unidades e outros gestores; • Atender às solicitações previstas na Lei de Acesso à Informação (LAI) e analisar informações voluntárias.

Fonte: Adaptado de Braga e Ribeiro (2019, p. 34-36), Libonati (2023, p. 16-17) e Pereira et al. (2023, p. 5-6).

2.3.2 Funções da Controladoria Governamental

Agora, de posse das informações acerca das macrofunções, torna-se concebível entender e apresentar as funções da controladoria.

Percebe-se, nos mais diversos campos da ciência, a presença da palavra “função”. Dessa forma, seu conceito não é unívoco, mas, conforme expõe Miano (2019), juiz de Direito do Estado de São Paulo, ao citar Leibniz, filósofo e matemático alemão, funções podem ser definidas como “linhas diversas que têm um ponto em comum”. Nesse caso, para este presente trabalho, o ponto comum é a Controladoria.

Nesse sentido, as macrofunções se apresentam como objetivos mais abrangentes, enquanto as funções como atividades necessárias para o alcance delas.

As funções da Controladoria e suas respectivas atividades podem ser observadas no quadro 2, logo abaixo, composto pelas considerações de Pereira *et al* (p. 8-9) e outros autores a respeito do tema.

Quadro 2 - Funções da Controladoria e suas respectivas atividades

Funções	Atividades
Contábil	Gerenciar a contabilidade do ente federado; Elaborar e manter atualizado o plano de contas do ente federado; Acompanhar e fiscalizar a gestão contábil do ente federado. Análise das demonstrações contábeis.
Gerencial-Estratégica	Criação de condições para a realização do controle através do acompanhamento dos planos e decisões tomadas; Propor medidas de racionalização do uso dos recursos públicos. Avaliar resultados de planos, orçamentos e programas públicos; Acompanhar e fiscalizar a gestão administrativa e operacional;
Sistema de Custos	Fornecer e interpretar dados; Estimular a implantação do sistema de custos pelos gestores públicos, objetivando a minimização da assimetria informacional do Estado para com a sociedade.
Tributária	Vistoriar a arrecadação e a despesa do ente municipal Controle e gestão de tributos
Controle Interno	Dar auxílio aos órgãos de controle externo; Zelar pela observância dos princípios da administração pública; Planejar, coordenar e executar as funções de ouvidoria e corregedoria;
Controle de Riscos	Avaliar a execução dos contratos de gestão. Prevenir e combater a corrupção.
Proteção e Controle dos Ativos	Acompanhar e fiscalizar a gestão patrimonial Analisar, selecionar, contratar e controlar seguros para os bens
Sistema de Informações	Aperfeiçoar os sistemas de planejamento e programação financeira; Integração do sistema de controle ao sistema geral de informações; Auxiliar na tomada de decisão;
Controle Operacional	Acompanhar os prazos de atendimento de pedidos junto a fornecedores. Monitoramento e controle do volume de vendas; Monitoramento da gestão da qualidade do atendimento;

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006, p. 135-139), Libonati (2022), Sá e Callado (2021, p. 30-32), Slomski (2012, p. 130-133), e Pereira *et al.* (2023, p. 8-9)

3. PROCEDER METODOLÓGICO

Este trabalho classifica-se como pesquisa exploratória com coleta de dados secundários, visto que está baseado em dados coletados e informações publicadas (Legislações, Normativos e outros documentos) e disponíveis, principalmente, nos sites e portais de transparência referentes à cada município, como também por meio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Senado Federal, entre outros, com a finalidade de tornar o trabalho mais embasado e consistente, considerando-se a confiabilidade, disponibilidade, relevância e baixo custo na coleta das informações necessárias.

Sua finalidade é analisar a estrutura e desempenho das funções da Controladoria dos municípios com mais de 50 mil habitantes dos Estados do Maranhão, Piauí e Sergipe, condição que oferece um total de 34 municípios para serem submetidos à presente pesquisa.

A estrutura utilizada para realizar a coleta de dados e suas análises teve como base o estudo “Funções de Controladoria: uma análise das capitais dos Estados Brasileiros conforme Portal da Transparência” (Pereira *et al*, 2023). Embora essa tenha dado destaque às capitais brasileiras, foi possível utilizá-la devido também ao seu enfoque na Controladoria e suas respectivas funções.

A tabela 1, logo a seguir, apresenta o número de habitantes de cada município analisado e seu respectivo número de habitantes.

Tabela 1 - Municípios do Maranhão, Piauí e Sergipe analisados, seu respectivo número de habitantes

Nº	Estado	Município	Nº de habitantes	IDHM
1	MA	São Luís	1.037.775	0,768
2	MA	Imperatriz	273.110	0,731
3	MA	São José do Ribamar	244.579	0,708
4	MA	Timon	174.579	0,649
5	MA	Caxias	156.970	0,624
6	MA	Paço do Lumiar	145.643	0,724
7	MA	Codó	114.269	0,595

Tabela 1 - Municípios do Maranhão, Piauí e Sergipe analisados, seu número de habitantes

Nº	Estado	Município	Nº de habitantes	IDHM
8	MA	Açailândia	106.550	0,672
9	MA	Bacabal	103.711	0,651
10	MA	Balsas	101.616	0,687
11	MA	Santa Inês	85.014	0,674
12	MA	Pinheiro	85.010	0,637
13	MA	Barra do Corda	84.532	0,606
14	MA	Chapadinha	81.386	0,604
15	MA	Grajaú	73.872	0,609
16	MA	Barreirinhas	65.583	0,57
17	MA	Itapecuru-Mirim	60.419	0,599
18	MA	Coroatá	59.566	0,576
19	MA	Santa Luzia	57.635	0,55
20	MA	Buritcupu	55.507	0,556
21	MA	Tutóia	53.356	0,561
22	MA	Viana	51.442	0,618
23	PI	Teresina	866.300	0,751
24	PI	Parnaíba	162.159	0,687
25	PI	Picos	83.090	0,698
26	PI	Piripiri	65.538	0,635
27	PI	Floriano	62.036	0,700
28	SE	Aracajú	602.757	0,770
29	SE	Nossa Sr ^a do Socorro	192.330	0,664
30	SE	Itabaiana	103.440	0,642
31	SE	Lagarto	101.579	0,625
32	SE	São Cristóvão	95.612	0,662
33	SE	Estância	65.078	0,647
34	SE	Tobias Barreto	50.905	0,557

Fonte: Adaptado de IBGE (2024).

3.1 DA COLETA DE DADOS

Para a obtenção dos dados que serão expostos na próxima seção, foram efetuadas buscas nos *sites* e portais de transparência. As principais dificuldades enfrentadas, em muitos casos, foi a difícil localização das informações pretendidas ou a falta delas, sendo necessário analisar as leis dos municípios, quando disponíveis. Além disso, o *site* de algumas prefeituras não estava no ar no primeiro acesso, o que demandou uma segunda tentativa em alguns casos.

Nesse ponto, é válido expor que, paralelamente às pesquisas principais, às quais se destinou este trabalho, fez-se outras análises com a intenção de entender como as prefeituras têm disponibilizado suas informações aos moradores dos municípios ou às pessoas interessadas nas informações acerca da gestão municipal.

Para tanto, procurou-se saber se todos os *sites* acessados dispunham do menu de acessibilidade, uma vez que esse é um direito destinado às pessoas com deficiência, com a finalidade de garantir o acesso para todos, de forma igualitária, às informações pretendidas, conforme Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência, Lei nº 13.146/2015. Dessa forma, nota-se que a inclusão, nesta feita a partir do menu acessibilidade, precisa ser uma pauta presente na idealização e construção dos sites.

Embora todas as prefeituras dispusessem dessa ferramenta, elas se diferenciavam entre si pelo grau de facilidade com a qual era encontrada na interface do *site* de cada prefeitura analisada. Por exemplo, no momento da pesquisa, no *site* de Teresina, capital do Piauí, o menu de acessibilidade não foi encontrado na sua página inicial, mas no portal de transparência, assim como ocorreu também em Parnaíba (PI), pontos que tornam mais difícil o acesso à informação para aqueles que precisam dessa referida ferramenta.

Outro ponto relevante que também precisa ser exposto nesta seção é que a partir do dia 06 de julho, devido a Lei 9504/1997, que trata das eleições e da publicidade institucional, buscando impedir que sejam feitos conteúdos publicitários promovendo candidatos à prefeitura, alguns sites das prefeituras analisadas passaram a funcionar de maneira simplificada, com menos dados aparentes, demandando mais tempo na busca pelas informações necessárias, como ocorreu no site da prefeitura de Piripiri-PI.

4. ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Para uma melhor visualização dos dados e informações obtidas, foram elaborados quadros e tabelas.

O Quadro 3 apresenta as primeiras informações coletadas correspondentes à Controladoria nos municípios analisados. Para tanto, apresenta-se o município, seu número de habitantes, a existência ou inexistência do setor formal de controladoria, sua denominação e, finalmente, sua posição de staff ou linha.

Quadro 3 - Classificação da Controladoria dentro da estrutura do município (continua)

N	Estado	Município	Setor Formal de Controladoria	Denominação	Linha/Staff
1	MA	São Luís	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
2	MA	Imperatriz	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
3	MA	São José do Ribamar	Sim	Controladoria-Geral do Município	Staff
4	MA	Timon	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
5	MA	Caxias	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
6	MA	Paço do Lumiar	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
7	MA	Codó	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
8	MA	Açailândia	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
9	MA	Bacabal	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
10	MA	Balsas	Sim	Controladoria do Município	Linha
11	MA	Santa Inês	Sim	Controladoria do Município	Linha

Quadro 3 - Classificação da Controladoria dentro da estrutura do município (continua)

N	Estado	Município	Setor Formal de Controladoria	Denominação	Linha/Staff
12	MA	Pinheiro	Sim	Controladoria-Geral do Município	Staff
13	MA	Barra do Corda	Sim	Unidade de Controle Interno	Staff
14	MA	Chapadinha	Não encontrado	Não encontrado	Não encontrado/
15	MA	Grajaú	Sim	Contadoria Geral do Município	Staff
16	MA	Barreirinhas	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
17	MA	Itapecuru-Mirim	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
18	MA	Coroatá	Sim	Controladoria-Geral do Município	Staff
19	MA	Santa Luzia	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
20	MA	Buritcupu	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
21	MA	Tutóia	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
22	MA	Viana	Sim	Controladoria-Geral do Município	Staff
23	PI	Teresina	Não encontrado	Não encontrado	Não encontrado
24	PI	Parnaíba	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
25	PI	Picos	Sim	Controladoria-Geral do Município	Staff
26	PI	Piripiri	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
27	PI	Floriano	Sim	Controladoria-Geral do Município	Staff
28	SE	Aracajú	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
29	SE	Nossa Srª do Socorro	Sim	Secretaria Especial de Controle Interno	Linha
30	SE	Itabaiana	Sim	Controladoria Geral	Staff
31	SE	Lagarto	Sim	Controladoria-Geral do Município	Staff

Quadro 3 - Classificação da Controladoria dentro da estrutura do município (conclusão)

N	Estado	Município	Setor Formal de Controladoria	Denominação	Linha/Staff
32	SE	São Cristóvão	Sim	Controladoria-Geral do Município	Linha
33	SE	Estância	Sim	Controladoria Geral do Município	Linha
34	SE	Tobias Barreto	Sim	Secretaria de Controle Interno	Staff

Fonte: Dados da pesquisa (2024)

Percebe-se, por meio do quadro 3, logo acima, que, dos 34 municípios analisados, 2 deles não apresentam no seu *site* ou no portal de transparência um setor formal de controladoria. Esse número representa, aproximadamente, 0,06% do total dos municípios analisados neste trabalho.

Neste momento, é válido expor que, porque as informações não foram encontradas por vias antes já informadas nesses 2 municípios mencionados, foi preciso entrar em contato por meio da ouvidoria ou *e-mail* eletrônico, obtendo, por conseguinte, a informação de que os dados desejados seriam enviados via *e-mail* ou telefone celular, o que não ocorreu até o presente momento.

Também foram observados alguns municípios que tinham na sua Lei a criação de um setor formal de Controladoria, contudo, este não foi localizado no organograma ou lista de secretarias e órgãos da prefeitura. Bacabal é um exemplo de município que tem, na Lei, a criação da Controladoria, mas não a apresenta no seu *site*. É a lei municipal Nº 1210/2013, de 03 de Setembro de 2013, que trata do tema no município citado.

No *site* da prefeitura de Chapadinha, também pertencente ao Maranhão, não foi possível localizar informações relacionadas à existência ou inexistência de órgão de Controladoria na gestão municipal. Além de não ter sido encontrado o organograma da prefeitura, não foi encontrado nenhuma lei, dentro do próprio *site* ou portal de transparência da prefeitura, que sinalizasse a existência do órgão.

Quanto a Barra do Corda, município também de Maranhão, embora sua localização não tenha sido possível dentro do próprio *site*, a Controladoria recebe o nome de “Unidade de Controle Interno” e tem sua atuação descrita na sua Lei Orgânica Municipal ao citar o Art. 74 da Constituição Federal de 1988, dizendo:

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

- I- avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município;
- II- comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidade da Administração Municipal, bem como da aplicação de recursos públicos municipais por entidade 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;”
(Brasil, 1988)

Quanto ao município de Grajaú - MA, embora também não tenha sido possível encontrar informações referentes à Controladoria diretamente no seu *Site* ou Portal de transparência, o tema é abordado na Lei Nº 305/2017 do município, que, no seu Art. 2º, expõe a criação da “Contadoria Geral do Município” e sua subordinação à Secretaria Municipal de Planejamento, Orçamento e Gestão. Ainda sobre isso, a Controladoria pertencente ao município de Codó tem as suas informações expostas em sua Legislação Municipal, enquanto sobre a prefeitura de Açailândia não foram encontrados as informações pretendidas no site, mas no decreto Nº 005 de 02 de Janeiro de 2020, referente ao município.

Essa observação pode apontar para a existência de *decoupling* ou desvinculação, nesse caso, referente ao que está em Lei nos municípios citados acima não estar expressamente efetivado ou executado nos portais digitais da prefeitura e com fácil acesso para os interessados por essas informações.

Dentre as 3 capitais presentes neste trabalho, que são: São Luís, Sergipe e Teresina, apenas esta última não apresentou setor formal de Controladoria, fato que também já fora apresentado por Pereira *et al.* 2023 no seu artigo que tratou de temática semelhante à deste trabalho. Esse achado transparece uma falta da capital do Estado em relação às macrofunções e funções concernentes ao órgão, deslocando-o da estrutura encontrada em Aracaju (Se) e São Luís (MA). Esse é um fato que gera alerta porque Teresina é a capital de um Estado (PI) e, consequentemente, pode servir de modelo para os demais municípios dessa região.

Diante do exposto, com base nos municípios analisados, percebe-se uma certa uniformidade do pensamento acerca da necessidade da Controladoria Municipal, uma vez que, como se pôde perceber, aproximadamente 94,12% das prefeituras estudadas apresentam a execução da unidade formal de controladoria.

Em paralelo às pesquisas expostas acima, também foram coletadas as

denominações que cada Controladoria recebe dentro de sua respectiva prefeitura. Como exposto anteriormente, 2 municípios não apresentaram nos seus respectivos *sítes* informações acerca da existência do setor formal de controladoria, não sendo possível, portanto, coletar dados mais aprofundados. Contudo, dentre os que apresentaram, a denominação “Controladoria-Geral do Município” representa a maioria, sendo em número de 25, cerca de 73,53 % do total analisado.

No Estado do Maranhão, 4 municípios apresentam denominações diferentes da maioria, como “Contadoria Geral do Município” (Grajaú), “Controladoria do Município” (Balsas e Santa Inês) e “Unidade de Controle Interno” (Barra do Corda). No Estado de Sergipe, apresentou denominação distinta o município de Nossa Senhora do Socorro, que apresenta a nomenclatura “Secretaria Especial de Controle Interno”, Itabaiana com a área denominada “Controladoria Geral” e Tobias Barreto, cuja Controladoria recebeu o nome de “Secretaria de Controle Interno”.

Em contrapartida, dos 5 municípios do Piauí abordados neste trabalho, todos, com exceção de Teresina, que não apresenta a área no seu organograma, são identificados como “Controladoria-Geral do Município”, um exemplo de isomorfismo, ou seja, a repetição de certos padrões dentro das organizações que estão inseridas no mesmo contexto, tornando-as semelhantes, conforme Saldanha *et al* (2018).

O quadro 3 ainda apresenta a classificação da Controladoria em *Staff* ou Linha dentro da organização. Os conceitos escolhidos para guiar essa parte do estudo são os mesmos de Pereira *et al.* (2023) em seu artigo, que se utiliza de Chiavenato (2005) para a posição de Linha, e Bonzanini e Chagas (2003).

Quanto a isso, 21, dos 34 municípios analisados neste trabalho, apresentaram a posição da área de Controladoria dentro da organização como sendo de Linha, representando mais da metade dos *sítes* e portais de transparência analisados, cerca de 61,76% do número total, enquanto 11, dos 34 municípios, se apresentaram como *staff*, o que pode ser traduzido em 32,35%. Os 2 municípios que não expuseram informações a respeito da existência da Controladoria, representam, aproximadamente, 5,9% da amostra geral.

No quadro 4, a seguir, estão expostos os dados quanto à quem a Controladoria analisada é subordinada, se a um chefe/diretor ou gestor máximo, à secretaria ou a um setor. Além disso, observou-se a classificação do organograma na estrutura administrativa, observado se havia ou não autonomia.

Quadro 4 - Classificação da Controladoria quanto à sua subordinação e à posição hierárquica do órgão dentro do organograma municipal (continua)

Estado	Município	A quem está subordinada: Chefe/ diretor/gestor máximo ou a uma secretaria ou setor?	Como se apresenta o organograma da Controladoria?
MA	São Luís	Não encontrado	Não encontrado
MA	Imperatriz	Gestor	Autônomo
MA	São José do Ribamar	Gestor	Autônomo
MA	Timon	Gestor	Autônomo
MA	Caxias	Não encontrado	Não encontrado
MA	Paço do Lumiar	Gestor	Autônomo
MA	Codó	Gestor	Autônomo
MA	Açailândia	Gestor	Autônomo
MA	Bacabal	Gestor	Autônomo
MA	Balsas	Não encontrado	Não encontrado
MA	Santa Inês	Gestor	Autônomo
MA	Pinheiro	Gestor	Autônomo
MA	Barra do Corda	Gestor	Autônomo
MA	Chapadinha	Não encontrado	Não encontrado
MA	Grajaú	Secretaria	Subordinada
MA	Barreirinhas	Gestor	Autônomo
MA	Itapecuru-Mirim	Gestor	Autônomo
MA	Coroatá	Gestor	Autônomo
MA	Santa Luzia	Gestor	Autônomo
MA	Buriticupu	Gestor	Autônomo
MA	Tutóia	Gestor	Autônomo

Quadro 4 - Classificação da Controladoria quanto à sua subordinação e à posição hierárquica do órgão dentro do organograma municipal (conclusão)

Estado	Município	A quem está subordinada: Chefe/ diretor/gestor máximo ou a uma secretaria ou setor?	Como se apresenta o organograma da Controladoria?
MA	Viana	Gestor	Autônomo
PI	Teresina	Não encontrado	Não encontrado
PI	Parnaíba	Gestor	Autônomo
PI	Picos	Gestor	Autônomo
PI	Piripiri	Não encontrado	Não encontrado
PI	Floriano	Gestor	Autônomo
SE	Aracajú	Gestor	Autônomo
SE	Nossa Sr ^a do Socorro	Não encontrado	Não encontrado
SE	Itabaiana	Gestor	Autônomo
SE	Lagarto	Gestor	Autônomo
SE	São Cristóvão	Gestor	Autônomo
SE	Estância	Gestor	Autônomo
SE	Tobias Barreto	Gestor	Autônomo

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Analisando-se o quadro 4, percebe-se que dos 34 *sites* de prefeitura analisados nesta pesquisa, em 7 não foi possível encontrar informações quanto à subordinação da Controladoria e ao seu organograma. Este número está relacionado aos municípios de São Luís-MA, Caxias-MA, Balsas-MA, Chapadinha-MA, Teresina-PI, Piripiri-PI e Nossa Senhora do Socorro-SE e representa aproximadamente 20,58% do total de municípios analisados.

Portanto, aquelas que apresentaram esses dados nos seus respectivos *sites*, representam 79,41% da amostra geral. Desse número, a maioria, ou 26 Controladorias, está subordinada ao gestor máximo municipal. Pereira *et al* (2023) em seu artigo também obteve como um dos resultados a maioria dos municípios analisados vinculados ao gestor municipal.

Quanto ao organograma, sabe-se que a posição hierárquica da Controladoria não tem uma definição unânime na Literatura e cada organização pode aplicá-la e executá-la à sua própria forma. Dentre os municípios analisados, 26 têm a classificação da Controladoria como “autônoma”, mas Grajaú diferencia-se desses por sua classificação como “subordinada”, não apresentando, portanto autonomia administrativa, mas dependência para realização das suas funções.

Ainda sobre esse município, a sua Lei nº 305/2017 cria a “Contadoria Geral do Município” sob subordinação da Secretaria Municipal de Orçamento, Planejamento e Gestão, no entanto, não foi possível localizar a referida área no organograma atual da prefeitura. Ainda assim, escolheu-se expor na tabela acima as informações encontradas, mesmo que apenas na Lei, com a finalidade de demonstrar que o tema já foi, em algum momento, abordado dentro do município.

Considerou-se importante realizar essa pesquisa porque a partir dela é possível entender como se dá e qual o grau de liberdade de atuação da Controladoria em cada prefeitura analisada.

Outros pontos analisados neste trabalho foram as Macrofunções da Controladoria, ou seja, a “orientação dos seus objetivos”, conforme sinaliza Pereira *et al* (2023) sob a perspectiva de Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019, p. 34-36), Libonati (2022, p. 16-17). Dito isso, utilizou-se as seguintes macrofunções: Transparência, Auditoria, Correição. Ouvidoria e Avaliação de Desempenho, conforme apresentado no quadro 5:

Quadro 5 - Macrofunções encontradas no *site* das prefeituras e seus respectivos portais de transparências analisados neste estudo (continua)

Estado	Município	Transparência	Auditoria	Correição	Ouvidoria	Av. de Desempenho
MA	São Luís	x	x	x		x
MA	Imperatriz	x				
MA	São José do Ribamar	Não encontrado				
MA	Timon	x	x			x
MA	Caxias	x	x	x	x	x
MA	Paço do Lumiar	x	x	x	x	x

Quadro 5 - Macrofunções encontradas no *site* das prefeituras e seus respectivos portais de transparências analisados neste estudo (continua)

Estado	Município	Transparência	Auditoria	Correição	Ouvidoria	Av. de Desempenho
MA	Codó	x	x	x		x
MA	Açailândia	x	x	x	x	x
MA	Bacabal	x	x	x	x	x
MA	Balsas	Não encontrado				
MA	Santa Inês	x	x	x		x
MA	Pinheiro	x				
MA	Barra do Corda	x		x		x
MA	Chapadinha	Não encontrado				
MA	Grajaú	Não encontrado				
MA	Barreirinhas	x	x	x	x	x
MA	Itapecuru-Mirim	x	x	x		x
MA	Coroatá	x	x	x		x
MA	Santa Luzia	Não encontrado				
MA	Buriticupu	x	x	x		x
MA	Tutóia	x	x	x		x
MA	Viana	Não encontrado				
PI	Teresina	Não encontrado				
PI	Parnaíba	Não encontrado				
PI	Picos	x	x	x		x
PI	Piripiri	Não encontrado				
PI	Floriano	Não encontrado				
SE	Aracaju	x	x	x	x	
SE	Nossa Sr ^a do Socorro	x	x	x		x
SE	Itabaiana	x	x	x		x
SE	Lagarto	x	x			

Quadro 5 - Macrofunções encontradas no *site* das prefeituras e seus respectivos portais de transparências analisados neste estudo (conclusão)

Estado	Município	Transparência	Auditoria	Correição	Ouvidoria	Av. de Desempenho
SE	São Cristóvão		x		x	x
SE	Estância	x	x	x		x
SE	Tobias Barreto	x	x	x		x

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Como se pode perceber, a macrofunção mais exercida é a de Transparência, sendo contemplada por 23 Controladorias, totalizando aproximadamente 67,64 % do total. Sendo assim, observou-se que apenas 11, ou 32,35%, não aderiram à macrofunção referida. Alguns desses números ocorreram porque não foi possível localizar em alguns *sites* ou portais de transparência esses dados pretendidos. Quando observa-se o resultado obtido por Pereira *et al* (2023) em relação à referida macrofunção, percebe-se que essa é realizada por 74,07% das capitais analisadas.

Ao entender a Transparência como parte fundamental da Controladoria, uma vez que é responsável por tornar o processo de tomada de decisão mais assertivo, organizar a comunicação entre as unidades e os gestores, além de manter de manter os órgãos de controle externo sempre informados, percebe-se como ela se faz necessária para tornar a área mais eficiente e eficaz nos seus propósitos.

Em seguida, apareceu a Auditoria, como a segunda macrofunção mais exercida entre os municípios analisados, sendo essa observada em 21 Controladorias, num total de 61,76%, diferentemente do resultado obtido por Pereira *et al*, pelo qual obteve-se a informação de que a macrofunção mais realizada dentre as capitais foi a Auditoria, representando aproximadamente 92,60% do total das capitais analisadas. Esse ponto proporciona à prefeitura e ao município a existência de um Sistema de Controle Interno, além de favorecer o processo de prestação de contas da entidade.

A avaliação de Desempenho, dentre as Controladorias estudadas, foi a terceira em maior recorrência, representando um total 58,82%, diferentemente do que foi analisado por Pereira *et al* (2023) no seu artigo que contempla as controladorias das Capitais dos Estados Brasileiros, cujo resultado foi de apenas 2 regiões, totalizando aproximadamente 7,41% do total analisada pelo autor.

As demais macrofunções, que são Correição e Ouvidoria, foram observadas numa menor quantidade de Controladorias. A correição é exercida por 19 controladorias, ou 55,88% dos 34 municípios analisados, o que é um ponto alarmante, visto que a correição é responsável por auxiliar no combate à corrupção, uma vez que monitora a execução dos Códigos de Ética e Conduta possibilitando investigações contra possíveis atos ilícitos contra o patrimônio público em nome da administração pública.

Já na pesquisa realizada por Pereira *et al* (2023), observou-se que a correição figura como a quinta macrofunção mais realizada dentre as Controladorias estudadas.

Nesse sentido, um município que conta com a macrofunção Correição no seu quadro de macrofunções exercidas pela Controladoria tem uma menor possibilidade de ver o erário público sendo utilizado de maneira incoerente com aquilo que se espera dos usos dos recursos públicos.

A macrofunção que figura como a menos realizada entre as expostas no quadro 5 é a Ouvidoria, que pôde ser encontrada em apenas 7, ou 20,59% do total de Controladorias estudadas neste trabalho, que foram: Caxias-MA, Paço do Lumiar-MA, Açailândia-MA, Bacabal-MA, Barreirinhas-MA, Aracaju-SE e São Cristóvão-SE. Com isso, entende-se que grande parte das prefeituras analisadas não têm uma boa comunicação com o público externo, além de não tê-lo como participante do contexto da administração pública por meio de denúncias e sugestões da população.

Esse resultado sobre a Ouvidoria apresenta-se diferente do obtido por Pereira *et al* (2023), pois, em sua pesquisa, os autores apresentam a Ouvidoria como a terceira macrofunção mais realizada pelas Controladorias analisadas, representando um total de 70,37% das prefeituras.

Das 3 capitais presentes neste estudo, que são São Luís (MA), Teresina (PI) e Aracaju (SE), apenas São Luís e Aracaju disponibilizaram informações acerca da Controladoria. Teresina, por sua vez, assim como demonstrado desde o primeiro quadro desta seção, não tem em seu *site* ou portal de transparência informações acerca da referida área dentro da Prefeitura do município. A nível de comparação, este último fato também foi exposto por Pereira *et al*. (2023).

Com exceção dos 11 municípios que não disponibilizaram informações sobre as suas macrofunções, percebeu-se que das 34 regiões analisadas, a execução

das 5 macrofunções só foi observada na Controladoria de 5 municípios, que foram Caxias-MA, Paço do Lumiar-MA, Açailândia-MA, Bacabal-MA e Barreirinhas-MA, todos do Estado do Maranhão.

Mais adiante, no quadro 6, estão apresentadas as funções relacionadas às atividades exercidas nas prefeituras analisadas neste trabalho, com a finalidade de entender quais funções podem ser encontradas e executadas em cada município.

Quadro 6 - Funções encontradas no *site* das prefeituras e seus respectivos portais de transparências analisados neste estudo (continua)

Estado	Município	Contábil	Controle operacional	Tributária	Controle interno	Controle de riscos	Sistema de Informações	Sistema de Custos	Gerencial-estratégica	Proteção e Controle de Ativos
MA	São Luís	x			X	X			x	
MA	Imperatriz				x				x	
MA	São José do Ribamar	não encontrado								
MA	Timon	x	x	x	x	x	x		x	x
MA	Caxias	x		x	x	x	x		x	x
MA	Paço do Lumiar		x	x	x	x			x	
MA	Codó	x		x	x	x	x		x	x
MA	Açailândia	x	x	x	x		x		x	x
MA	Bacabal	x		x	x	x	x		x	x
MA	Balsas	não encontrado								
MA	Santa Inês	x			x	x	x			x
MA	Pinheiro	x	x	x	x				x	
MA	Barra do Corda				x	x			x	
MA	Chapadinha	não encontrado								
MA	Grajaú	não encontrado								
MA	Barreirinhas	x		x	x	x	x		x	
MA	Itapecuru-Mirim	x	x	x	x	x	x		x	x
MA	Coroatá	x	x	x	x	x			x	x
MA	Santa Luzia	não encontrado								
MA	Buritcupu				x		x		x	

Quadro 6 - Funções encontradas no *site* das prefeituras e seus respectivos portais de transparências analisados neste estudo (conclusão)

Estado	Município	Contábil	Controle operacional	Tributária	Controle interno	Controle de riscos	Sistema de Informações	Sistema de Custos	Gerencial-estratégica	Proteção e Controle de Ativos
MA	Tutóia				x	x				
MA	Viana	não encontrado								
PI	Teresina	não encontrado								
PI	Parnaíba	não encontrado								
PI	Picos	x		x	x				x	
PI	Piripiri	não encontrado								
PI	Floriano	não encontrado								
SE	Aracajú	x		x	x				x	x
SE	Nossa Sr ^a do Socorro	x		x	x	x	x		x	x
SE	Itabaiana	x		x	x	x	x		x	x
SE	Lagarto	x					x			x
SE	São Cristóvão	x		x	x				x	x
SE	Estância	x		x	x	x	x		x	
SE	Tobias Barreto	x		x	x	x	x	x	x	

Fonte: Dados de pesquisa (2024)

Das 34 prefeituras analisadas, nenhuma exerce, segundo dados obtidos, todas as funções da Controladoria adotadas neste trabalho. Dentre os municípios estudados, a respeito de 10 não foi possível encontrar informações acerca das funções da Controladoria em seus *sites* ou portais de transparência. Também é possível perceber na análise do referido quadro que apenas duas prefeituras, a de Timon-MA e Itapecuru-Mirim - MA, exercem 8 das nove funções.

Depois desses, estão alguns municípios que assinalam 7 funções, sendo eles: Caxias-MA, Codó-MA, Açailândia-MA, Bacabal-MA, Coroatá-MA, Nossa Senhora do Socorro-SE, Itabaiana-SE e Tobias Barreto-SE, sendo este último o único que, segundo dados coletados, exerce a função de Custos, que se refere à análise, avaliação e mensuração dos custos da prefeitura, visando minimizar a assimetria informacional entre o Estado e a sociedade. Estância-SE e Barreirinhas-MA apresentam 6 funções.

Vale ressaltar que dentre os municípios analisados que expuseram informações acerca da Controladoria, todos apresentaram, ao menos, duas funções, como Tutóia-MA e Imperatriz-MA, mas nem um conseguiu abranger as 9 funções, diferentemente do resultado obtido por Pereira *et al* (2023), que encontrou 8 Estados brasileiros cumprindo as nove funções abordadas na literatura.

Analisando o quadro 6, percebe-se que a função mais recorrente foi Controle Interno, sendo exercida por 23 municípios, ou, em termos percentuais, 67,64%. Essa função tem como objetivo a coordenação e a execução da ouvidoria e corregedoria, além de dar o devido auxílio aos órgãos de controle externo enquanto zela pelo correto funcionamento da administração pública.

Já em Pereira *et al* (2023), o primeiro lugar relacionado à função mais exercida é compartilhado por Controle de Riscos e Proteção e Controle de Ativos.

Os dados referentes à essa função não foram encontrados em 11 municípios. Entre esses, estão os 2 que não apresentam informações sobre a existência da Controladoria no quadro de órgãos ou secretarias da Prefeitura, que são Chapadinha e Teresina. Grajaú, como já fora apresentado, embora tenha na Lei Nº 305/2017, no seu Art. 2º, a criação da “Contadoria Geral do Município”, não foi encontrado nos portais digitais informações relacionadas à referida área dentro do organograma da prefeitura.

Além desses, não foi possível encontrar as informações requeridas nas prefeituras de Balsas, São José do Ribamar, Santa Luzia e Viana, no Maranhão,

assim como Parnaíba, Piripiri e Floriano, no Piauí.

A segunda função mais recorrente entre as Controladorias foi a Gerencial-Estratégica, exercida por 21 prefeituras, enquanto no artigo de Pereira *et al* (2023) a segunda função mais recorrente foi Controle Interno.

À Função Gerencial-estratégica compete propor medidas para o uso correto dos recursos públicos, acompanhar os orçamentos e programas públicos e avaliar a gestão administrativa e também operacional, demonstrando ser uma função de grande importância dentro da Controladoria e prefeitura.

Em seguida, as funções mais comuns observadas foram, respectivamente: Contábil, sendo exercida por 19 municípios, Tributária, por 17 municípios, além de Controle de riscos, por 16, seguida de Sistema de Informações (14), Proteção e Controle de Ativos (13), Controle Operacional (6) e, por último, Sistema de Custos (1).

Dentre as capitais dos Estados presentes neste estudo, apenas duas, que são Aracaju-SE e São Luís-MA, apresentaram as funções exercidas pela Controladoria das suas prefeituras. Teresina, como já apresentado, não apresentou informações a respeito da Controladoria, não sendo possível, portanto, obter outros dados mais aprofundados acerca da área.

E, por fim, por meio do quadro 7, apresenta-se quais das controladorias analisadas dispõem de missão declarada (se está exposta em algum local do site ou portal de transparência referente ao município), além de observar a formação ou perfil do *controller*, responsável pela controladoria em questão.

Quadro 7 - Quanto à existência de Missão declarada e o perfil de *Controller* (continua)

Estado	Município	Missão declarada?	Perfil do Controller
MA	São Luís	Sim	Não encontrado
MA	Imperatriz	Sim	Administração de Empresas
MA	São José do Ribamar	Não encontrado	Não encontrado
MA	Timon	Não encontrado	Não encontrado

Quadro 7 - Quanto à existência de Missão declarada e o perfil de *Controller* (continua)

Estado	Município	Missão declarada?	Perfil do Controller
MA	Caxias	Não encontrado	Não encontrado
MA	Paço do Lumiar	Não encontrado	Não encontrado
MA	Codó	Não encontrado	Não encontrado
MA	Açailândia	Sim	Não encontrado
MA	Bacabal	Não encontrado	Não encontrado
MA	Balsas	Sim	Engenharia Agrônoma / Agropecuária
MA	Santa Inês	Não encontrado	Não encontrado
MA	Pinheiro	Não encontrado	Não encontrado
MA	Barra do Corda	Não encontrado	Não encontrado
MA	Chapadinha	Não encontrado	Não encontrado
MA	Grajaú	Não encontrado	Não encontrado
MA	Barreirinhas	Não encontrado	Não encontrado
MA	Itapecuru-Mirim	Não encontrado	Direito
MA	Coroatá	Sim	Não encontrado
MA	Santa Luzia	Não encontrado	Não encontrado
MA	Buritcupu	Não encontrado	Não encontrado
MA	Tutóia	Sim	Direito
MA	Viana	Não encontrado	Não encontrado
PI	Teresina	Não encontrado	Não encontrado
PI	Parnaíba	Não encontrado	Não encontrado
PI	Picos	Não encontrado	Não encontrado
PI	Picos	Não encontrado	Não encontrado
PI	Piripiri	Não encontrado	Não encontrado
PI	Floriano	Não encontrado	Não encontrado
SE	Aracaju	Sim	Ciências Econômicas e Direito
SE	Nossa Srª do Socorro	Não encontrado	Gestão Pública
SE	Itabaiana	Não encontrado	Não encontrado

Quadro 7 - Quanto à existência de Missão declarada e o perfil de *Controller* (conclusão)

Estado	Município	Missão declarada?	Perfil do Controller
SE	Lagarto	Não encontrado	Não encontrado
SE	São Cristóvão	Sim	Contabilidade
SE	Estância	Não encontrado	Não encontrado
SE	Tobias Barreto	Não encontrado	Não encontrado

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Através da coleta de dados apresentados no quadro 7, logo acima, foi possível perceber a deficiência dos *sites* quanto à exibição da Missão da Controladoria, pois essa informação foi encontrada apenas em 8 prefeituras, ou 23.53% do número total de municípios analisados. Desse número, 75% corresponde a municípios do Maranhão, e 25% a Sergipe. Essa defasagem dificulta a percepção e entendimento da população em relação ao motivo ou razão da existência da Controladoria para sua respectiva prefeitura.

Enquanto isso, Pereira *et al* (2023) apresenta que entre as 27 controladorias analisadas, nove não possuem uma missão explícita.

Vale ressaltar que, como visto no quadro 3, os municípios de Teresina (PI) e Chapadinha (MA) não apresentaram em seu *site* informação acerca da existência de uma área formal de Controladoria. Além desses, está Grajaú (MA) que, por apresentar informações bastante reduzidas, também não contribuiu efetivamente com os resultados deste trabalho, não sendo possível, consequentemente, encontrar informações consistentes acerca da missão declarada da Controladoria.

Quanto ao perfil do *Controller*, embora algumas Leis Municipais trouxessem os requisitos necessários para que os profissionais atuassem na Controladoria, não foi possível encontrar no *site* de todas as prefeituras analisadas as informações referentes à formação desse profissional. Essa é uma observação relevante pois saber a formação dos *controllers* favorece o entendimento quanto à compatibilidade do curso superior com as macrofunções e funções requeridas pela Controladoria.

Contudo, dos 34 *sites analisados*, apenas 7, o que representa apenas 20,58% do total, forneceram essa informação, diferentemente do que é encontrado Pereira *et al* (2023), que identificou 20 perfis de *controllers* numa amostra de 27 capitais brasileiras.

Nesta pesquisa, as informações referentes à graduação do *controller* puderam ser encontradas no site das seguintes prefeituras: Imperatriz, Balsas, Itapecuru-mirim, Tutóia, todas essas do Estado do Maranhão, além de Aracaju, Nossa Senhora do Socorro e São Cristóvão, pertencentes à Sergipe.

Dos dados obtidos, foi possível observar que apenas um *controller* apresentou formação em dois cursos superiores, sendo ele pertencente ao município de Aracaju (SE). Os que têm apenas um curso de graduação dividem seus diplomas entre as seguintes áreas: Direito, Ciências Contábeis, Administração de Empresas, Engenharia Agrônoma e Gestão Pública.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observou-se, como exposto nas análises e informações das seções acima, com base nos dados coletados nos *sites* e portais de transparência das prefeituras analisadas, que ainda há uma falta de alguns municípios no que se refere à adequação e exercício da Controladoria.

Essa observação pode ser confirmada, por exemplo, pela falta de informações consistentes nos portais digitais de algumas prefeituras, como Barra do Corda e Grajaú, que, embora apresentem em Lei a criação do setor de Controladoria, não foi possível encontrá-lo no *site* e organograma da prefeitura. Do outro lado mais extremo estão Chapadinha (MA) e Teresina (PI), que não apresentaram a existência de um setor formal de Controladoria.

Outro ponto a ser destacado é que embora a Lei de Acesso à Informação (LAI) afirme e salvasse o direito constitucional de acesso às informações públicas para qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica, na prática, muitos municípios, como esses já citados, ainda não estão totalmente organizados quanto à execução da referida Lei, não sendo totalmente eficientes quanto a um dos principais princípios da LAI, que é o da publicidade.

A dificuldade de implementação e cumprimento efetivo dessa lei pode se dar por diversos fatores, como a resistência quanto à transparência ou até mesmo a falta de capacitação dos servidores responsáveis pela exposição de informações, sejam de forma passiva ou ativa, além da possível falta de estrutura de tecnologia da informação.

Quanto às funções e macrofunções, os Municípios que mais se destacaram em relação ao que está proposto na Literatura foram, respectivamente: Bacabal-MA, que assinalou 12 macrofunções e funções, Açailândia-MA, Barreirinhas-MA, Caxias-MA, Itapecuru-Mirim-MA e Tobias Barreto-SE com a execução de 11 macrofunções e funções, seguidos de Timon-MA, Paço do Lumiar-MA, Codó-MA, Estância-SE e Itabaiana-SE com 10. Esses municípios podem servir como referências de boas práticas (*benchmarking*), para os municípios que necessitam de aprimoramento das suas Controladorias.

No outro extremo, estão São José do Ribamar, Balsas, Chapadinha, Grajaú, Santa Luzia, Viana, Teresina, Parnaíba, Piripiri e Floriano, nos quais não foram

identificadas as macrofunções e funções da Controladoria, em decorrência da falta ou limitação de dados e informações no seu *site* e portal de transparência.

Como pode ser observado no quadro relacionado à missão da Controladoria dos municípios analisados, muitos não têm disponibilizado essa informação, assim como não informam a formação dos seus *controllers*, demonstrando, mais uma vez, uma deficiência de dados, acentuando a falta de transparência e limitação de informações da prefeitura para com a população, o que pode contribuir com a assimetria informacional.

Um resultado importante obtido neste trabalho foi quanto ao município de Teresina, que embora seja a capital do Piauí e possua a maior população do referido Estado, não apresenta em seu *site* ou portal de transparência dados e informações sobre a Controladoria no município. Esse é um fato de alerta, pois, como capital, Teresina pode servir de modelo para outros municípios, como pode ser observado neste trabalho em que outras prefeituras analisadas do Piauí, como Parnaíba e Piripiri, também não foram encontradas informações aprofundadas acerca da Controladoria para a população.

Essa pesquisa limita-se à análise dos documentos disponibilizados nos *sites* das prefeituras e portais de transparência. Assim, é possível que alguma prefeitura possua uma estrutura diferente da identificada nesta pesquisa, porém essas informações não foram divulgadas em seu site.

Propõe-se para futuras pesquisas que a busca pelas informações ultrapassem os *sites* e portais de transparência e alcancem diretamente os gestores e *controllers* de cada município a ser analisado, como forma de obter dados mais consistentes e atualizados acerca da execução das funções e macrofunções da Controladoria, assim como a missão do setor, por exemplo, transpondo, dessa forma, a barreira da limitação informacional observada e apresentada neste presente trabalho.

Recomenda-se, também, atenção quanto à data de buscas de informações nos portais digitais da prefeitura, visto que, a depender do ano e do mês, alguns dados podem ser suprimidos em prol de uma campanha eleitoral mais justa, como prevê a Lei nº 9504 de 1997.

Ademais, espera-se que futuras pesquisas colaborem ainda mais com a construção de uma Controladoria mais funcional e transparente, contribuindo para

uma gestão mais eficiente e eficaz dos recursos públicos, dando-lhes o destino correto.

REFERÊNCIAS

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.

AUDIMA. Menu de acessibilidade digital: o que é e como pode beneficiar sua empresa. <<https://audima.blog/blog/2023/09/15/menu-de-acessibilidade-digital/>> Acesso em: 25 mai. 2024.

BACABAL (MA). Lei municipal 1210/2013. Organiza e disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, cria a Controladoria Geral do Município e dá outras providências. Bacabal: Prefeitura Municipal de Bacabal, 2013. Disponível em: <https://www.bacabal.ma.gov.br/uploads/PDF/2023/11/lei-n-1210-2013-de-549.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2024.

BARBOSA, Antônio José. O Federalismo Brasileiro. 2016. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/jovensenador/home/arquivos/textos-consultoria/o-federalismo-brasileiro>>. Acesso em 29 abr. 2024.

BELANDI, C. IBGE atualiza dados geográficos de estados e municípios brasileiros. Agência IBGE Notícias, 2023. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/36532-ibge-atualiza-dados-geograficos-de-estados-e-municipios-brasileiros>>. Acesso em: 29 abr. 2024.

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

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

BRASIL. [Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.](#) Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991. Brasília, DF [2011]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm> Acesso em: 30 abr. 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: 26 abr. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 29 abr. 2024.

BRASIL. Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015. Institui a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência). Brasília, DF: Presidenta da República [2015]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13146.htm> Acesso em: 28 mai. 2024.

BRASIL. [LEI Nº 9.504, DE 30 DE SETEMBRO DE 1997](#). Estabelece normas para as eleições. Brasília, DF: Vice-presidente da República [1997]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9504.htm>. Acesso em: 15 jun. 2024

BREITMAN, K. et al. Open Government Data in Brazil. Rio de Janeiro: PUC, 2012.

BUBNA, M. R.; OLIVEIRA, Dr. V. L. A importância do Controle Interno na Administração Pública. Escola Superior da PCPR. Curitiba. Disponível em: <https://www.escola.pc.pr.gov.br/sites/espcc/arquivos_restritos/files/documento/2020-05/artigo_14_marcos_roberto_bubna.pdf>. Acesso em 29 abr. 2024.

CLASON, G. S. O homem mais rico da Babilônia. Tradução de Luiz Cavalcanti M. Guerra. 1- ed. - Rio de Janeiro: HarperCollis, 2017.

DUQUE, Celma. O perfil profissional do Controller e as funções de controladoria: um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

FAUSTO, Boris. História do Brasil. 12 ed. São Paulo: USP, 2006.

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

FONSECA JÚNIOR, João Carlos. Um estudo sobre a percepção das fontes de resistência à implantação da estrutura de controladoria: Um estudo multicase em empresas pernambucanas. Recife, 2009.

GADELHA, S.R.B. Introdução ao federalismo e ao federalismo fiscal no Brasil. Brasília: Escola Nacional de Administração pública (ENAP). 2018. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3186>>. Acesso em: 29 abr. 2024

HONORATO, M. História das Câmaras Municipais no Brasil. Câmara Municipal de Quirinópolis, Goiás, 30 set. 2018. Disponível em: <https://www.quirinopolis.go.leg.br/institucional/historia/historia-das-camara-municipais-no-brasil>. Acesso em: 23 abr. 2024.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. PIB. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pcb.php>. Acesso em 09 mai. 2024

IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E., & GELBCKE, E., 2006. Manual de contabilidade das sociedades por ações (Aplicável às demais sociedades). 7. ed. São Paulo: Atlas.
LIBONATI, Jeronymo José. Resumo Sobre Controladoria. Recife, 2022.

IRIB-Instituto de Registro Imobiliário do Brasil. Dados Geográficos estaduais e municipais são atualizados pelo IBGE. Disponível em: <https://www.irib.org.br/noticias/detalhes/dados-geograficos-estaduais-e-municipais-sao-atualizados-pelo-ibge>. Acesso em: 09 mai. 2024.

LIBONATI, Jeronymo José. Material Complementar da Disciplina Controladoria. Recife, 2021.

LOPES, K. C. P. Origem e Evolução da Contabilidade. 1999. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 1999. Disponível em: <<https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/67376>>. Acesso em 23 abr. 2024.

Manual de Contabilidade do Sistema CFC/CRCs/ Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2009.

MEIRA, J. M. et al. Uma abordagem Exploratória Sobre o Perfil dos Órgãos de Controle de Gestão em Empresas Brasileiras Concessionárias de Energia Elétrica. Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC. 2002.

MEIRELLES, H. L. Direito Administrativo Brasileiro. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MEIRELLES JUNIOR, J. C. História da Contabilidade. Rio de Janeiro: Universidade Fluminense. Disponível em: <<http://cienciascontabeisvr.uff.br/historia-da-contabilidade/>> Acesso em: 23 abr. 2024.

MELIS, F. Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica. Bologna: Zuffi, 1950. Disponível em: <https://www.istitutodatinini.it/ebook/blu/melis1/home.htm>. Acesso em: 07 mai. 2024.

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

MIANO, B. M. Breve conceituação de função administrativa. Cadernos Jurídicos, São Paulo, ano 20, nº 47, p. 57-62, Janeiro-Fevereiro/2019.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas, 2003, p. 242.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvia. Controladoria: seu papel na administração de empresas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Novo testamento: BÍBLIA, N. T. Lucas. In: Bíblia Sagrada. Tradução de João Ferreira de Almeida. Edição Revista e Atualizada no Brasil, 3º ed. (Nova Almeida Atualizada). Barueri, SP: Sociedade Bíblica do Brasil, 2017. 1400p.

PELEIAS, I. R. *et al.* Evolução do Ensino da Contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **SciELO**. Revista Contabilidade e Finanças 18, jun. 2007. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rcf/a/xYXTw4XrWb6FJc7HnbFnPkW/#:~:text=Provavelmente%20a%20primeira%20escola%20especializada,%C3%81lvares%20Penteado%2C%20criada%20em%201902>>. Acesso em 23 abr. 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.

PIB do Piauí alcançou R\$ 64 bilhões com crescimento de 6,2% em 2021. G1 PI, Piauí, 17 nov. 2023. Disponível em: <<https://g1.globo.com/pi/piaui/noticia/2023/11/17/pib-do-piaui-alcancou-r-64-bilhoes-com-crescimento-de-62percent-em-2021.ghtml>>. Acesso em 27 abr. 2024.

Procedimentos metodológicos para a elaboração de projetos de pesquisa relacionados a dissertações de mestrado em Ciências Contábeis. SciELO. Revista Contabilidade e Finanças 15, 2004. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rcf/a/GSB4WtMvtKPs7GvFFYHVCS/#:~:text=O%20proceder%20metodo%C3%B3gico%2C%20ou%20abreviadamente,%2C%20qualitativa%2C%20quantitativa%2C%20etc>>. Acesso em: 25 abr. 2024.

ROCHA, L. S. **A contabilidade através dos séculos**. Rio Grande do Sul: Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (URI), 2016.

RÔLLO, M. F. Os Sistemas de Controle Interno na Administração Pública. **Revista Eletrônica do CRCRS**, n. 5. Porto Alegre, Abr. 2011.

SÁ, Célio Beserra de; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. **Funções da controladoria: um estudo realizado em uma rede varejista de supermercados**.

Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco. Osasco, 2021.

SALDANHA, L. R. *et al.* Sistemas de gestão empresarial contribuem para o isomorfismo organizacional? **Gestão e Regionalidade**, v. 34 n. 102 (2018).

SERCORTES. **O que são os entes federativos?** 2019. Disponível em: <<https://sercortes.com.br/o-que-sao-os-entes-federativos/#:~:text=O%20Estado%20brasileiro%20est%C3%A1%20organizado,MEMBROS%2C%20MUNIC%C3%8DPIO%20E%20DISTRITO%20FEDERAL>> Acesso em: 23 abr. 2024.

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

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. Janeiro, 2011.

VILLAS BOAS, Fernando J. A Controladoria: um modelo conceitual integrado. Revista de Contabilidade do CRC-SP. São Paulo, ano IV, n.12, p. 61, Jun. 2000.

YOSHITAKE, M. Manual de Controladoria Financeira. São Paulo: IOB, 1984.