

# **Controladoria no setor público: um estudo teórico-prático no município de Aquiraz-CE**

Controllership in the public sector: a theoretical-practical study in the city of Aquiraz-CE

**Germana Fontenele Daher<sup>1</sup>**  
**Marcus Vinícius Veras Machado<sup>2</sup>**  
**Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante<sup>3</sup>**  
**Vânia Odete Abreu de Miranda<sup>4</sup>**

## **RESUMO**

Os constantes desafios, mudanças e imposições legais vinculados à administração pública, na atualidade, demandam modificações no modo de administrar os recursos públicos. Nesse contexto, as ações de controle sobre as operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial são consideradas, pela legislação vigente e pela literatura, ferramentas consistentes e confiáveis que podem subsidiar os gestores públicos. Este es-

---

1 Especialista em Controladoria, pela Universidade Federal do Ceará. Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Ceará. Tutora Presencial na Universidade Norte do Paraná. E-mail: germanadaher@yahoo.com.br.

2 PhD em Higher Education (Área de Organização e Administração), pela University of Arizona/USA. Mestre em Administração Financeira, pela Universidade Federal da Paraíba. Professor Associado da Universidade Federal do Ceará. E-mail: marcus@acep.org.br.

3 Mestre em Economia do Setor Público, pela Universidade Federal do Ceará. Especialista em Controladoria Governamental, pela Universidade Federal do Ceará. Professora da Universidade Federal do Ceará. E-mail: nirleide@yahoo.com.br.

4 Mestre em Administração e Controladoria, pela Universidade Federal do Ceará. Especialista em Controladoria, pela Universidade Federal do Ceará. E-mail: vania@acep.org.br.

tudo tem por objetivo geral identificar se as atividades práticas da Controladoria no Município de Aquiraz – Ceará (CONGER) estão em consonância com a literatura vigente. A metodologia da pesquisa caracteriza-se como descritiva e qualitativa. Também foram utilizadas as tipologias de pesquisa: bibliográfica, documental e estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de um questionário estruturado em dois blocos. O bloco A visou conhecer o perfil da Controladora Geral de Aquiraz; já o bloco B trouxe perguntas inerentes à classificação das atividades da controladoria na visão de Cruz e Glock. Foi possível constatar que a maioria das atividades da CONGER foi classificada como de apoio, no entanto, considerando-se o estudo como um todo, evidenciou-se que apenas 46% de todas as atividades elencadas foram informadas como de competência da CONGER.

**Palavras-Chave:** Controladoria. Governamental. Controle Interno.

## **ABSTRACT**

The continuous challenges, changes and legal requirements related to public administration, nowadays, demand changes in the way of managing public resources. In this context, the control actions over operations of accounting, budgetary, financial, operational and property nature are considered, by law and literature in force, consistent and reliable tools that can provide support to public managers. This study's main purpose is to identify if the practical activities of the Controllorship in the Municipality of Aquiraz – Ceará (CONGER) are in accordance with the current literature. The research methodology is characterized as descriptive and qualitative. The study has also used the following research types: bibliographic, documental and case study. The data have been collected through a questionnaire structured in two blocks. Block A aimed to know the profile of the Controller General of Aquiraz; and block B brou-

ght questions related to the classification of the Controllershship's activities according to Cruz and Glock's point of view. It has been found that most CONGER activities have been classified as supportive, however, considering the study wholly, it has showed that only 46% of all listed activities were reported as CONGER's scope.

**Keywords:** Controllershship. Governmental. Internal Control.

## 1 INTRODUÇÃO

Os constantes desafios, mudanças e imposições legais vinculados à administração pública, na atualidade, demandam modificações no modo de administrar os recursos públicos. Sendo assim, os gestores devem procurar estruturar suas administrações, no intuito de atingir as metas e objetivos presentes nos orçamentos, cumprir as determinações legais e aplicar os recursos de maneira eficiente, eficaz e econômica.

Ademais, o Brasil não tem obtido avanços consideráveis já há algum tempo no Índice de Percepções da Corrupção, que trata de um *ranking* realizado pela organização não governamental Transparency International. O grau de percepção da corrupção nos países é mensurado por uma escala de 0 a 100, sendo que 0 (zero) corresponde a um índice alto de corrupção e 100 (cem), a um índice livre de corrupção. Apesar de ter aprovado nos últimos anos leis voltadas para o combate à corrupção e para a transparência no setor público, como a Lei da Ficha Limpa e a Lei de Acesso à Informação Pública, o Brasil obteve, em 2014, o total de apenas 42 pontos na escala do referido índice, ocupando o 69º lugar no *ranking* composto por 175 países.

Em razão das inúmeras mudanças experimentadas pelas políticas de gestão e pela estrutura de funcionamento das administrações públicas municipais, a criação de uma unidade de Controladoria nos municípios tem sido vista por alguns gestores públicos no Brasil como uma alternativa prudente para se adequar à realidade dos novos tempos. Dessa forma, este estudo busca responder ao seguinte problema: quais as principais atividades desenvolvidas pela Controladoria Geral do Município de Aquiraz – Ceará (CONGER)?

Tem-se por objetivo geral identificar se as atividades práticas da CONGER estão em consonância com a literatura vigente. Os objetivos específicos são: levantar um estudo teórico acerca das principais atividades da Controladoria no âmbito municipal e identificar o perfil da Controladora Geral de Aquiraz. O estudo justifica-se pela importância da atuação da controladoria nas administrações públicas, sendo um órgão da administração direta que tem por finalidade o controle e a adoção de mecanismos para evitar erros e desvios de recursos, auxiliando os gestores na tomada de decisão.

O artigo encontra-se estruturado em cinco seções, iniciando-se pela presente introdução. A segunda seção aborda a fundamentação teórica do estudo. Já a terceira seção trata da metodologia utilizada na pesquisa. Posteriormente, na quarta seção, tem-se a análise dos dados. E, por fim, a quinta seção apresenta as principais conclusões que o estudo alcançou, tendo em vista o problema e os objetivos propostos, além de expor as limitações da pesquisa e sugestões para próximas abordagens em relação à temática apresentada.

## 2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

De acordo com Silva (2001 apud CASTRO, 2011, p. 18), a “Administração Pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões políticas. Representa o conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para atingir fins definidos”. Meirelles (2003, p. 78-79) define administração pública como “todo o aparelho de Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

O Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 é o dispositivo que trata da organização da Administração Federal, dividindo-a em duas áreas: Administração Direta e Administração Indireta, conforme celebra o art. 4º do referido decreto (BRASIL, 1967). Destaca-se que a principal diferença entre as duas formas citadas está na centralização ou não dos serviços executados por ambas. Enquanto na administração direta ocorre a centralização das funções, na indireta, o Estado descentraliza suas atividades por intermédio de outras pessoas jurídicas distintas dos entes da federação.

Castro (2011, p. 18) afirma que “a Administração Direta abrange os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e compreende o conjunto de órgãos integrados, responsáveis pela condução da administração da União, como são os ministérios”. Portanto, compõe-se do conjunto dos órgãos integrados na estrutura central de cada poder das pessoas jurídicas de direito público com capacidade política (União, estados, Distrito Federal e municípios), as quais realizam a gestão dos serviços públicos por meio de seus órgãos (JUND, 2006).

Já a Administração Pública Indireta, de acordo com Jund

(2006, p. 32), “constitui o conjunto dos entes (entidades com personalidade jurídica) que, vinculados a um órgão da Administração Direta, prestam serviços públicos ou de interesse público e proporcionarão ao Estado a satisfação de seus fins administrativos”. Sendo assim, pode ser transferida ou deslocada do Estado para outra entidade por ele criada ou autorizada, visando à consecução dos serviços públicos ou de interesse público. Integram a administração indireta as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações (PETER; MACHADO, 2014).

## 2.1 Administração pública municipal

A República Federativa do Brasil é constituída pela união indissolúvel dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, conforme dispõe o art. 1º da Constituição Federal de 1988. De acordo com Gonçalves (2013), isso consagrou a tese de que o município é entidade integrante da federação brasileira, o que representou um marco na história dos municípios no Brasil, pois, nas constituições anteriores, o município não era tratado expressamente como um ente federativo.

Dessa forma, o Município auto-organiza-se por meio de sua lei orgânica e da edição de suas próprias leis; autogoverna-se mediante a eleição direta de seu prefeito, vice-prefeito e vereadores, e, por fim, autoadministra-se, no exercício de suas competências administrativas, tributárias e legislativas, garantidas pela atual Constituição Federal. As competências relativas aos municípios estão elencadas no art. 30 da carta magna.

A administração pública municipal é composta pelo conjunto de órgãos da Administração Direta e pessoas jurídicas da

Administração Indireta encarregados de administrar os bens e interesses do município, conforme a legislação vigente. É dirigida pelo prefeito que, como chefe do Executivo local, tem o papel de comandar, supervisionar e coordenar os serviços peculiares ao município.

Não existe um padrão específico estabelecido em lei para a estrutura organizacional dos municípios, devendo se levar em conta as particularidades do município em questão no desenvolvimento de sua estrutura. Botelho (2009) traça uma estrutura de órgãos e secretarias para compor a base organizacional do município, quais sejam: Gabinete do Prefeito; Assessoria Jurídica; Assessoria Contábil; Assessoria Especial e secretarias municipais. No entanto, as denominações e competências dos diversos órgãos a serem adotadas na formação da estrutura da prefeitura podem variar de um município para outro, por possuírem autonomia para tanto e por se levar em conta as necessidades de cada município, conforme já explanado.

## 2.2 Controladoria governamental

De acordo com Mosimann e Fisch (2009, p.89), “a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica”. Ainda segundo os autores, a controladoria pode ser vista sob dois enfoques: “como um órgão administrativo, com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e como uma área do conhecimento humano, com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”. (MOSIMANN; FISCH, 2009, p.89).

Almeida, Parisi e Pereira (1999, p. 370) também reforçam

essa ideia quando alegam que “a Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer”. Os autores também concordam que a controladoria deve ser visualizada sob dois vértices: como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual; e como órgão administrativo, respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 1999).

Jund (2006) afirma que o controle é um dos princípios básicos da administração, seja pública ou privada; e destaca que diferentemente do setor privado, onde o controle é exercido e imposto pela alta administração, no setor público a função controle decorre de imposições legais. Nessa perspectiva, Peter e Machado (2014) esclarecem que os controles formais aplicados às entidades públicas se adaptaram à própria evolução da administração pública, passando a adotar uma postura preventiva, com ênfase no controle dos procedimentos, fundamentado na administração gerencial, em substituição ao modelo burocrático, o qual se baseia no pressuposto da desconfiança em relação ao administrador.

A fundamentação legal do controle no Brasil está prevista na Constituição Federal (CF/1988), em seus artigos 70 a 74, os quais se referem aos dois tipos de controle existentes na Administração Pública: o controle interno e o controle externo. O art. 71 da CF/1988 discrimina as competências do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União no tocante ao controle externo. Já os artigos 72 a 74 transcrevem regras para o controle de despesas não autorizadas, composição do TCU e finalidade do sistema de controle interno.

De acordo com Castro (2011, p. 293), o controle interno



é definido como “o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações dele decorrentes”. O autor ainda esclarece que “o objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do cidadão”. (CASTRO, 2011, p. 293).

Em relação ao controle externo, Peter e Machado (2014) esclarecem que esse controle deve ser exercido em uma instância que esteja fora do âmbito no qual é fiscalizado, a fim de que se permita, com isso, um maior grau de independência e efetividade em suas ações. Portanto, diferencia-se do controle interno por ser realizado por terceiros. A matéria que trata do controle externo na gestão pública está determinada na CF/1988, nas demais constituições estaduais e leis orgânicas dos municípios, nas quais estão previstas as funções do Poder Legislativo e do próprio Tribunal de Contas.

### 2.2.1 Sistema de Controle Interno do Município

O art. 31 da Constituição Federal de 1988 estabelece que “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). Portanto, faz-se necessária a institucionalização da atividade de controle interno, na forma de sistema, sendo estabelecido em lei, na qual devam constar com clareza os procedimentos, as responsabilidades e as competências pertinentes ao município.

Conforme Cruz e Glock (2008, p. 129), o Sistema de Controle Interno do Município visa assegurar ao Poder Executivo “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade na gestão dos recursos e a avaliação dos resultados obtidos pela Administração”. Na visão dos autores citados, esse sistema se refere “ao conjunto de atividades de controle exercidas em todos os níveis e em todos os Poderes e entidades da estrutura organizacional das Administrações Direta e Indireta” (CRUZ; GLOCK, 2008, p. 129).

Cruz e Glock (2008) apresentam em sua obra um Modelo de Projeto de Lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Município, sintetizando as responsabilidades do Órgão Central do Sistema de Controle Interno; das unidades componentes dos Sistemas de Planejamento e Orçamento e de Contabilidade e Finanças, em relação ao controle interno; e dos Órgãos Setoriais do Sistema de Controle Interno. Quanto à organização das funções, o art. 9º do modelo de projeto de lei citado elucida que o município fica autorizado a organizar a Unidade de Coordenação do Controle Interno (UCCI) em nível de Assessoria, vinculada diretamente ao chefe do Poder Executivo Municipal, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, atuando com o Órgão Central do Sistema de Controle Interno (CRUZ; GLOCK, 2008).

No tocante ao provimento dos cargos, o art. 10 determina que seja criado, no Quadro Permanente de Pessoal da Prefeitura, 1 (um) cargo em comissão, de livre nomeação e exoneração, de coordenador do Controle Interno, a ser exercido por servidor ocupante de cargo de provimento efetivo, o qual responderá como titular da UCCI. Estabelece ainda, em seu parágrafo

único, que este servidor deverá possuir nível de escolaridade superior e possuir conhecimento sobre matéria orçamentária, financeira e contábil, e respectiva legislação vigente, além de ter o domínio dos conteúdos relativos ao controle interno e à auditoria (CRUZ; GLOCK, 2008).

Cruz e Glock (2008) ainda citam a criação de cargos de analista de Controle Interno, com a exigência de que sejam ocupados por servidores efetivos e com nível de escolaridade superior. E acrescenta que pelo menos um servidor do quadro permanente da UCCI deverá ter formação e habilitação na área de Ciências Contábeis. O referido documento ainda trata das vedações à indicação e nomeação para o exercício de função ou cargo vinculado ao Sistema de Controle Interno, seja no Órgão Central ou nos Órgãos Setoriais.

Cruz e Glock (2008) esclarecem que essas atividades devem ser agregadas em três grandes grupos: de Apoio, de Controle Interno e de Auditoria Interna. As atividades de Apoio tratam-se basicamente do acompanhamento e interpretação da legislação; expedição de normas de controle interno; orientação à Administração; e relacionamento com o Controle Externo. Já as de Controle Interno dizem respeito ao exercício dos controles indelegáveis, ou seja, os dispositivos constitucionais constantes no art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal e outros macrocontroles. E, por fim, as atividades de Auditoria Interna correspondem à realização de auditorias contábeis, operacionais, de gestão e de informática em todas as áreas da administração direta e indireta, conforme planejamento e metodologia de trabalho.

### 3 METODOLOGIA

Esta seção refere-se à metodologia utilizada no trabalho e tem por finalidade apontar os tipos de pesquisa que se enquadram neste estudo, bem como abordar o ambiente da pesquisa e demonstrar a estratégia definida para perseguir os objetivos estabelecidos.

Quanto aos objetivos, optou-se pela pesquisa descritiva, que, na concepção de Silva (2003, p. 65), “tem como principal objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre variáveis”. Sendo assim, a escolha da pesquisa descritiva neste estudo se justifica por se buscar a identificação das atividades de uma controladoria municipal em relação às atividades elencadas na literatura, permitindo com isso, uma posterior análise e interpretação da realidade dos fatos investigados.

Conforme Richardson (1999, p. 80), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Em vista disso, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, quanto à abordagem do problema, considerando-se também que os dados não foram analisados e tratados pelo emprego de instrumentos estatísticos.

Já quanto aos procedimentos, as tipologias de pesquisa utilizadas neste estudo foram: bibliográfica, documental e estudo de caso. Segundo Marconi e Lakatos (2008), a pesquisa bibliográfica engloba toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo. Para tanto, se fez uso de artigos, periódicos e livros relacionados aos temas em questão. Quanto

à pesquisa documental, Marconi e Lakatos (2008, p. 48) explicam que nesse tipo de pesquisa “a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”. Neste caso, procurou-se analisar a legislação correspondente à temática da pesquisa. Bruyney, Herman e Schoutheete (1977 apud RAUPP; BEUREN, 2008, p. 84) afirmam que “o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vista em apreender a totalidade de uma situação”. Portanto, para a compreensão dos fatos vivenciados na prática e posterior confronto com a teoria, optou-se pelo estudo de caso que se deu no município de Aquiraz, no Ceará.

Os dados da pesquisa foram coletados por meio de um questionário enviado por correio eletrônico à Controladora de Aquiraz, no dia 17 de março de 2015, e respondido pela própria controladora via correio eletrônico no dia 20 de março de 2015. O questionário é composto por questões de múltipla escolha, fechadas e abertas e está estruturado em dois blocos. O bloco A tratou de identificar o perfil da respondente, buscando com isso, alcançar um dos objetivos específicos da pesquisa. Nesse bloco foram abordados 8 (oito) aspectos ligados ao perfil pessoal da respondente, tais como: cargo, forma de ingresso no órgão público, divisão em que trabalha, faixa etária, sexo, nível de escolaridade, tempo de trabalho na área pública e na instituição. Já o bloco B teve como foco identificar se as atividades práticas da Controladoria no Município de Aquiraz estão em consonância com a literatura vigente, objetivo geral desta pesquisa. Para tanto, teve-se por base a obra de Cruz e Glock (2008), que aponta as principais atividades que os autores julgaram ser de competência da unidade de controladoria no âmbito municipal.

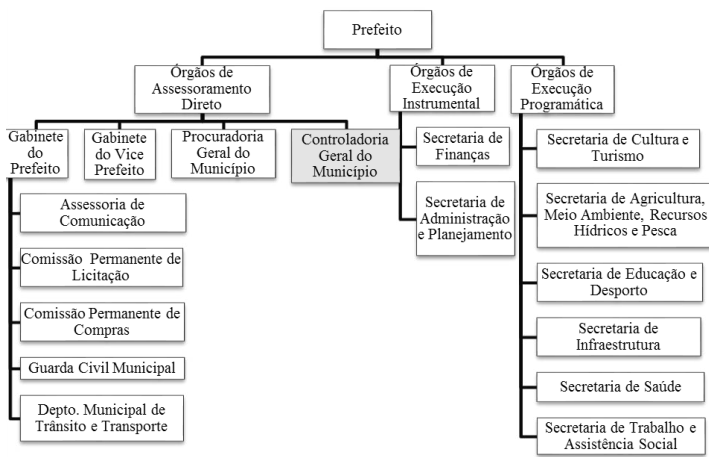
As atividades destacadas segundo a literatura mencionada estão organizadas no questionário da seguinte forma: a) 11 (onze) perguntas referentes às atividades de apoio; b) 11 (onze) perguntas referentes às atividades de controle interno; e c) 4 (quatro) perguntas relativas aos tipos de atividades de auditoria interna desempenhadas pela controladoria: auditoria contábil; operacional; de gestão; e de tecnologia em informação. Sendo assim, utilizou-se o seguinte critério de respostas: a) Sim – Esta atividade é desempenhada pela Controladoria; b) Não – Esta atividade não é desempenhada pela Controladoria (caso a resposta seja “Não”, se possível, informe a qual órgão da Prefeitura compete esta atividade). Ao final, foi disponibilizado um espaço, por meio de uma questão aberta, para que fosse possível declarar outras atividades desempenhadas pela controladoria distintas das elencadas na questão anterior.

No tocante ao ambiente da pesquisa, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2010), Aquiraz é um município cearense que faz parte da Região Metropolitana de Fortaleza que constitui importante núcleo de população do Ceará. Está localizado a 27 km da cidade de Fortaleza, situando-se na costa leste do litoral cearense. Foi a primeira capital do estado do Ceará, quando era a então chamada capitania Siará Grande. Aquiraz foi a primeira vila da citada capitania, criada por ordem régia do rei de Portugal em 13 de fevereiro de 1699. No entanto, somente em 1700, por ordem do governador de Pernambuco, foi instalada a nova vila com sede no núcleo de Fortaleza. Assim, tornou-se sede administrativa da Capitania Siará Grande até o ano de 1726, quando a capital foi transferida para Fortaleza.

O município passou por várias divisões político-administrativas ao longo dos anos, até se constituir atualmente dos

seguintes distritos: Aquiraz (1699), Camará (1988), Caponga da Bernarda (1988), Jacaúna (1893), João de Castro (1995), Justiano de Serpa (1993), Patacas (1988) e Tapera (1988). Com a criação da Lei nº 1.096, de 18 de julho de 2014, a estrutura administrativa do Poder Executivo Municipal de Aquiraz passou a ter a seguinte composição estabelecida no art. 1º desta lei, conforme mostra o desenho do organograma disposto na Figura 1.

Figura 1: Organograma atual da Prefeitura Municipal de Aquiraz



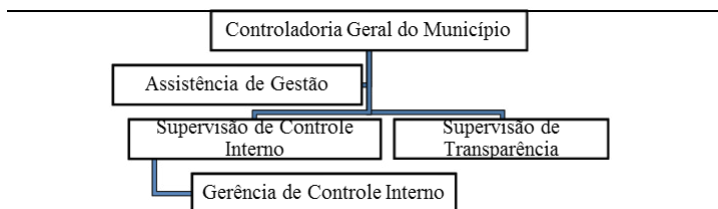
Fonte: Elaborada pelos autores (2015).

Destaca-se que a CONGER encontra-se ligada diretamente ao Gabinete do Prefeito, sendo, portanto, considerada pela Prefeitura de Aquiraz como um órgão de assessoramento direto ou de *staff*. Conforme o disposto no art. 3º da Lei nº 1.096/2014, alínea d, a CONGER é o órgão incumbido de realizar as atividades de monitoramento e controle interno do município, além

de: manter o controle interno de almoxarifados, patrimônio e consumo de combustível; zelar pela racionalização dos recursos financeiros, materiais, humanos e logísticos disponíveis; e exercer o controle sobre o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (AQUIRAZ, 2014).

Quanto ao organograma específico da CONGER que se encontra disposto no sítio eletrônico do próprio órgão, verifica-se que esta controladoria possui uma estrutura administrativa bem simples, a qual conta com o suporte direto de uma Assistência de Gestão e está dividida em duas supervisões: a Supervisão de Controle Interno, que está responsável pela Gerência de Controle Interno; e a Supervisão de Transparência, conforme consta na Figura 2.

Figura 2: Organograma atual da Controladoria Geral do Município de Aquiraz



Fonte: Aquiraz (2014).

Com base no organograma da CONGER, exposto na Figura 2, é possível perceber que a instituição prioriza a atividade de controle interno, ao manter em sua estrutura os cargos direcionados a essa atividade, além de destacar também a questão da transparência. Faz-se oportuno observar que a CONGER não



conta com a atuação de agentes administrativos no desenho de sua estrutura. No entanto, a partir da análise dos dados coletados será possível entender melhor como estão divididas as atividades pertinentes à controladoria.

#### **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Esta seção refere-se à análise dos resultados alcançados com o estudo de caso realizado em Aquiraz, que utilizou um questionário como instrumento de coleta de dados, o qual teve como respondente sua atual Controladora Geral. Inicialmente, o questionário buscou identificar o perfil da respondente e, logo em seguida, procurou identificar quais atividades elencadas na obra de Cruz e Glock (2008) são praticadas pela CONGER. Por fim, disponibilizou-se um espaço para que fossem destacadas, pela respondente, outras atividades distintas das listadas na obra citada, conforme explanado na metodologia desta pesquisa.

Em relação ao perfil da respondente, depreende-se do Quadro 1 que esta possui a faixa etária entre 30 e 34 anos, está cursando MBA em Administração Pública e trabalha na área pública há entre 5 e 9 anos, exercendo a função de Controladora Geral na instituição há menos de 1 ano, em cargo de comissão.

Quanto ao Quadro Permanente de Pessoal da Prefeitura, Cruz e Glock (2008) destacam que a vaga do titular da UCCI, ou seja, da então denominada Controladoria Geral, deve ser ocupada por 1 (um) cargo em comissão, de livre nomeação e exoneração, a ser exercido por servidor ocupante de cargo de provimento efetivo. Infere-se, portanto, que a CONGER não

adota esse entendimento, pois a titular do órgão não faz parte do quadro de servidor efetivo do órgão.

Quadro 1: Perfil da Controladora do Município de Aquiraz

Cargo que ocupa	Controlador Geral do Município de Aquiraz
Forma de ingresso no órgão público	Cargo em Comissão
Divisão/Unidade em que trabalha	Controladoria
Faixa Etária	30-34 anos
Sexo	Feminino
Nível de escolaridade (Curso)	Especialização em andamento (MBA em Administração Pública)
Há quanto tempo trabalha na área pública	Entre 5 e 9 anos
Há quanto tempo trabalha na instituição	Há menos de 1 ano

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Conforme já exposto, as atividades da controladoria estão divididas na obra de Cruz e Glock (2008) como: atividades de apoio, controle interno e auditoria interna. Tratando-se de início das atividades de apoio, levantou-se que das 11(onze) perguntas realizadas acerca da prática das referidas atividades listadas, apenas 7 (sete) delas são atribuídas ao órgão em estudo, conforme se vê no Quadro 2.

Quadro 2: Atividades de apoio listadas na obra de Cruz e Glock (2008) realizadas pela CONGER

Coordena as ações relacionadas com o controle interno;
Assessora a Administração nos aspectos relacionados com os controles interno e externo e quanto à legalidade dos atos de gestão, emitindo relatórios e pareceres sobre os mesmos;
Orienta a elaboração das normas internas sobre rotinas e procedimentos e controle;
Manifesta-se, quando solicitado formalmente pela Administração, acerca da regularidade e legalidade dos processos licitatórios, sua dispensa ou inexigibilidade e sobre o cumprimento e/ou legalidade de atos, contratos e outros instrumentos;
Propõe melhoria ou implantação de sistemas informatizados, com objetivo de aprimorar os controles internos, agilizar as rotinas e aumentar a confiabilidade das informações;
Dá ciência ao Tribunal de Contas dos Municípios das irregularidades ou ilegalidades apuradas, para as quais a Administração não tomou as providências, visando à apuração de responsabilidades e ao ressarcimento de eventuais danos ou prejuízos ao erário;
Encaminha e acompanha as auditorias <i>in loco</i> , efetuadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios e por outros órgãos de fiscalização.

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Vale ressaltar que a respondente fez uma ressalva quanto à primeira pergunta constante do questionário aplicado acerca das atividades de apoio, a qual questiona se a controladoria do município coordena as ações relacionadas com o controle interno e centraliza o relacionamento com o controle externo. Nesse caso, a retificação apontada evidenciou que a Controladoria do Município de Aquiraz não centraliza o relacionamento com o controle externo, portanto optou-se por retirar essa informação do rol das atividades dispostas no Quadro 2.

Além disso, a respondente complementou que a contro-

ladoria dá ciência dos problemas detectados e corrigidos, destacando que podem ser atecnias e/ou irregularidades, mediante a indagação sobre se o Tribunal de Contas dos Municípios dá ciência das irregularidades ou ilegalidades apuradas, para as quais a Administração não tomou as providências, visando à apuração de responsabilidades e ao ressarcimento de eventuais danos ou prejuízos ao erário.

Já o Quadro 3 expõe as 4 (quatro) atividades de apoio que não foram consideradas pela CONGER como de sua competência, apontando-se os respectivos órgãos que são responsáveis por tais atividades, sendo que apenas foram informadas as competências de 2 (dois) órgãos relacionados às perguntas realizadas.

Quadro 3: Atividades de apoio listadas na obra de Cruz e Glock (2008) não realizadas pela CONGER

<b>ATIVIDADES</b>	<b>ÓRGÃO RESPONSÁVEL</b>
Interpreta e pronuncia-se em caráter normativo sobre os aspectos técnicos relacionados com a legislação concernente às finanças públicas;	Secretaria de Finanças e Procuradoria Geral
Participa do processo de planejamento municipal e acompanha a elaboração do PPA, da LDO e do Orçamento Anual;	Secretaria de Administração e Planejamento
Exerce o acompanhamento sobre todos os processos de sindicâncias internas e de Tomadas de Contas Especiais;	Não informou
Coordena o atendimento às solicitações de documentos e de informações por parte da Câmara de Vereadores.	Não informou

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Destaca-se, portanto, que a CONGER destina à Secretaria de Finanças e à Procuradoria Geral a atividade de tratar sobre os

assuntos condizentes às finanças públicas em caráter normativo, e incumbe à Secretaria de Administração e Planejamento o acompanhamento do processo de planejamento do município.

Já Cruz e Glock (2008) afirmam que esses órgãos fazem parte das unidades componentes dos Sistemas de Planejamento e Orçamento e de Contabilidade e Finanças, e que cabem a estas unidades, quanto ao controle interno, exercer o controle, através dos diversos níveis de chefia, visando ao cumprimento dos programas, objetivos, metas e orçamentos e à observância à legislação e às normas que orientam as atividades de planejamento, de orçamento, financeiras e contábeis.

Levando-se em conta as atividades de controle interno, constatou-se que apenas 4 (quatro) atividades, dentre as 11 (onze) que foram listadas pela literatura citada, foram consentidas como de competência da CONGER, conforme aponta o Quadro 4.

Quadro 4: Atividades de controle interno listadas na obra de Cruz e Glock (2008) realizadas pela CONGER

Institui e mantém sistema de informações para o exercício das atividades finalísticas do controle interno, buscando subsídios junto ao sistema de custos e aos indicadores de desempenho da gestão;
Monitora o fiel cumprimento das atribuições legais estabelecidas para o sistema de controle interno (em especial o art. 59 da LRF);
Exerce o controle direto sobre a observância dos limites para despesas com pessoal e medidas adotadas para o retorno aos limites;
Exerce o controle direto sobre o acompanhamento dos fatos que comprometam os custos ou dos resultados dos programas ou de indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Evidenciou-se, portanto, que a CONGER, no que concerne

às atividades de controle interno, está mais voltada para atender às demandas inerentes à implantação e gerenciamento dos sistemas de informações; ao cumprimento das atribuições do controle interno em si, trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, assim como o acompanhamento dos limites estabelecidos por esta lei; e à devida gestão dos custos e resultados decorrentes dos programas, sem deixar de apurar as irregularidades que possam ocorrer na gestão orçamentária.

O Quadro 5 aponta as 7 (sete) atividades de controle interno que não foram consideradas pela CONGER como de sua competência, apontando-se os respectivos órgãos que são responsáveis por tais atividades, sendo que apenas 1 (um) órgão não foi informado. Denota-se, portanto, que a CONGER não concentra a maioria das atividades de controle interno listadas por Cruz e Glock na unidade de controladoria, destinando ao Setor de Contabilidade competências ligadas ao controle e cumprimento da execução orçamentária, e à Secretaria de Finanças, questões referentes ao controle das receitas e das despesas.

Quadro 5: Atividades de controle interno listadas na obra de Cruz e Glock (2008) não realizadas pela CONGER

<b>ATIVIDADES</b>	<b>ÓRGÃO RESPONSÁVEL</b>
Exerce avaliação permanente, em nível macro, sobre o cumprimento dos objetivos definidos para os Programas constantes do PPA e sobre as prioridades e metas estabelecidas na LDO;	Setor de Contabilidade
Exerce controle, em nível macro, sobre a execução orçamentária do exercício, incluindo verificação dos procedimentos para abertura de créditos adicionais;	Setor de Contabilidade

<b>ATIVIDADES</b>	<b>ÓRGÃO RESPONSÁVEL</b>
Exerce o acompanhamento sobre a observância dos limites constitucionais e legais relativos à aplicação dos gastos no ensino infantil e fundamental e na área de saúde;	Setor de Contabilidade
Mantém registro sobre a composição e atuação das comissões de licitações, controlando a observância dos mandatos;	Gabinete do Prefeito
Exerce o controle direto sobre o cumprimento dos limites da despesa total do Poder Legislativo;	Setor de Contabilidade
Exerce o controle direto sobre a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos;	Não informou
Exerce o controle direto para verificar se a perda estimada com a renúncia de receita vem sendo superior às medidas compensatórias adotadas.	Secretaria de Finanças

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Em se tratando das atividades de auditoria interna, que estão divididas, segundo a obra de Cruz e Glock (2008), em auditoria operacional, contábil, de gestão, e de tecnologia da informação, obteve-se como resposta que apenas a auditoria operacional é exercida pela CONGER, conforme demonstra o Quadro 6. Percebe-se, portanto, que a CONGER, ao concentrar as atividades de auditoria interna apenas na auditoria operacional, encontra-se, neste momento, mais voltada a atender à verificação dos procedimentos estabelecidos nos controles internos para identificar erros e falhas no processo, com o intuito de aprimorá-los.

Quadro 6: Atividades de auditoria interna listadas na obra de Cruz e Glock (2008) realizadas pela CONGER

<b>AUDITORIA OPERACIONAL</b>
Avalia os controles utilizados nas diversas atividades desenvolvidas pela Prefeitura, com base no levantamento das rotinas e procedimentos adotados e da realização de exames para validar os controles existentes e identificar a necessidade de aperfeiçoamento ou implementação de outros controles.

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Na sequência, o Quadro 7 revela que as auditorias contábil, de gestão e de tecnologia da informação não são realizadas pela CONGER, e que não foi informado pela respondente a quem caberia o desempenho dessas atividades, não sendo possível, portanto, afirmar se essas atividades são desenvolvidas por outros órgãos da prefeitura.

Quadro 7: Atividades de auditoria interna listadas na obra de Cruz e Glock (2008) não realizadas pela CONGER

<b>ATIVIDADES</b>	<b>ÓRGÃO RESPONSÁVEL</b>
<b>AUDITORIA CONTÁBIL</b>	
Realiza auditorias estruturadas com base nos demonstrativos contábeis, observando-se os aspectos de materialidade do saldo e/ou da movimentação e de importância relativa da conta. Para fins de controle interno, selecionam-se as principais rubricas, cujos registros serão validados.	Não informou
<b>AUDITORIA DE GESTÃO</b>	
Avalia como está o desempenho de toda a gestão municipal e em seus diversos segmentos, com base nos indicadores de desempenho da gestão e nos dados obtidos com o sistema de controle de custos.	Não informou



ATIVIDADES	ÓRGÃO RESPONSÁVEL
AUDITORIA DE TECNOLOGIA EM INFORMAÇÃO	
Afere a confiabilidade dos sistemas informatizados e assegura que tais sistemas são confiáveis e seguros.	Não informou

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Por fim, a questão aberta, disponibilizada para que fosse possível listar outras atividades distintas das que foram abordadas na literatura, contou com 8 (oito) atividades informadas pela respondente como competência da CONGER, conforme evidencia o Quadro 8.

Quadro 8: Outras atividades desenvolvidas pela CONGER

Análise de 100% dos Termos de Referência que motivam e embasam as contratações e/ou licitações de todas as Secretarias, com a elaboração de orientações através das Notas de Informação, inclusive observando as compras diretas, com fito de evitarmos o fracionamento de despesas;
Atualização do site oficial da CONGER conforme a necessidade;
Análise de 100% da Prestação de Contas de Suprimento de Fundos com a elaboração de Parecer;
Recebimento e encaminhamento das Manifestações (Serviço de Ouvidoria) às secretarias de destino, até a alimentação do Sistema de Ouvidoria com as respectivas respostas;
Participação nos eventos da Prefeitura Municipal;
Orientação dos gestores no tocante a diversos assuntos pertinentes à execução orçamentária, financeira e contábil;
Orientação dos servidores (coordenadores administrativos financeiros) no tocante ao fluxo da despesa, ordem de compras ou serviços, orçamento público, almoxarifado;
Coordenação do Serviço de Atendimento ao Cidadão – SAC.

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Destaca-se a importância de se abordar outras atividades, pois existem responsabilidades que as controladorias governamentais, em quaisquer esferas, vêm absorvendo atualmente, tais como: as políticas de transparência pública; o controle das ouvidorias; e a organização do acesso à informação. Como se vê, a partir do Quadro 8, a CONGER desenvolve ações que buscam promover a transparência pública dos dados do município, bem como facilitar o acesso a canais que permitam a participação da sociedade, como a Ouvidoria e o Serviço de Atendimento ao Cidadão, ferramentas que podem ser muito úteis para o exercício da cidadania.

Analisando-se os dados que foram apresentados nesta seção, constata-se que, ao se fazer um comparativo com a obra de Cruz e Glock (2008), do total das atividades de apoio elencadas a CONGER adota um percentual considerável de 64% destas atividades. Vale ressaltar que somente 18% destas atividades são assumidas por outros órgãos e, quanto aos 18% restantes, não se sabe se informar se são adotadas pelo município em questão.

Já em relação às atividades de controle interno, conclui-se que a CONGER não apresenta um percentual favorável em consonância com as atividades constantes na obra de Cruz e Glock (2008), seguindo apenas um percentual de 36% destas atividades. Destacando-se que 36% destas competências foram atribuídas ao setor de Contabilidade, 9% à Secretaria de Finanças e 9% ao Gabinete do Prefeito, sendo que os outros 9% correspondem à atividade cujo órgão responsável por sua execução não foi atribuído pela respondente. Por fim, no tocante às atividades de auditoria interna, apenas 25% do que foi apresentado é adotado, não sendo informado pela respondente se outros órgãos que compõem a Prefeitura de Aquiraz estão responsáveis pelos 75% restantes de

atividades pertinentes à auditoria interna.

Pode-se deduzir, com base na apresentação das informações obtidas anteriormente, que mediante a obra consultada, a maioria das atividades da CONGER são classificadas como atividades de apoio, tendo em vista que esse tipo de atividade obteve o maior percentual analisado. No entanto, considerando-se o estudo como um todo, apenas 46% de todas as atividades elencadas foram informadas como competência da CONGER.

## 5 CONCLUSÃO

Este estudo teve por objetivo geral identificar se as atividades práticas da Controladoria no Município de Aquiraz estão em consonância com a literatura vigente. Diante disso, buscou-se responder ao seguinte problema da pesquisa: quais as principais atividades desenvolvidas pela CONGER?

Para tanto, foi realizado, primeiramente, um levantamento teórico sobre os temas: administração pública, com ênfase no âmbito municipal; e controladoria governamental, destacando-se a atuação do Sistema de Controle Interno do Município. Dessa forma, atingiu-se o primeiro objetivo específico da pesquisa, que consistia em levantar um estudo teórico acerca das principais atividades da controladoria no âmbito municipal.

Em seguida, aplicou-se um questionário com a Controladora Geral do Município de Aquiraz, o qual continha dois blocos. O bloco A visou conhecer o perfil da respondente, já o bloco B trouxe perguntas inerentes à classificação das atividades da controladoria, na visão de Cruz e Glock (2008). Os autores citados dividem-nas em atividades de apoio, de controle inter-

no e de auditoria interna. Neste bloco, a respondente deveria marcar “sim”, caso a atividade em questão fosse desempenhada pela controladoria, e “não”, em caso de negativa à questão, sendo que havia a opção de informar a qual órgão da Prefeitura competia tal atividade.

Diante desse cenário, a partir do bloco A constatou-se que a respondente está na faixa etária entre 30 e 34 anos, cursa MBA em Administração Pública, trabalha na área pública há entre 5 e 9 anos e exerce a função de Controladora Geral na instituição há menos de 1 ano, em cargo comissionado. Sendo assim, o segundo objetivo específico da pesquisa também foi alcançado, o qual consistia em identificar o perfil da Controladora Geral de Aquiraz.

Em se tratando do bloco B, constatou-se que a maioria das atividades da CONGER são classificadas como atividades de apoio, tendo em vista que esse tipo de atividade obteve o maior percentual analisado. No entanto, considerando-se o estudo como um todo, apenas 46% de todas as atividades elencadas foram informadas como competência da CONGER. Assim, também foi possível responder ao problema da pesquisa já mencionado anteriormente, bem como atingir o objetivo geral proposto.

Importante destacar as outras atividades desenvolvidas pela CONGER, como as políticas de transparência pública, o controle das ouvidorias e a organização do acesso à informação, atividades que podem estimular o uso do controle social pela sociedade e servir como ferramenta de combate à corrupção. Constata-se, a partir dessa evidência, uma relevante contribuição da pesquisa à literatura vigente, pois o modelo utilizado como referência (CRUZ; GLOCK, 2008) poderia ser revisitado, incluindo-se nele aspectos contemporâneos relativos à ativida-

de do controle interno das prefeituras. Além disso, vale ressaltar que a tríade controle Externo, Social e Interno é relevante na compreensão das atividades intrínsecas e interligadas de cada um desses controles.

Apesar da limitação da pesquisa, por se tratar de um estudo de caso em apenas um município, depreendeu-se dos resultados alcançados que o Sistema de Controle Interno Municipal ainda precisa ser melhor sistematizado, e a literatura existente no meio acadêmico tem muito a colaborar nesse ponto, pois já traça modelos que podem ser adequados à estrutura de cada município. Sendo assim, espera-se que este estudo tenha contribuído para o meio acadêmico, como fonte de pesquisa, assim como para gestores públicos, enquanto uma forma de auxílio à prática da gestão do controle interno por parte das controladorias gerais já institucionalizadas ou ainda em fase de implantação.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 369-381.

AQUIRAZ (Município). Lei nº 1.096, de 18 de julho de 2014. Altera a estrutura administrativa do Poder Executivo Municipal e dá outras providências. **Câmara Municipal de Aquiraz**, Sistema de Apoio ao Processo Legislativo, Aquiraz, 18 jul. 2014. Disponível em: <<http://bit.ly/2xMcm7x>> Acesso em: 27 set. 2017.

BOTELHO, M. M. **Manual de controle interno: teoria e prática**. Curitiba: Juruá, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <<http://bit.ly/2wkYj55>> Acesso em: 27 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, p. 4. Disponível em: <<http://bit.ly/2wW-QyCc>> Acesso em: 27 jan. 2015.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, com suporte à governança corporativa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CRUZ, F.; GLOCK, J. O. **Controle interno nos municípios**: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, M. F. R. (Coord.). **Manual do prefeito**. 13. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2013.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo Demográfico de 2010**. Rio de Janeiro: IBGE, 2010. Disponível em: <<http://bit.ly/2y11OED>> Acesso em: 15 abr. 2015.

JUND, S. **Administração, orçamento e contabilidade pública**: teoria e questões: estilo ESAF, UnB e outras bancas examinado-

ras. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. 6. reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

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

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 77-97.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

Recebido: 31/07/2017

Aprovado: 05/10/2017