




As estruturas das controladorias dos municípios da zona da mata norte pernambucana no exercício de suas funções constitucionais

The structures of the controllers in the cities located in the mata norte area in Pernambuco in the fight against corruption

Kevin Ferreira Corcino ¹ , Marco Antonio Pinheiro da Silveira ² , Thales Fabricio Costa e Silva ³ 

Os órgãos de controle interno na administração pública municipal funcionam como um instrumento estratégico no combate à corrupção. Por não existir uma metodologia que estabeleça a criação e funcionamento dos órgãos de controladoria nos municípios, cada entidade pública é livre para caracterizar da maneira que convém ao gestor. Este estudo buscou analisar as características que compõem os sistemas de controladoria nos municípios da zona da mata norte pernambucana. Para tanto, investigou os atributos das controladorias nos municípios, examinou as funções de controladoria desempenhadas pelos órgãos de controle municipal, identificou as práticas adotadas pelas controladorias e propôs formas de ampliação e melhoria das ações. Mediante metodologia aplicada, a pesquisa tem um caráter exploratório e descritivo, delimitando as particularidades das controladorias, identificando suas funções atividades através de aplicação de questionários aos gestores dos órgãos de controle interno nos municípios. Para auxiliar no entendimento dos resultados encontrados, uma entrevista semiestruturada foi realizada com dois participantes. Por meio dos resultados obtidos foi possível identificar a ausência de parâmetros para atuação desses órgãos, tanto nas suas funções, quanto nas exigências de qualificação e definição de servidores atuantes no setor. Por meio das entrevistas, foi identificado um conflito de interesse entre o objetivo de controle e o vínculo do cargo responsável pelo setor. Por fim, levanta-se pontos importantes sobre a necessidade de mudança nas estruturas dos órgãos de controle interno na administração pública brasileira.

Palavras-chave: Combate à corrupção. Controladoria municipal. Órgão de controle interno.

The performance, in public management, of internal control functions as one of the first filters to fight corruption, mainly in the organs of the municipal public sphere. As there is no methodology that establishes the creation and operation of controllership bodies in the municipalities, each public entity is free to characterize in the way that suits the manager. This study sought to analyze the characteristics that make up the controllership systems in the municipalities of the north forest zone of Pernambuco. To this end, it investigated the characteristics of the controllers in the municipalities, examined the controllership functions performed by the municipal control bodies, identified the control practices adopted by the controllers and proposed ways to expand and improve the actions. Through the methodology used, an exploratory research was carried out, with a descriptive perspective delimiting the characteristics of the controllers, seeking to identify their functions and activities through the application of questionnaires to the managers of the internal control bodies in the municipalities together with a semi-structured interview with two participants. Through the results obtained, it was possible to conclude the absence of parameters for the performance of these bodies, both in their functions and in the requirement for qualification and definition of servers working in the sector. A conflict of interest was also identified between the link and the nature of the position responsible for the sector and its object of control. Finally, important points are raised about the need to change the structure of internal control bodies in Brazilian public administration.

Keywords: Fight against corruption. Municipal controllership. Internal control body.

Autor correspondente:

Kevin Ferreira Corcino

E-mail:

kevinfc@hotmail.com

Declaração de Interesses: Os autores certificam que não possuem implicação comercial ou associativa que represente conflito de interesses em relação ao manuscrito.

¹ Universidade Municipal de São Caetano do Sul

² Universidade Municipal de São Caetano do Sul

³ Universidade Municipal de São Caetano do Sul

INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira sempre enfrentou desafios na busca de maior eficiência na sua gestão. Em um cenário de incerteza e insegurança causada pela pandemia do novo coronavírus (SARS-CoV-2), a presença do Estado é fundamental no gerenciamento dos recursos destinados à saúde, economia e segurança. Diante da disparada de casos de infecção e morte pelo novo coronavírus, o Ministério da Saúde declarou, por meio da Portaria nº 188/2020, Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional. No decorrer dos meses, os entes estaduais e municipais entraram também em alerta devido à alta demanda dos serviços públicos de saúde.

As organizações públicas no Brasil têm em suas essências uma estrutura mecanicista e burocrática devido ao seu contexto de atuação, a qual requer uma estrutura regimental pautada em legislação. Contudo, em cenários de incertezas e instabilidade, como os causados pela pandemia, tais organizações precisam adequar-se para responder às crises de forma ágil. Para que os entes públicos promovessem ações que atendessem grande demanda em seus serviços, a Lei nº 13.979/2020 buscou reduzir a formalidade na contratação de serviços ou compra de produtos, com o intuito de estruturar melhor as gestões municipais, estaduais e federal no atendimento à população. Promovendo a eliminação de mecanismos de controle e impessoalidade, a nova legislação ampliou as formas do poder público de contratar sem o devido processo licitatório (HESSEL, 2020).

Em junho de 2020, quatro meses após a vigência da lei supracitada, os contratos de aquisição de produtos e serviços investigados pela polícia Federal, Civil, Ministério Público e Tribunais de Contas nos estados, por apresentarem algum indício de fraude e corrupção, chegaram ao valor de R\$ 1,5 bilhão (PEIXOTO, 2020).

Portanto, a gestão de recursos na administração pública passa por um momento no qual é necessário um comportamento ético, profissional e técnico por parte dos gestores públicos que são responsáveis pelo erário público. Neste enfoque, a função de controle interno em controladoria se torna primordial para a promoção da transparência nos atos de administração, assim como a responsabilização por possíveis danos causados aos cofres públicos (MAGALHÃES; GUIMARÃES; FRANCO, 2005).

A forma de atuação do controle interno na gestão pública assume um papel vital como instrumento de combate à corrupção, não só agindo com o acompanhamento dos gastos públicos, mas tornando-se um agente fiscalizador do princípio administrativo da eficiência. A função de controle interno possui, ainda, um grande desafio de atuação nas esferas municipais. Uma vez que o Brasil possui mais de 5 mil municípios e ausência de padronização de estrutura e atuação de órgãos de controle interno. Embora o controle interno tenha sido instituído pela legislação brasileira desde a carta magna de 1988, os gestores municipais têm a livre atribuição para organização de unidade de

comando, número de cargos, funções e atribuições que cada órgão pode exercer (BEUREN; SCHLINDWEIN, PASQUAL, 2007).

Assim como em muitos municípios que são locais de desenvolvimento estratégico e recebem incentivos financeiros de diversos entes públicos, a região da Zona da Mata Norte em Pernambuco possui 16 municípios e o segundo maior PIB do estado. Apesar da necessidade de implantação legal de sistemas de controle interno, todos os municípios dessa região criaram suas controladorias internas apenas em 2009 devido à atuação do Tribunal de Contas de Pernambuco (CONDEPE/FIDEM, 2019).

Por não haver uma legislação que tenha como objetivo padronizar a criação e atuação, cada município estruturou seus órgãos de controle interno de forma distinta. Para melhor compreensão de como as prefeituras estão gerindo os seus órgãos de controle interno desta importante região, esta pesquisa teve como objetivo analisar os órgãos de controle interno dos municípios que compõem a região da zona da mata norte de Pernambuco, identificando as atividades exercidas e suas estruturas.

Para isso, esta pesquisa contou com a aplicação de questionários e entrevistas com os gestores responsáveis, além de pesquisa documental e levantamento de dados nos portais de transparência municipais.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Contextualizando Controle

As principais formas de controle na gestão pública são o controle interno, exercido pela própria administração pública; o controle externo, exercido principalmente pelo Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas; e o controle social, exercido pela população e instituições civis. Em todos os casos, a principal forma de combate ao desperdício de dinheiro pelo gerenciamento governamental começa nos órgãos instituídos e capacitados para exercerem o controle interno. Por participar na execução do orçamento, fazendo parte da administração, os órgãos de controle interno fazem a primeira rede de gerenciamento e assumem um papel fundamental (LUCIANO; WIEDENHÖFT; CALLEGARO, 2019).

Cruz e Glock (2003) entendem o controle interno como uma atividade sistêmica de verificação, de forma permanente ou periódica, com o apoio de registro documental onde se possa analisar uma situação ou um ato de acordo com a conformidade de um padrão pré-estabelecido. Para Castro (2013), o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal atribuiu ao controle interno novas funções e importância, sendo visto como um instrumento da democracia fundamental no combate ao desperdício e desvios de receita pública. Segundo Figueiredo e Caggiano (2017), o controle interno

deve ser ativo e participativo nas organizações por ser o principal responsável pela supervisão e revisão das ações dentro de uma cadeia de processos de uma instituição.

Órgãos de controle nas instituições

Os órgãos que executam a função de controle nas empresas e na administração pública recebem a nomenclatura de controladorias. Estes departamentos aplicam um ramo de conhecimento que integra conjuntos de princípios, métodos e procedimentos que interagem com outras ciências e outras áreas das empresas. Portanto, a origem das controladorias está intrinsecamente ligada ao desenvolvimento da gestão de organizações (BYRNE; PIERCE, 2007).

Ao passar pela evolução da administração pública, no intuito de combater atos de gestão impróprios e de corrupção, os órgãos de controle interno foram agregando conhecimento, importância, agentes e ramificações em várias outras ciências. Por conseguinte, essa amplitude em suas ações resulta em um conceito que está em constante evolução (LUCIANO; WIEDENHÖFT; CALLEGARO, 2019).

Pela diversidade de conceitos, ainda não há um consenso na literatura acadêmica sobre uma definição rígida conceitual de órgãos e departamentos com a responsabilidade de exercer o controle interno. Isto se deve, em parte, pela constante mudança e importância que se deve ao sistema de controle organizacional em uma sociedade dinâmica (BORINELLI, 2006).

Kolk (2019) apresenta a Controladoria como um sistema alimentado por outras ciências e seus aspectos peculiares, que são transformados em informação por meio dos seus instrumentos e sua estrutura, e sua função primordial é o auxílio na tomada de decisão dos gestores responsáveis pela administração pública. Finalmente Weber (2011) aponta que, apesar das controladorias terem características adaptáveis a cada uma das organizações em que estão inseridas, possuem funções e atividades que lhes são típicas, essenciais ao ramo de conhecimento, portanto, imutáveis.

CONTROLADORIA PÚBLICA SOB ENFOQUE DA GESTÃO MUNICIPAL EM CENÁRIO PANDÊMICO

Por muitos anos, a administração pública na esfera municipal não esteve habituada com um sistema de controle interno como um instrumento de transparência e auxílio, tanto para a gestão municipal quanto para os controles externos e sociais. Porém, a gestão pública dos municípios tem implantado setores de controladorias internas para a melhoria da gestão, combate à corrupção e pela transparência na execução dos municípios (SANTOS, 2013).

Em uma conjuntura na qual a população demanda de forma exponencial os serviços de saúde, o Sistema Único de Saúde (SUS) tem como foco de atuação a descentralização e a regionalização de uma rede pública de atendimento, além de fornecimento de produtos e recursos.

Mediante parcerias com os municípios no Brasil, o SUS encontra a necessária capilaridade para respostas uniformes e obtenção de informações em um cenário nacional de instabilidade causado pela pandemia (LOSCO; DO CARMO, 2019).

Nessa rede, as prefeituras municipais estão na linha de frente, onde os cidadãos requerem atendimento clínico e hospitalar. Para estruturar medidas de combate e controle à disseminação do coronavírus, a legislação sofreu modificações para facilitar os repasses financeiros entre entes governamentais e para agilizar os processos de aquisição de produtos e serviços mediante processos de licitações. Devido à forte demanda populacional no sistema de saúde e à crise econômica atual, o governo federal e o Congresso Nacional autorizaram a transferência de R\$ 60 bilhões aos estados, municípios e ao Distrito Federal por meio do Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus (LIS, 2020).

Dessa forma, em um cenário de alta demanda por serviços públicos e defasagem da estrutura para atendimento, recursos de origem emergencial, urgência de gastos e legislação frágil, torna-se relevante um sistema de controle interno por meio das controladorias nos municípios.

Atividades da Controladoria

Pela falta de um conceito padronizado a respeito de órgãos de controle interno, existe muita divergência na estrutura em relação às suas funções entre os diversos entes públicos. Como uma unidade orgânica, as funções poderão variar de acordo com as peculiaridades das organizações, sem perder, contudo, as características próprias de uma controladoria.

Neste estudo, foi adotada uma adaptação sistematizada das atividades exercidas como função de controle interno de Borinelli (2006). O autor denominou de Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) o conjunto de conceitos reunidos, funções atribuídas e atividades desempenhadas. Ao abordar as atividades desempenhadas sob o enfoque da função de controle interno dos órgãos de controle interno nos municípios. O autor designou atividades principais como a atuação em auditorias, fiscalização e apoio a outros órgãos. Todavia, é possível detectar, mediante diferentes teóricos da área de controladoria e controle interno, pontos de congruência na descrição de atividades que devem existir.

Dependendo do tamanho do município e da estrutura onde as controladorias estão inseridas, o escopo de atividades é ampliado para atuação de ações preventivas em combate à corrupção, como atividades centralizadas em: auditoria; ouvidoria; transparência pública; apoio a outros órgãos; ações normativas e fiscalização (HELDEN, 2019; KOLK, 2019; AZEVEDO, 2016; MODELL, 2014; CASTRO, 2013; WEBER, 2011; BORINELLI, 2006; CRUZ; GLOCK, 2003; BEUREN, 2002).

A função de controle interno pode ser a principal dentro de órgãos públicos, devido à abrangência de controle interno em um sistema nas organizações públicas. Um robusto conjunto de

procedimentos, transparência e fiscalização tende a coibir o desvio de dinheiro público por parte de gestores responsáveis pela aplicação do orçamento público. Neste contexto, o uso exclusivo de apenas uma dessas funções contempladas pelos teóricos para a estruturação dos sistemas de controle público é muito limitado. Porém, devido às limitações das prefeituras e ausência de metodologia uniformizada, a função de controle interno se torna a mínima necessária na implementação e operação de controladorias (GARCIA; TEODÓSIO, 2020).

METODOLOGIA

Caracterização da pesquisa

O estado de Pernambuco é dividido em 12 regiões de desenvolvimento. Para este trabalho, adotou-se como público-alvo os 16 municípios que fazem parte da região da Zona da Mata Norte de Pernambuco: Aliança, Buenos Aires, Camutanga, Carpina, Condado, Ferreiros, Itambé, Itaquitinga, Lagoa do Carro, Lagoa de Itaenga, Macaparana, Nazaré da Mata, Paudalho, Timbaúba, Tracunhaém e Vicência.

Para alcançar o objetivo desta pesquisa, foi adotada uma abordagem essencialmente quantitativa com utilização de um instrumento típico de pesquisas qualitativas, a entrevista. Como técnicas de coleta de dados, utilizou-se: a) na pesquisa documental: legislação disponível nos portais da transparência dos municípios; b) no levantamento de campo: questionário estruturado e entrevista semi-estruturada. Os participantes do levantamento foram os gestores responsáveis pelos órgãos de controle interno nos municípios citados anteriormente.

Coleta dos dados

Levantamento de Campo

O questionário foi o primeiro instrumento de coleta de dados utilizado nesta pesquisa. Este foi estruturado em três partes (CERVO; BERVIAN, 2002). A primeira parte está relacionada às características do órgão de controle interno da prefeitura e contou com quatro perguntas: 1) Qual a nomenclatura do órgão de controle interno da Prefeitura? 2) Em qual posição o órgão de controle interno está localizado no organograma da Prefeitura? 3) Quantos profissionais trabalham no órgão de controle interno? 4) Formação acadêmica do profissional ocupante do cargo de liderança no órgão.

Na segunda parte do questionário, foram apresentadas assertivas sobre as quais os ocupantes dos cargos de liderança assinalaram quais das atividades estão presentes no cotidiano dos órgãos de controle. Cada conjunto de afirmações correspondia a uma atividade que forma o quadro geral da Função de Controle Interno. Essas atividades são relacionadas por Azevedo (2016), Castro (2013), Borinelli (2006), Cruz e Glock (2003) e Beuren (2002) como as atividades básicas em um sistema de controle interno nas organizações públicas, a saber: atividades relacionadas com auditorias em folha de pagamento, processos internos e licitações, implantação de atos de transparência e ouvidoria, prestação de contas aos tribunais e poder legislativo e ações de pareceres e normativas.

No questionário enviado aos participantes, as áreas foram apresentadas em quatro grupos, conforme consensual os autores citados acima: Auditoria; Ouvidoria e Transparência; Apoio a Outros Órgãos; e Ações Normativas e Fiscalização. As assertivas utilizadas constam no Quadro 1.

Quadro 1 – Funções de Controle Interno agrupadas no questionário

FUNÇÕES DE CONTROLE INTERNO		
ATIVIDADE	ASSERTIVAS	REFERÊNCIAS
AUDITORIA	1. Realiza planejamento anual das auditorias a serem realizadas.	Beuren (2002), Castro (2013), Cruz e Glock (2003), Kolk (2019), Helden (2019).
	2. Realiza auditoria nas licitações e contratos do município.	
	3. Realiza auditoria na folha de pagamento.	
OUVIDORIA E TRANSPARÊNCIA	4. Planeja, coordena e executa ações de ouvidoria.	Borinelli (2006), Azevedo (2016), Castro (2013), Weber (2011).
	5. Recebe e apura denúncias feitas pelos cidadãos.	
	6. Estimula a transparência e controle social.	
	7. Disponibiliza informações mediante Portal da Transparência.	
APOIO A OUTROS ÓRGÃOS	8. Apoia os órgãos de controle externo.	Beuren (2002), Castro (2013), Modell (2014)
	9. Acompanha e fiscaliza as prestações de contas do município.	
AÇÕES NORMATIVAS E FISCALIZAÇÃO	10. Elabora Parecer de Controle Interno que compõe a prestação de contas.	Beuren (2002), Castro (2013), Cruz e Glock (2003), Borinelli (2003), Azevedo (2016)
	11. Elabora normas e orientações para padronização de procedimentos.	
	12. Monitora o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.	
	13. Avalia o cumprimento de metas previstas no Plano Plurianual.	
	14. Acompanha a execução do Plano de Governo e do orçamento fiscal.	

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas referências citadas (2019).

O questionário foi disponibilizado mediante a plataforma “*google forms*” se enviado ao e-mail dos 16 gestores municipais em fevereiro de 2020, ficando disponível até abril do mesmo ano. No e-mail, os gestores eram apresentados à pesquisa e convidados a participar voluntariamente deste levantamento. Foi assegurado, durante todo o levantamento, o sigilo dos participantes, assim como as prefeituras participantes não foram identificadas nas respostas, necessidade esta requerida pelos gestores. A taxa de resposta foi de 87,5%, portanto, 14 gestores participaram efetivamente da pesquisa.

Para melhor entendimento dos desafios enfrentados nas controladoras, foi solicitado aos participantes que, ao final do questionário, se manifestassem sobre o interesse em participar de uma segunda etapa do levantamento, entre os quais, dois participantes se dispuseram voluntariamente. Com estes, foi aplicada uma entrevista semiestruturada, na qual havia uma pergunta disparadora: “qual o principal desafio na sua atuação no contexto de controladoria municipal?”. As entrevistas tiveram duração média de 25 minutos com cada gestor, as respostas foram gravadas com a devida autorização, e, posteriormente, transcritas em sua integralidade para a posterior análise e interpretação.

Pesquisa Documental

Para a análise da atividade de Ouvidoria e Transparência, os portais da transparência dos municípios foram consultados com o objetivo de verificar se os mesmos cumpriam com a legislação federal.

Os dados foram coletados com base em um formulário criado pelos pesquisadores com o intuito de verificar a presença ou ausência de 6 variáveis retiradas das exigências na Lei de Acesso à Informação e Transparência Pública- Lei nº 12.527/2011: 1) O Portal de Transparência contém ferramenta de pesquisa de conteúdo; 2) Disponibiliza informações que possibilitem acompanhar as receitas em tempo real; 3) Disponibiliza informações que possibilitem acompanhar a despesa em tempo real; 4) A prefeitura divulga a remuneração individualizada por nome do agente público ou servidor; 5) A prefeitura divulga informações estruturadas concernentes a procedimentos licitatórios, realizados e em andamento; e 6) A prefeitura divulga informações estruturadas concernentes aos contratos celebrados.

A análise dos dados coletados na fonte documental adotou o critério avaliativo de atribuição dos conceitos “sim” ou “não” às variáveis observadas em cada site pesquisado. As respostas “não” e “sim”, de natureza binária, foram codificadas em “0” e “1”, respectivamente. A análise seguiu com a estatística descritiva dos dados, que apresenta grande contribuição para a caracterização, resumo dos dados e também ao estudo das relações que existem entre as variáveis (GIL, 2007). Neste caso,

foi utilizada a análise de conglomerados, visando identificar a distribuição das controladorias municipais quanto ao desempenho acerca da disponibilidade das informações públicas.

A análise de conglomerados ou “*clusters analysis*”, segundo Bem, Giacomini e Waismann (2015), é uma técnica multivariada de classificação que objetiva agrupar dados de acordo com as similaridades entre eles, agrupando um conjunto de dados heterogêneos em grupos com homogeneidade. Esta análise foi necessária à pesquisa para identificação de semelhança entre as diversas prefeituras pesquisadas.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

Caracterização dos setores de controladoria e seus agentes públicos

Ao avaliar os dados obtidos sobre a caracterização das controladorias municipais, observou-se que não há unanimidade quanto à nomenclatura adotada nas prefeituras pesquisadas. Os principais órgãos de controle interno nas prefeituras da Zona da Mata Norte têm por nome “Controladoria Geral”, “Coordenadoria de Controle Interno” ou “Secretaria de Controle Interno”, conforme a tabela 1. Como aponta Weber (2011), a diferença começa no título do setor ou da área encarregada do controle interno, cuja nomenclatura vai depender do contexto administrativo de cada ente público e suas respectivas leis instituidoras.

Tabela 1 – Nomenclatura dos órgãos

Nomenclatura	N	%
Controladoria Geral	5	36%
Coordenadoria de Controle Interno	8	57%
Secretaria de Controle Interno	1	7%
TOTAL	14	100%

Fonte: dados da pesquisa (2020)

A importância de uma nomenclatura para o presente estudo está relacionada com a unidade de comando e subordinação dada aos órgãos de controle, conforme os dados a seguir demonstrando a posição na estrutura administrativa municipal.

A estrutura organizacional é a base de funcionamento de uma organização pública, sendo dividida e especializada em tarefas formalmente distribuídas e agrupadas de acordo com as diferentes temáticas que compõem um ente. Conforme afirma Borinelli (2006), o posicionamento dos órgãos de controle interno dentro de uma estrutura demonstra a sua importância estratégica na administração municipal, uma vez que, quanto mais próxima ao principal escalão de poder decisivo

na hierarquia municipal, maior será sua independência e suas ações fiscalizadoras e disciplinares. A posição organização dos órgãos de controle pesquisados está contida na tabela 2.

Tabela 2 – Posição Organizacional

Posição Organizacional	N	%
Secretaria Municipal	1	7%
Departamento Pertencente a uma Secretaria	2	14%
Órgão Independente com status de Secretaria	6	43%
Órgão de assessoria ao Gabinete do Prefeito	5	36%
TOTAL	14	100%

Fonte: dados da pesquisa (2020)

A maioria das unidades de controle interno nas prefeituras da Zona da Mata Norte Pernambucana ocupa uma posição direta ao líder do Poder Executivo Municipal; 43% (n = 6) dos órgãos respondentes classificam-se como órgãos independentes com o mesmo status de uma secretaria municipal. A equivalência desses órgãos às secretarias municipais assegura aos chefes das unidades de controle o mesmo status, atribuições e competências que o primeiro escalão na administração direta, e a participação direta em reuniões estratégicas com prefeitos e outros secretários.

Duas prefeituras (14%) apontaram que seus órgãos de controle estão sujeitos a alguma secretaria. Tal posicionamento compromete a autonomia e independência das funções de controle interno, uma vez que a subordinação limita o alcance de ações fiscalizadoras, comprometendo a integridade na prestação de informações ao prefeito e aos demais mecanismos de controle, externo e social.

A relação entre a nomenclatura dos órgãos e a sua posição na estrutura da gestão municipal se justifica pelos 36% (n = 5) das Controladorias Gerais terem o status de órgão independente equivalente às secretarias municipais e 14% (n = 2) das Coordenadorias de Controle Interno são apenas departamentos inseridos em alguma secretaria municipal. Existe uma evidente relação entre a nomenclatura e a amplitude de poder na organização.

Quanto à ocupação dos cargos de direção da controladoria, todos eles são ocupados por profissionais comissionados. Quanto ao nível de escolaridade e a especialização da formação acadêmica desses profissionais, os resultados constam na tabela 3.

Tabela 3 – Formação Acadêmica dos Responsáveis pelo Controle Interno

Formação Acadêmica dos Responsáveis	N	%
Ensino Médio	3	21%
Ensino Superior em Administração	5	36%
Ensino Superior em Ciências Contábeis	3	21%
Ensino Superior em Direito	1	7%
Ensino Superior em outra área	1	7%
Pós-graduação	1	7%
TOTAL	14	99%

Fonte: dados da pesquisa (2020)

Uma vez que irá supervisionar vários outros profissionais de diversas áreas, é necessário que o responsável pelo órgão de controle interno tenha o nível de qualificação necessário para ocupar um cargo de tal importância. Como aponta Modell (2014), para o desenvolvimento estratégico de uma controladoria municipal, é necessário que o gestor tenha conhecimento técnico, legal e científico das áreas da ciência que compõem as atividades de um órgão de controle interno municipal.

Sobre este aspecto, as prefeituras demonstraram que ainda existe um desafio a ser superado, dado que três órgãos de controle interno (21%) são chefiados por um servidor que possui apenas o ensino médio. Aproximadamente 57% (n = 8) das unidades de controle têm ocupado seus cargos de chefia por profissionais da área de administração ou ciências contábeis, um (7%) controlador ou coordenador de controle interno é da área de direito e outro é de uma área diferente das demais. Apenas um (7%) profissional possui pós-graduação.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37, inciso II, afirma que a investidura em cargo ou emprego público dependerá de prévia aprovação em concurso público de provas e provas e títulos de acordo com a natureza e complexidade do cargo ou emprego. O servidor público estatutário passa por um processo de seleção de acordo com o conhecimento e a qualificação técnica do candidato ao cargo. Porém, o provimento dos cargos em comissão se faz mediante nomeação por livre iniciativa do gestor eleito, temporariamente, e são contratados independentemente de sua qualificação e conhecimento técnico.

A escolha de um ocupante de cargo em comissão, sem critério técnico, é fato bem representado sob a perspectiva de que em 21% das prefeituras (n = 3), o responsável pelo sistema de controle interno tinha apenas o conhecimento de ensino médio e, do total de 14 prefeituras, apenas o gestor de uma (7%) possui uma pós-graduação. A qualificação de todos os servidores públicos têm um impacto direto na qualidade e eficiência do serviço público prestado pelos órgãos e seus agentes, e principalmente no desenvolvimento de ações coibidoras, fiscalizadoras e investigativas de atos de corrupção (HELDEN, 2019).

Além do cargo de gestor responsável, as controladorias divergem nos cargos que compõem seu quadro de servidores, conforme dados apurados nos portais da transparência dos municípios:

Quadro 2 - Relação de cargos atribuídos por prefeitura

Município	Quantidade de Cargos	Nomenclatura dos Cargos	Vínculo
Aliança	1 Cargo	Técnico de Controle Interno	Estatutário
	1 Cargo	Coordenador de Controle Interno	Comissionado
Buenos Aires	2 Cargos	Técnico de Controle Interno	Comissionado
	1 Cargo	Coordenador de Controle Interno	Comissionado
Camutanga	NÃO DISPONÍVEL		
Carpina	1 Cargo	Controlador	Comissionado
Condado	NÃO DISPONÍVEL		
Ferreiros	NÃO DISPONÍVEL		
Itambé	1 Cargo	Coordenador de Controle Interno	Comissionado
Itaquitinga	1 Cargo	Controlador	Comissionado
	3 Cargos	Agentes de Controle Interno	Comissionado
Lagoa do Carro	1 Cargo	Controlador	Comissionado
	1 Cargo	Assistente de Controle Interno	Comissionado
Lagoa de Itaenga	1 Cargo	Coordenador de Controle Interno	Comissionado
	2 Cargos	Assessor de Controle Interno	Comissionado
Macaparana	1 Cargo	Controlador	Comissionado
	2 Cargos	Técnico de Controle Interno	Estatutário
Nazaré da Mata	1 Cargo	Coordenador de Controle Interno	Comissionado
Paudalho	1 Cargo	Técnico de Controle Interno	Estatutário
	1 Cargo	Coordenador de Controle Interno	Comissionado
Timbaúba	NÃO DISPONÍVEL		
Tracunhaém	1 Cargo	Coordenador de Controle Interno	Comissionado
Vicência	1 Cargo	Assistente de Controle Interno	Estatutário
	2 Cargos	Coordenador de Controle Interno	Comissionado
	1 Cargo	Técnico de Controle Interno	Estatutário
	1 Cargo	Controlador	Comissionado

Fonte: pesquisa documental (2020)

As informações contidas nos Portais de Transparência e por consulta aos quadros de servidores junto às prefeituras demonstram que existe um total de 38 cargos criados. Desses, 74% (n = 28) estavam ocupados quando a pesquisa foi feita, sendo, deste total de cargos ocupados, 21% (n = 6) sendo ocupados por servidores estatutários em todas as prefeituras, enquanto 79% (n = 22) são cargos em comissão.

Segundo a Secretaria de Tesouro Nacional (2019), as receitas totais de todos os municípios da Zona da Mata Norte de Pernambuco chegaram a R\$ 918 milhões em 2018. Por equivalência, no recorte de municípios pesquisados existem cerca de um agente de controle interno para cada R\$ 32.814.862 milhões arrecadados por cada prefeitura.

Em um cenário de pandemia internacional e da urgência e quantidade de recursos sendo gastos para o combate à disseminação e tratamento do coronavírus, a responsabilidade de um sistema de controle interno na prevenção da corrupção está sendo exercida majoritariamente por pessoas com vínculo passageiro na administração municipal. A fragilidade de um vínculo temporário, somado à falta de qualificação necessária e o conflito de interesses entre a função e o vínculo do ocupante, cria um ambiente de risco aos princípios constitucionais de moralidade, eficiência, impessoalidade e o da legalidade.

Pelo exposto, a pesquisa reforça a importância da função de Controle Interno nos municípios, pois, como apontam Martins *et al.* (2012), essa função é a primeira barreira na coibição aos atos ilícitos, principalmente na gestão de recursos que devem ser usados na prestação de serviços públicos.

Atividades de Auditoria

Na análise das atividades executadas pelas controladorias municipais foram elencadas 14 atividades, agrupadas para melhor análise e exposição dos resultados da pesquisa.

As atividades de auditoria apoiam-se na indispensável necessidade de estudo, análise e confirmação, por parte dos usuários, sobre a realidade dos atos da administração pública e os seus impactos e conformidades legais no patrimônio público. Realizar auditorias gera, para o tomador de decisões e para os demais interessados, um retrato fiel do objeto analisado (GARCIA; TEODÓSIO, 2020).

A pesquisa aponta que alguma atividade de auditoria está presente em pelo menos 71% (n = 10) dos órgãos de unidade de controle interno das prefeituras. Em 43% (n = 6) das controladorias internas pesquisadas, a atividade de auditoria em folha de pagamento é executada, enquanto que nas 57% restantes (n = 8) esta atividade não é realizada.

O processo de licitação tem sido fragilizado e foco de corrupção em toda a administração pública brasileira durante este tempo de pandemia. Assim, o papel da auditoria em processos licitatórios tem como principal objetivo prevenir situações fora da conformidade legal. As auditorias em licitações aparecem com a maior frequência entre as atividades de auditoria nos órgãos de controle interno, com 71% (n = 10) das unidades de controle exercendo este tipo de fiscalização.

Com o advento da Lei nº 13.979/2020, a auditoria interna assume um relevante papel social quando busca avaliar o desempenho da gestão fiscal e o combate à corrupção. O desenvolvimento constante de auditorias como forma de atuação estratégica das controladorias, bem como no papel de prevenir situações indesejáveis, requer planejamento dinâmico e estruturado de auditorias no decorrer de determinado espaço de tempo. Contudo, apenas 36% (n = 5) das controladorias que participaram desta pesquisa tem um planejamento anual de auditorias a serem feitas.

Ouvidoria e Transparência

Para o conjunto de atividades agrupadas sob a temática Ouvidoria e Transparência, 100% dos participantes afirmaram que executam todas as quatro atividades deste elemento. Neste sentido, adotou-se a pesquisa documental com o intuito de avaliar os Portais de Transparência dos municípios do universo da pesquisa para verificação das conformidades legais entre as informações disponibilizadas. Como a análise ocorreu sobre os Portais da Transparência, todos os municípios da Zona da Mata foram pesquisados (inclusive aqueles que não participaram da etapa do levantamento de campo).

A verificação dos Portais considerou 6 variáveis: 1) O Portal de Transparência contém ferramenta de pesquisa de conteúdo; 2) Disponibiliza informações que possibilitem acompanhar as receitas em tempo real; 3) Disponibiliza informações que possibilitem acompanhar a despesa em tempo real; 4) A prefeitura divulga a remuneração individualizada por nome do agente público ou servidor; 5) A prefeitura divulga informações estruturadas concernentes a procedimentos licitatórios, realizados e em andamento; e 6) A prefeitura divulga informações estruturadas concernentes aos contratos celebrados.

Aplicando a análise de conglomerados, obteve-se a divisão em dois *clusters* (grupos): um com 13 municípios e o outro com três. A técnica de *clusters* associa componentes com a maior semelhança possível entre os seus elementos e distingue um grupo do outro a partir da maior diferença possível; assim, os grupos obtidos foram nomeados em municípios com maior e menor transparência. Os resultados obtidos constam no quadro 3.

Quadro 3 – Conglomerados obtidos pela análise dos Portais da Transparência

Municípios com Maior Transparência	Municípios com Menor Transparência
Carpina, Vicência e Paudalho	Aliança, Buenos Aires, Camutanga, Condado, Ferreiros, Itambé, Itaquitinga, Lagoa do Carro, Lagoa de Itaenga, Macaparana, Nazaré da Mata, Timbaúba e Tracunhaém

Fonte: dados da pesquisa (2020)

De acordo com a análise de conglomerados, foi possível destacar as variáveis que menos contribuíram para discriminação dos grupos “Municípios com Maior Transparência” e “Municípios com Menor Transparência”: apenas a variável 1 – “O Portal de Transparência contém ferramenta de pesquisa de conteúdo” não apresentou significância para a discriminação, levando a conclusão que todas as outras variáveis analisadas serviram para dividir os municípios em dois grupos distintos.

Como é possível notar no quadro 3, apenas os municípios de Carpina, Vicência e Paudalho são considerados municípios com maior transparência. Isso é justificado porque eles foram os únicos a apresentarem as seis variáveis elencadas, enquanto que o restante dos municípios não as têm. É

significativo citar que, ao apresentarem as seis variáveis elencadas nesse estudo, as controladorias municipais assumem a missão de trabalhar pela publicidade dos atos dos gestores públicos, prestando informações de elevada utilidade à sociedade e ao controle externo, e contribuindo no combate às ações danosas ao erário público.

Apoio aos outros órgãos

O agrupamento de atividades de apoio aos outros órgãos desenvolvidos pelas controladorias municipais buscou identificar o auxílio às instituições externas sob aspectos do controle externo. Para tanto, foram elaboradas as seguintes assertivas: “apoia os órgãos de controle externo” e “fiscaliza as prestações de contas do município”.

Todas as unidades de controle interno afirmaram apoiar órgãos de controle externo que diz respeito ao Poder Legislativo, assim como Tribunais de Contas (União e do estado de Pernambuco). 50% (n = 7) dos participantes acompanhavam e fiscalizavam as prestações de contas por parte do Tribunal de Contas de Pernambuco, uma vez que a prestação de contas de repasses governamentais podem ser feitas por outros setores e secretarias das prefeituras.

A prestação de contas por parte dos municípios é feita por meio dos Tribunais de Contas de cada estado brasileiro. Em Pernambuco, o Tribunal de Contas conta com o seu poder fiscalizatório para coibir e combater a má gerência do erário público. A prestação conta com um conjunto de documentos comprobatórios que tem por objetivo dar transparência às ações realizadas pelos municípios. Por isso, a participação das controladorias no auxílio dos órgãos deve ser na linha de frente, assessorando e acompanhando os gastos públicos municipais.

Ações Normativas e de Fiscalização

As atividades relacionadas às ações normativas e de fiscalização foram relacionadas de forma a analisar que tipo de influência os órgãos de controle têm dentro das estruturas internas em que estão inseridos nas prefeituras.

As controladorias municipais possuem relevante participação na verificação da execução dos programas de governo, tanto junto aos órgãos e secretarias responsáveis pela gestão direta dos recursos quanto junto aos fornecedores contratados e também à população beneficiária. Este tipo de controle é executado apenas por 36% (n = 5) das prefeituras municipais.

Um número maior, cerca de 64% (n = 9) dos respondentes, afirmou avaliar o cumprimento de metas previstas no Plano Plurianual. As duas atividades estão contidas no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, como finalidade do sistema de controle interno: a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos.

Uma atividade exercida por todos os respondentes é a de monitoria do cumprimento das obrigações da Lei de Responsabilidade Fiscal. A total adesão dos órgãos no cumprimento desta atividade pode ser explicada pela lista de sanções que prefeitos podem sofrer por descumprimento, incluindo a perda do mandato e a responsabilização penal.

As duas últimas atividades pesquisadas trataram de ações normativas e jurídicas por parte das controladorias. 50% (n = 7) dos participantes afirmaram que elaboram normas e orientações para padronização de procedimentos dentro das prefeituras e 57% (n = 8) declararam emitir parecer de controle interno que compõe a prestação de contas para órgãos externos. Tais atividades retratam a relação de intervenção que o sistema de controle municipal tem dentro da estrutura administrativa pública, uma vez que a elaboração de instruções normativas visa a modificação de atos e formas de administração.

Desafios Éticos das Controladorias Municipais

Uma questão que pode ser encontrada entre os gestores das controladorias é o conflito ético e moral da estrutura formada para gestão do sistema de controle interno nos municípios. Embora existam decisões no ordenamento jurídico afirmando que não caracteriza irregularidade a nomeação de servidor exclusivamente comissionado para o cargo máximo nos órgãos de controle interno nos municípios, muitas instituições públicas e privadas apontam para um conflito de interesse.

A solução do conflito de interesse está na necessidade da ocupação do cargo maior nas controladorias por servidores de carreira, uma vez que precisa de garantia da estabilidade funcional do responsável nas situações em que aponte irregularidades apuradas na gestão municipal da qual faz parte e sua obrigação constitucional em reportá-las aos órgãos de controle externo.

A fragilidade do vínculo temporário dos controladores são nomeados para cargos de confiança do prefeito, coloca um peso ético nos gestores, como um controlador municipal entrevistado afirmou:

Por um lado, queremos fazer o nosso trabalho direito, como diz a Constituição; por outro, dependemos do emprego na prefeitura para pagar as nossas contas. Uma vez o Tribunal de Contas pediu para que fizéssemos um relatório de auditoria de um processo de licitação, fizemos e enviamos. Uma semana depois o prefeito me chamou e veio me perguntar se eu estava fazendo 'gol contra', porque eu fiz um relatório que demonstrava irregularidade. Eu já tinha mostrado a ele, e ele não tinha feito nada. (controlador 1)

O conflito de interesse é algo relatado também por um outro controlador em casos de auditoria e relatórios solicitados por órgãos externos.

O meu trabalho é tentar esconder ao máximo as coisas erradas, aquilo que dá para ser corrigido a gente pede para corrigir, mas tem coisa que o prefeito não quer colocar a mão e pede para que a gente deixe como está. Como eu vou denunciar o prefeito que me colocou aqui? (controlador 2)

Apenas dois controladores aceitaram conversar sobre este conflito ético, sob pedido de anonimato. Contudo, é bastante claro que o conflito existe e que, para o combate real de irregularidades e corrupção dentro da administração pública municipal, é necessário que seja feita uma reforma estrutural nos órgãos de controle interno, pois, assim como apontam Cruz e Glock (2003), para que um controle interno seja eficiente é necessário ter independência do ente cujos atos serão fiscalizados.

Desta forma, esta independência pode ser adquirida transformando os órgãos de controle interno em autarquias municipais independentes ou modificando a legislação para que os gestores responsáveis pelo sistema de controle interno sejam servidores de carreira.

CONCLUSÃO

A gestão pública brasileira passa por um momento de grande desafio, em um ambiente de instabilidade internacional e forte demanda por gastos públicos voltados para serviços essenciais como a saúde.

Com os repasses emergenciais de recursos advindos do governo estadual e federal, o combate à corrupção deve ser desenvolvido principalmente por meio do controle interno na administração pública municipal. É necessário o desenvolvimento de mecanismos de controle atuantes na administração. Uma controladoria interna produtiva e estruturada é capaz de diagnosticar os problemas de gestão, combater o desperdício e desvio de recursos, e aumentar o poder de investimento das prefeituras.

Por este motivo, é necessário um trabalho intenso na estruturação dos órgãos de controle interno municipal. As controladorias municipais desta importante região de Pernambuco apresentam fragilidade em sua estrutura. As atividades básicas para o correto controle interno, presente na literatura acadêmica pesquisada, não são cumpridas pelos órgãos de controle e a sua organização revela uma dicotomia existente na gestão na qual um órgão fiscalizador é criado pela própria autoridade a ser fiscalizada e os gestores responsáveis são nomeados por livre arbítrio daqueles que serão objeto de fiscalização.

O levantamento de informações nos portais da transparência municipal apontou lacunas e informações que deveriam estar presentes. Após 30 anos da instituição da Constituição de 1988, ainda há municípios que não cumprem o princípio da publicidade.

É necessário que a crise fomentada pelo novo coronavírus traga uma mudança real no correto controle de recursos públicos, voltados com o objetivo de prestar serviços melhores à população.

Por não existir uma uniformidade legal e na prática da organização do controle interno nas prefeituras municipais, a importância deste estudo está fundamentada no fomento do debate em relação ao cumprimento do papel constitucional dos órgãos de controle interno nas prefeituras municipais. Na ausência de legislação que vise desenvolver segurança jurídica na estruturação e funções pertinentes às controladorias municipais, estudos acadêmicos que possam servir de fontes conceituais que auxiliem no processo de construção de uma metodologia padronizada de práticas de controle interno nas organizações públicas. Por fim, este estudo contribui com a discussão relativa às questões éticas e eficazes que envolvem o vínculo fragilizado dos gestores das controladorias municipais no desempenho das suas funções constitucionais.

Esta pesquisa teve seu foco na região de desenvolvimento da Zona da Mata Norte de Pernambuco, devido às limitações de recursos e tempo, cujo escopo de pesquisa abrangeu uma amostra de 14 municípios. Para futuros trabalhos, é sugestão dos pesquisadores adotar análise nas outras 11 regiões de desenvolvimento de Pernambuco, visando a obtenção de um quadro atualizado e de forma segmentada sobre o real funcionamento das controladorias municipais e suas formas de atuação na administração pública municipal pernambucana.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, T. K. G. N. **Investigação das características das controladorias no setor público: um estudo nas prefeituras pernambucanas**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de Pernambuco. Pernambuco, 2016.

BEM, J. S.; GIACOMINI, N. M. R.; WAISMANN, M. Using clusters analysis techniques in benefit of the creative industry between 2000 and 2010, Consinos region's study, RS. **Interações** (Campo Grande), v. 16, n. 1, p. 27-41, 2015.

BEUREN, I. M. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap. 1, p.15-38.

BEUREN, I.M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no Enanpad e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 45, p. 22-37, AR, 2007.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRASIL. Lei 13.979, de 06 de fevereiro de 2020. **Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus**. Diário Oficial da União, Brasília, 06 de fevereiro de 2020b. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L13979.htm. Acesso em: 01 de abril de 2020.

BRASIL. Lei nº 12.527/2011, 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005; e dá outras providências.** Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 01 de maio de 2020.

BRASIL. Ministério da Saúde. Portaria nº 188, de 3 de fevereiro de 2020. **Declara Emergência em Saúde Pública de importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCoV).** Brasília: Diário Oficial da União, 2020b.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Estatísticas de Finanças Públicas: **Quadros estatísticos do Governo Geral.** 2019. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:30091. Acesso em: 7 jun. 2020.

BYRNE, S.; PIERCE, B. Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. **European Accounting Review**, 16, 3, pp. 469–498. 2007

CÁ, C. G. S.; LIMA, A. O.; SOUSA, A. M. R. O controle externo e o combate à corrupção na Gestão Pública de Guiné-Bissau. **Revista Controle - Doutrina E Artigos**, 17(1), 143-169, 2019.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público.** 5. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2013.

CERVO, A. L. BERVIAN, P. A. **Metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: PrenticeHall, 2002.

CONDEPE/FIDEM AGÊNCIA ESTADUAL DE PLANEJAMENTO E PESQUISAS DE PERNAMBUCO [CONDEPE/FIDEM]. **PIB municipal 2019.** Disponível em:

<<http://www2.condepefidem.pe.gov.br/web/condepe-fidem/municipal>>. Acesso em: 12 jun. 2020.

CRUZ, F.; GLOCK, J. O. **Controle Interno nos Municípios:** Orientação para a implementação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2003.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria:** teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GARCIA, L. M.; TEODOSIO, A. S. S. Análise de limites dos sistemas de contabilidade e controle para o enfrentamento do problema da corrupção sistêmica no Brasil: lições dos casos da Suécia e da Itália. **Rev. Adm. Pública.** Rio de Janeiro. v. 54, n. 1, p. 79-98. Jan. 2020.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HESSEL, R. **Para conter efeitos da Covid-19, dívida pública deve chegar a 85% do PIB.** Correio Brasiliense. 30 de jun. 2020. Disponível em:

https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2020/03/30/internas_economia,841141/p-ara-conter-efeitos-da-covid-19-divida-publica-deve-chegar-a-85-do-p.shtml. Acesso em: 10 de jul. de 2020.

LIS, L. **Nova parcela de socorro a estados e municípios será depositada nesta segunda-feira,** diz Tesouro. G1. 13 jul. 2020. Disponível em:

<https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/07/13/tesouro-deposita-segunda-parcela-de-socorro-a-estados-e-municipios.ghtml>. Acesso em: 15 jul. de 2020.

LOSCO, L. N.; DO CARMO, R. L. **Mobilidade Populacional e Saúde: A Regionalização do SUS e os Deslocamentos Populacionais em Busca do Atendimento em Saúde.** In: Geosaude-2019. 2019.

LUCIANO, E. M.; WIEDENHÖFT, G. C.; CALLEGARO, S. Entendendo os fatores de combate à corrupção: proposta de um constructo de dissuasão à corrupção. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 13, p. 19-30, 28 nov. 2019.

MAGALHÃES, A. C. V.; GUIMARÃES, E. R. Sistema de controle interno nos municípios: proposta de um perfil para os profissionais que atuam no núcleo desse sistema. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Edição 1, n. 04, 2005.

MARTINS, P. L.; ASSIS, A. A. C.; OLIVEIRA, E. M.; CAMPOS, E. S.; CARVALHO, J. A. **Práticas de controladoria nas organizações públicas municipais.** IX Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Resende: AEDB, 2012.

MODELL, S. The societal relevance of management accounting: An introduction to the special issue. **Accounting and Business Research**, v.44, n.2, 83–103. 2014.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR; J. H.; SILVA; C. A. S. **Controladoria Estratégica.** São Paulo: Atlas, 2007.

PEIXOTO, G. **Corrupção ataca R\$ 1,48 bilhão destinados ao combate à COVID-19.** Estado de Minas. 11 jun. 2020. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/politica/2020/06/11/interna_politica,1155732/corruptao-ataca-r-1-48-bilhao-destinados-ao-combate-a-covid-19.shtml. Acesso em: 05 de jul. de 2020.

PERNAMBUCO. Decreto Nº 48.833, de 20 de março de 2020. **Declara situação anormal, caracterizada como “Estado de Calamidade Pública”, no âmbito do Estado de Pernambuco, em virtude da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus.** Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=49495>. Acesso em 20 de jun. de 2020.

PERNAMBUCO. Resolução 001/2009 de 01 de abril de 2009 do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. **Dispõe sobre a criação, a manutenção e a coordenação de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Municipais.** Disponível em: <http://www.tce.pe.gov.br/resolucaovirtual/2009/r012009>. Acesso em 14 de jan. de 2020.

SANTOS, A. J. B. **Controle interno na Gestão Pública Municipal: à luz do Plano de Ação do Poder Executivo Municipal nas Prefeituras da Zona da Mata Setentrional de Pernambuco.** 2013. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco.

VAN DER KOLK, B. Management control packages: a literature review and guidelines for public sector research. **Public Money & Management** v. 39, n. 7, pages 512-520. 2019.

VAN HELDEN, J. New development: The practical relevance of public sector accounting research; time to take a stand. **Public Money & Management**, v.39, n.8, p. 595-598, 2019.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controller ship and its changes. **Journal Management Control**, 2011.

Recebido: 07 de janeiro de 2021
Aprovado: 12 de outubro de 2021
Versão Final: 08 de abril 2022



This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.