



UNIVERSIDADE  
FEDERAL DO CEARÁ

# CONTEXTUS

## REVISTA CONTEMPORÂNEA DE ECONOMIA E GESTÃO

Contextus – Contemporary Journal of Economics and Management

ISSN 1678-2089  
ISSNe 2178-9258

[www.periodicos.ufc.br/contextus](http://www.periodicos.ufc.br/contextus)

## O controle interno e o monitoramento das notificações emitidas pelo controle externo: Um estudo de caso na CGM

*Municipal internal control and monitoring of notifications issued by external control organizations: A case study in the CGM*

*Control interno municipal y seguimiento de notificaciones emitidas por órganos de control externo: Un estudio de caso en la CGM*

<https://doi.org/10.19094/contextus.2022.81692>

### Aírton Douglas de Andrade Lucas

<https://orcid.org/0000-0003-4949-274X>

Secretário-Executivo da Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF)

Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

[douglaslucasadv@gmail.com](mailto:douglaslucasadv@gmail.com)

### Cristiane Silva

<https://orcid.org/0000-0001-8539-9230>

Gerente da Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF)

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

[crissilvafortaleza@gmail.com](mailto:crissilvafortaleza@gmail.com)

### Sarah Feitosa Cavalcante de Andrade

<https://orcid.org/0000-0001-5582-6465>

Assessor Técnico Operacional de Gestão da Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM)

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

[sarah.feitosa@hotmail.com](mailto:sarah.feitosa@hotmail.com)

### Sandra Maria dos Santos

<https://orcid.org/0000-0002-8515-9146>

Professora da Universidade Federal do Ceará (UFC)

Doutorado em Economia pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

[smsantos@ufc.br](mailto:smsantos@ufc.br)

### RESUMO

A pesquisa analisou como o controle interno da Prefeitura Municipal de Fortaleza realiza o monitoramento das notificações enviadas pelos órgãos de controle externo aos diversos Órgãos da Administração Pública Municipal. Para tanto se utilizou uma pesquisa qualitativa, descritiva. Utiliza-se do método de estudo de caso, e faz-se uso de dados secundários e primários. Concluiu-se que o mecanismo analisado consiste em importante ferramenta de controle interno, que busca evitar o congestionamento das notificações provenientes dos órgãos do controle externo, servindo de auxílio na adequação das respostas a serem encaminhadas.

**Palavras-chave:** controle interno; controle externo; monitoramento; notificações; município.

### ABSTRACT

The research analyzed how the internal control of the Municipality of Fortaleza monitors the notifications sent by the external control bodies to the various bodies of the Municipal Public Administration. For this purpose, a qualitative, descriptive research was used. The case study method is used, and secondary and primary data are used. It was concluded that the analyzed mechanism consists of an important internal control tool, which seeks to avoid the congestion of notifications coming from the external control institutions, serving as an aid in the adequacy of the answers to be forwarded.

**Keywords:** internal control; external control; monitoring; notifications; county.

### RESUMEN

La investigación analizó cómo el control interno del Municipio de Fortaleza monitorea las notificaciones enviadas por los órganos de control externo a los diversos órganos de la Administración Pública Municipal. Para ello, se utilizó una investigación cualitativa, descriptiva. Se utiliza el método de estudio de caso, y se utilizan datos secundarios y primarios. Se concluyó que el mecanismo analizado, implementado por la CGM, y realizado a través de un flujo procesal interno, interconecta los distintos órganos de la PMF, y constituye una importante herramienta de control interno, que busca evitar la congestión de notificaciones provenientes del control externo, sirviendo de ayuda en la adecuación de las respuestas a remitir.

**Palabras clave:** control interno; control externo; vigilancia; notificaciones; condado.

### Informações sobre o Artigo

Submetido em 23/09/2022

Versão final em 31/10/2022

Aceito em 31/10/2022

Publicado online em 01/12/2022

Comitê Científico Interinstitucional

Editor-Chefe: Diego de Queiroz Machado

Chamada especial: Controladoria e controle interno

Avaliado pelo sistema *double blind review* (SEER/OJS – versão 3)



### Como citar este artigo:

Lucas, A. D. A., Silva, C., Andrade, S. F. C., & Santos, S. M. (2022). O controle interno e o monitoramento das notificações emitidas pelo controle externo: Um estudo de caso na CGM. *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 20(esp.), e81692. <https://doi.org/10.19094/contextus.2022.81692>

## 1 INTRODUÇÃO

Os controles internos são procedimentos e práticas instituídas pela administração, visando a identificação dos riscos referentes à gestão pública, permitindo o devido gerenciamento dos mesmos, a fim de se obter o bom acompanhamento das operações e atividades críticas de forma ampla e eficaz (Gherman, 2005). Ressalte-se que, as informações sobre a avaliação do controle interno podem minimizar a sensação de impunidade, ineficiência e frágil controle e fiscalização de recursos públicos (Silva, Abreu, & Couto, 2017).

Além disso, nas organizações com maior publicidade das práticas de controle interno existe maior credibilidade, e esse tipo de estudo impulsiona a qualidade do respectivo controle, aprimorando os instrumentos de monitoramento (Liu, Lin, & Shu, 2017). De Sobremodo importância é realçar que, as informações que servem de subsídio para a avaliação do controle interno podem atenuar a impressão de impunidade, ineficiência, frágil controle e fiscalização de recursos públicos (Silva et al., 2017).

Por sua vez, as controladorias têm grande variedade de atribuições, distribuídas entre as subfunções de controle, as quais, do ponto de vista interno, são denominadas 'macrofunções' da controladoria (Bliacheriene, Braga, & Ribeiro, 2019), já que reúnem grandes blocos de atividades. Do ponto de vista organizacional, são subsistemas coordenados dentro do sistema interno de integridade do poder executivo (De Bona, 2021).

Acrescente-se ainda que, os sistemas de controle interno são vitais nas organizações, principalmente na administração pública, tendo em vista que as organizações públicas têm importante papel social no oferecimento de serviços à comunidade, gerindo os recursos de que dispõem para cumprimento de sua finalidade, e por tais razões necessitam de monitoramento (Barbieri et al., 2002; Beuren et al., 2014; Choi et al., 2013)

Por outro lado, conforme os ensinamentos de Speeden e Perez (2020), a fragilidade do desempenho de instâncias de controle interno e externo impacta no planejamento e nas finanças públicas. Aliás, sob o prisma de Ribeiro et al. (2008, p. 50), "sem controle interno, ou com controle interno fragilizado, a entidade fica sujeita aos descaminhos, aos desvios de recursos e à gestão fraudulenta".

Diante disso, o presente estudo possui como escopo principal a avaliação acerca do mecanismo de controle interno que a Prefeitura Municipal de Fortaleza dispõe como forma de monitorar as demandas recebidas por órgãos de Controle Externo, a exemplo do Ministério Público e Tribunais de Contas. Assim, tendo em vista a relevância do controle interno para a administração pública, emerge a seguinte questão de pesquisa: Como a Prefeitura Municipal de Fortaleza utiliza o controle interno, para realizar o monitoramento das notificações, emitidas pelo controle externo aos órgãos municipais? Nesse contexto, tem-se que o objetivo geral da pesquisa: analisar como o Controle Interno da Prefeitura Municipal de Fortaleza realiza o monitoramento das notificações enviadas pelos órgãos de

controle externo aos diversos Órgãos da Administração Pública Municipal.

Assim, este trabalho se justifica na compreensão de que as investigações em relação ao controle interno são mui contributivas ante o recente cenário de crise política e de casos de fraude e corrupção na Administração Pública brasileira, sendo cediço que a análise dos fatores que explicam os instrumentos de controle contribui para sedimentar um ambiente de monitoramento e gerenciamento dos riscos mais eficiente (Beuren & Zonatto, 2014). Assim, a pesquisa contribui para aprofundar a discussão acerca da atuação da gestão pública na inovação de mecanismos que aprimorem as atividades de controle interno, visando maior adequação e eficiência no envio das informações a serem prestadas aos órgãos de controle externo.

Desse modo, o intuito do presente trabalho é permitir um aprofundamento do tema, ainda pouco explorado nas universidades, posto que, utilizando bases de dados como *spell*, *google* acadêmico e periódicos capes, por meio de consulta, em que se utilizou de palavras-chaves como controle interno, setor público, monitoramento, mecanismos, controle externo, não foram encontrados, no universo de aproximadamente 870 artigos pesquisados e publicados nos últimos nove anos, evidências de haver temática específica, abordando o mesmo assunto, objeto deste trabalho.

A presente pesquisa é um estudo de caso, com abordagem qualitativa e de natureza descritiva, se propondo a investigar procedimento de controle interno específico, em determinada unidade de análise, no caso, nas dependências da Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM). Assim, o presente estudo se utiliza de dados secundários (pesquisa documental) e dados primários (pesquisa de campo).

Esse artigo possui a parte introdutória localizada na primeira seção, composta pela contextualização, questão de pesquisa, objetivo geral, justificativa do tema, e síntese dos aspectos metodológicos. A segunda seção compreende o referencial teórico, o qual conta com três subseções acerca do assunto, sendo que a primeira delas trata sobre o papel do controle interno governamental, a segunda subseção tem como assunto os órgãos de controle externo e a gestão pública. A terceira seção aborda alguns estudos empíricos, trazendo uma análise das experiências de estudos anteriores. A quarta seção apresenta os procedimentos metodológicos, que abordam os instrumentos de coleta de dados, e uma análise dos resultados obtidos, em atenção à questão de pesquisa neste artigo. A quinta e última seção mostra as considerações finais, contendo uma reflexão geral sobre o tema, bem como sugestão para novas pesquisas científicas.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Essa seção traz uma revisão de literatura sobre a temática compreendendo duas subseções, na primeira tem se uma abordagem sobre controle interno governamental,

no âmbito setor público municipal, a segunda seção trata dos órgãos de controle externo e sua atuação perante a administração pública, e a terceira seção apresenta se alguns estudos empíricos identificados na literatura nesse enfoque.

## 2.1 O papel do controle interno governamental

Segundo Cavalcante & Luca (2013), a presença de controle é considerada como dimensão de governança no setor público, uma vez que é considerada como suporte para o alto nível de gestão, com o intuito de permitir o alcance de objetivos por meio da eficiência e da eficácia operacional, confiabilidade de relatórios internos e externos e cumprimento da aplicação de leis e regulamentos.

Por sua vez, o Controle Interno Municipal é considerado um recurso organizacional importante para sustentabilidade da gestão pública municipal. Este entendimento permite afirmar que, independente da forma como se estrutura hierarquicamente, ou como se é denominada, a Controladoria, ou a Unidade Central de Controle Interno de uma prefeitura tem crucial importância para o sucesso da gestão (Chiarelli & Cherobim, 2009). Conforme ensinam Cruz, Silva & Spinelli (2016), na realidade dos municípios, a preocupação com o controle do governo e das políticas públicas, é responsabilidade do órgão central comumente denominado de Controladoria Geral do Município (CGM).

Apesar da concepção de controladoria governamental ser compartilhada observa-se, na prática, que em muitas prefeituras não se desenvolvem unidades de controle interno, ou ainda que estas estejam em fase de implementação (Azevedo & Leitão, 2018). Convém esclarecer que a controladoria na área pública é relativamente nova, e o grande desafio para os profissionais desta área é potencializar a utilização dos recursos disponíveis (geralmente escassos) frente às despesas públicas crescentes e o gerenciamento transparente das contas. Por esse motivo, a controladoria não é apenas uma resposta às demandas por transparência na prestação de contas, mas também pode atender as imposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (Assis, Silva & Catapan, 2016; Melo et al., 2016).

Ademais, a controladoria contribui de forma efetiva para que o gestor público consiga cumprir os programas, as metas e as ações propostas em um cenário transparente, eficiente e legal, já que um dos problemas no setor público é a falta de continuidade, associada à corrupção, que devem ser sempre combatidas visando assegurar a correta aplicação dos recursos e a preservação do patrimônio público (Silva, Carneiro & Ramos, 2015). De acordo com Krein, Wernke & Zanin (2020), em relação às atividades inerentes a certas funções da Controladoria, na percepção dos gestores públicos, o maior nível de importância foi atribuído ao monitoramento do sistema de controle interno que busca preservar os interesses da entidade, enquanto que o auxílio na análise de viabilidade de projetos de investimento foi considerado uma atividade de menor relevância.

Nesse contexto, Santana & Silva, 2021 explicam que consoante o art. 7º da Lei de Acesso à Informação (LAI), a administração deverá prestar informações referentes ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo. Em razão disso, cabe ao controle interno monitorar as suas respectivas páginas de acesso à informação para garantir que estas sejam alimentadas adequadamente. Esses autores enfatizam, então, que a responsabilidade de alimentar as referidas páginas é uma atribuição das autoridades delegadas pelo dirigente máximo do órgão, cabendo ao controle interno a função de monitoramento, a fim de acionar os responsáveis do órgão acerca do não cumprimento daquela atividade. Dessa forma, o setor responsável pela disponibilidade da informação pode ser, por exemplo, a área contábil da Estatal. Daí, essa área também precisa definir qual setor da organização ficará responsável por alimentar o site da LAI e informar ao setor de controle interno (Santana & Silva, 2021).

Por outro prisma, conforme leciona Soares (2020), a importância dos controles internos vai além da obrigatoriedade legal, quando afirma que fiscalizar e orientar a administração pública representa uma necessidade que deve levar em conta o objetivo maior da gestão, o bem social. Tal entendimento é corroborado por Vasconcelos et al. (2012), ao defender que a controladoria governamental é um instrumento relevante para auxiliar à gestão pública municipal, visto que sua finalidade é impulsionar o município a atingir a eficiência, eficácia e economicidade prezando pela transparência dos atos praticados pelo gestor público.

Em consonância ao exposto, Ferreira, Santos & Vasconcelos (2021) constataram que a atuação e responsabilidades da alta gestão é o fator mais relevante na avaliação do controle interno, e que a estrutura organizacional tem menor importância. Isso ajuda a explicar a falta de correlação e interferência das variáveis de tamanho organizacional sobre a medida global alusiva ao controle interno dos órgãos. Além disso, percebeu-se que o capital humano influencia o controle interno, mas o quantitativo de ativos explica melhor a variância da autoavaliação. Destaca-se que é possível que a previsão legal possa engessar as estruturas de controle interno dos órgãos, já que a norma define as mesmas regras para todas as organizações, independentemente das suas características e da complexidade (Ferreira, Santos & Vasconcelos, 2021).

Na pesquisa realizada por Angeli, Silva & Santos (2020), os testes de correlação não confirmaram a expectativa da existência de um alto grau de associação entre fatores socioeconômicos dos municípios e a atuação de suas controladorias. Esperava-se que municípios com maior população, maiores montantes de receita pública, e IDH maiores tivessem as controladorias mais atuantes, em função de seu porte e da complexidade da máquina pública local. No entanto, restaram ausentes elementos que sustentassem essa hipótese a partir dos testes aplicados. Em particular, confirmou-se a correlação perfeita entre a

receita municipal e o tamanho da população. Contudo, acrescentaram os autores, esses fatores não incidiram positivamente sobre o grau de atuação das controladorias municipais pesquisadas.

Interessante a conclusão de Braga, Caldeira & Sabença (2020), quando da análise do controle interno ante ao combate da covid-19, onde, no caso federal, constatou-se que em diversas operações, a CGU atuou também em colaboração com órgãos de controle estaduais, polícias civis e ministérios públicos locais. Mencionou-se que uma das características que atribui a esta atuação um caráter inovador é o tempo de execução, praticamente concomitante à ação administrativa investigada. Explicou-se que tal fato decorreu, provavelmente, do direcionamento prioritário de recursos humanos e materiais para esta macrofunção.

Percebe-se que a abordagem das funções da controladoria não é consensual na esfera pública, assim como acontece na literatura, embora demonstrem pontos congruentes, como a execução das funções controle de ativos e gerencial com maior representatividade, e das funções controle e tributárias com menor execução. Verifica-se que o perfil exigido ao profissional da controladoria, em decorrência das funções elencadas, demonstra um misto de funções tecnicistas e gerenciais-estratégicas, o que comunica uma mudança na realidade do mesmo, assim como vem ocorrendo na iniciativa privada (Cunha & Callado, 2019).

## 2.2 Os órgãos de controle externo e a administração pública

Pode-se afirmar que, a administração pública praticada nesses governos locais está mais vulnerável aos riscos de ineficácia na prestação dos serviços públicos e na implementação das políticas públicas que impactam diretamente o cidadão, como as ações da educação, saúde e assistência social básicas, a cargo dos governos municipais por ditame constitucional (Cavalcante et al., 2013; Gerigk et al., 2007; Silva, 2017).

Para tentar atender a essas ações, é preciso que o governo atue de forma criativa, buscando alternativas eficazes e viáveis. Contudo, a utilização de ações inovadoras na administração pública muitas vezes é recebida com resistências, inclusive por parte dos próprios órgãos e autoridades de controle (Yetano; Torres; & Castillejo-Suastegui, 2019). Nesse contexto, é certo afirmar que a existência de um adequado sistema de controle interno é indispensável para a administração pública e para o sistema de controle externo, possibilitando exame prévio da situação do órgão jurisdicionado (Diniz et al., 2004).

Cumprir explicitar que os controles externo e interno são os responsáveis pela avaliação permanente das ações praticadas na gestão pública, onde os controles são como mecanismos de preservação das instituições públicas e de prevenção da ilicitude (Marçola, 2011).

Assim, com base no texto constitucional, precisamente a partir do seu artigo 70, constata-se que existem dois tipos de controle na Administração Pública,

externo e interno, que são responsáveis por “fiscalizar os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais do Estado”, através de rotinas predeterminadas em normatizações. Destarte, o controle interno compreende um autocontrole das ações e gestão do ente público e o externo é exercido pelos órgãos fiscalizadores, que seguem estruturas hierárquicas, tais como os Tribunais de Contas, Ministério Público, entre outros (Calixto; Velasquez, 2005).

Acrescente-se que, em um estudo comparativo sobre o controle externo na Argentina, Brasil e Chile, Menezes (2015) esclarece que as discussões sobre o controle nas políticas públicas avançam na mesma medida em que amadurecem as instituições, sob o movimento gerado a partir da tendência mundial voltada para o fortalecimento dos mecanismos de *accountability* que amplie a transparência e o controle das atividades realizadas pelos agentes públicos.

A pesquisa de Viegas et al. (2022) investigou o tipo de comunicação dos Tribunais de Contas e Ministérios Públicos nas redes sociais e os desafios da *accountability* na democracia digital. Em relação à atuação nas redes sociais, tais autores constataram que as postagens dos MPs são o dobro das dos TCs, o que demonstrou maior atividade dos MPs na utilização das redes sociais como canais de comunicação institucional, onde o Twitter não só é a plataforma mais utilizada por essas instituições, sendo a priorizada, o que denota sua importância para a comunicação pública dos órgãos de Estado, não só no exterior como no Brasil.

Vale salientar que, os mecanismos de monitoramento necessitam da existência de um órgão independente responsável por avaliar o cumprimento das normas fiscais, o qual poderá acionar gatilhos automáticos, caso sejam inobservados os limites numéricos, ou aplicar sanções aos que descumpriram as regras (Kotia & Lledó, 2016). Em razão da natureza das atividades que desempenham, são os Tribunais de Contas que de fato exercem o controle externo das normas de responsabilidade fiscal (Lima, 2017).

Apesar de sua relevância para a Administração Pública, os mecanismos de controle é um tema ainda pouco explorado pela academia no Brasil, considerando-se a importância nas atividades administrativas no setor público, uma vez que apenas com um sistema sólido e institucionalizado de controle se consegue evitar desvios de condutas dos gestores (Castro, 2015).

## 2.3 Os órgãos de controle externo e a administração pública

A presente subseção realizou um levantamento acerca da produção científica sobre o tema, através de consultas por meio das bases de dados *spell*, *google* acadêmico e periódicos capes, utilizando como termos de busca Controle Interno, Setor Público, Mecanismos, Monitoramento, Controle Externo, e usando filtros como título do artigo e resumo, no período que compreendeu 2014 a 2022, sendo encontrados aproximadamente 870

artigos. Não obstante, não foi possível identificar em nenhum dos artigos encontrados, evidência de que foi abordada uma temática com muita similitude ao presente estudo, que analisa o procedimento de controle interno municipal que monitora as notificações, oriundas do controle externo (órgãos fiscalizadores).

No entanto, foram selecionados 11 artigos acadêmicos, elencados na Tabela 1, os quais apresentam objetivos, referencial teórico, metodologia e conclusões que se mostram relevantes e contêm algumas semelhanças com este trabalho, servindo assim de base teórica para o presente estudo.

**Tabela 1**

Estudos empíricos sobre controle interno no setor público

Autor/ano	Objetivo	Aspectos metodológicos	Conclusões
Braga Neto, Vasconcelos & De Luca (2013)	Verificar se os dispositivos de controle interno, segundo a NBC T 16.8, são contemplados nos relatórios estaduais brasileiros.	A pesquisa possui natureza qualitativa, e examinou 24 relatórios anuais publicados por nove estados brasileiros, referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, por meio da análise de conteúdo.	O baixo índice de atendimento dos relatórios de controle interno dos estados brasileiros aos dispositivos da NBC T 16.8 contraria o que preceituam as boas práticas de governança que consideram o controle uma das suas dimensões. Concluíram também que os órgãos de controle interno das entidades governamentais investigadas podem não estar adequadamente estruturados para atendimento das dimensões do controle interno emanadas pela NBC T 16.8, em especial quanto aos procedimentos de prevenção e detecção de erros e fraudes na gestão dos recursos públicos, que exigem, do controle interno, a adoção de métodos e procedimentos de acompanhamento concomitante dos atos praticados pelos gestores públicos.
Monteiro (2015)	Analisar suas finalidades e importância na administração pública do Brasil e das barreiras para sua implantação.	A estratégia de pesquisa desenvolvida é uma revisão sistemática da literatura e a realização de pesquisa documental em relatórios do TCU e da CGU.	Os resultados apontam para uma categorização da importância do SCI no contexto do setor e as principais barreiras para sua implantação. Um quadro teórico de cinco categorias de importância do SCI foi constituído gestão do risco, informação, comportamento ético, imagem da entidade e proteção dos recursos públicos. As principais barreiras detectadas foram a falta de uma cultura de gestão ao risco, a carência de pessoal em número adequado e a qualidade técnica exigida.
Daher et al. (2017)	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.	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.
Lisboa et al. (2018)	Examinar os fatores de resistência à implementação de um modelo de avaliação de desempenho em um órgão público.	O método de coleta de dados foi a realização de entrevistas semiestruturadas com os servidores do setor e análise dos documentos de elaboração do modelo.	Os achados do estudo indicam que no contexto estudado a insegurança ontológica, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e decoupling são fatores de resistência para a implementação do modelo de avaliação de desempenho. Em contrapartida o poder institucional e a confiança não puderam ser caracterizados como fatores limitadores da implantação do modelo.
Capovilla et al. (2018)	Desenvolver e testar um modelo de maturidade para avaliação de estruturas de controle interno em organizações governamentais, fundamentado no framework COSO revisado (2013a) e padrões do GAO (2001; 2014).	A pesquisa foi descritiva, de natureza qualitativa e análise documental de Bardin (2011).	A aplicação do modelo proposto permitiu identificar as deficiências de controle interno, orientando iniciativas de aprimoramento nessas organizações. A análise comparativa demonstrou a utilidade do modelo para estimular a melhoria contínua das estruturas de controle interno, contribuindo para a realização dos objetivos das organizações e a gestão dos recursos públicos, conforme os interesses dos cidadãos.
Lino et al. (2019)	Propor um modelo para explicar falhas na adoção compulsória de novas práticas no ciclo de gestão financeira em municípios. Empiricamente, aplica-se o modelo à adoção de sistemas de controle interno (SCI) em municípios brasileiros.	Foi realizada uma análise qualitativa comparada ( <i>qualitative comparative analysis</i> — QCA) em um típico desenho de pequenas amostras, com análise caso a caso.	As evidências da análise qualitativa comparada ( <i>qualitative comparative analysis</i> — QCA) em sete prefeituras mostram que, apesar de recursos humanos e de sistemas serem condição necessária, eles não são suficientes para a implementação das práticas de controle interno. Constatou-se que deve existir esforço de atores com poder para acúmulo constante e preservação de capital institucional de apoio às novas práticas

			por tempo suficiente até que não seja necessário mais esforço, pois tais práticas já se tornaram parte da organização (embedded).
Braga, Caldeira & Sabença (2020)	Compilar e descrever as iniciativas inovadoras de accountability adotadas pelos órgãos de controle interno previstos no art. 74 da Constituição Federal de 1988, no âmbito dos governos estaduais e federal, no contexto da resposta à emergência sanitária ocasionada pela Covid-19, no primeiro semestre de 2020.	Consistiu na análise documental das ações dos órgãos de controle interno estaduais e do governo federal, relacionadas à crise sanitária da Covid-19, tendo como início a data consignada pela Portaria MS nº 188, de 3/02/2020, que declara Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-n-CoV), até o dia 30 de junho de 2020, fim do primeiro semestre, como data de corte.	As iniciativas de <i>accountability</i> vinculadas às macrofunções ouvidoria e prevenção à corrupção caracterizaram-se pela inovação orientada ao aprimoramento de estruturas ou práticas já existentes, e também pelo predomínio do domínio adaptativo da inovação, ao passo que as iniciativas de <i>accountability</i> horizontal brasileiras, referentes às macrofunções auditoria interna governamental, correição e combate à corrupção, foram de caráter antecipatório e orientadas à missão.
Krein, Wernke & Zanin (2020)	Identificar a importância atribuída pelos gestores municipais das prefeituras da região da Amerios às funções executadas pela controladoria.	Foi empregada metodologia quantitativa, descritiva e de levantamento de dados com aplicação de questionário a 17 gestores municipais.	Concluiu-se que os fatores contingenciais (população e receita municipal) não interferem significativamente no nível da importância atribuída às funções da controladoria, pois na maioria das questões priorizadas a média entre os dois grupos de municípios foi assemelhada.
Lopes Valadares & Leroy (2020)	Analisar o perfil dos artigos científicos sobre controle interno governamental disponíveis em periódicos nacionais indexados nas bases de dados <i>Scielo</i> e <i>Spell</i> no período de 2012 a 2017.	Estudo caracterizado como descritivo e com abordagem qualitativa, realizado por meio de pesquisa bibliográfica e por meio de análise documental.	Concluiu-se que, muitos são os focos e olhares de análise sobre o sistema de controle interno na administração pública. Além disso, constatou-se que é uma temática contemporânea, mas pouco explorada, com tendência de crescimento no número de trabalhos e diversificação dos focos nos próximos anos, dada sua relevância social.
Ferreira, Santos & Vasconcelos (2021)	Analisar a relação entre a avaliação do controle interno e o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE).	O estudo analisa 57 entidades e utiliza dados de 2016. A avaliação do controle interno foi feita por meio dos formulários. O estudo é descritivo, documental e quantitativo: análise fatorial, testes de correlação e regressão quantílica.	Foram identificados seis componentes do controle interno, sendo mais relevante a atuação e a responsabilidade da alta gestão. Os componentes mostram correlação significativa com o orçamento, a despesa empenhada e o número de funcionários. Existe influência negativa do tamanho dos órgãos na avaliação do controle interno.
Santana & Silva (2021)	Analisar os procedimentos necessários à estruturação e à implementação das áreas de controle interno e <i>compliance</i> em empresas estatais brasileiras.	Pesquisa de natureza qualitativa, classificada como bibliográfica, documental, metodológica e explicativa. Os dados coletados constituem fontes primárias, com destaque para a Lei nº 13.303/2016.	Apresentação de três formas de estruturação organizacional das áreas de controle interno e <i>compliance</i> , integrando também a gestão de riscos, bem como a criação de um roteiro, detalhando as etapas necessárias à implementação das respectivas áreas em empresas estatais brasileiras.

Fonte: Elaborada pelos autores.

De um modo geral, tem-se que esses os estudos anteriores trazidos à colação, principalmente, através de suas conclusões, revelam, primeiramente, que os órgãos de controle interno no setor público podem não estar adequadamente estruturados para atendimento das dimensões do controle interno, em especial quanto aos procedimentos de prevenção e detecção de erros e fraudes na gestão, exigindo, do controle interno, a adoção de métodos e procedimentos de acompanhamento concomitante dos atos praticados pelos gestores públicos (Braga, Vasconcelos & Luca, 2013). Corroboram com esse entendimento, Braga, Caldeira & Sabença (2020), ao analisarem o controle interno durante o período de pandemia da covid-19, constataram que a CGU, ao atuar também em colaboração com órgãos de controle estaduais, polícias civis e ministérios públicos locais, demonstrou um caráter inovador, em relação ao tempo de execução, que foi

praticamente concomitante à ação administrativa investigada. Explicou-se que tal celeridade, provavelmente, deveu-se ao direcionamento prioritário de recursos humanos e materiais para aquela macrofunção (controle interno).

Por outro prisma, os achados de outro trabalho, indicam que a insegurança ontológica, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling* (gerenciamento de processos) são fatores de resistência para a implementação do modelo de avaliação de desempenho no setor público. Ao contrário disso, avaliou que o poder institucional e a confiança não puderam ser caracterizados como fatores limitadores da implantação de um modelo. (Lisboa et al., 2018)

Constatou-se ainda que nas prefeituras, apesar de recursos humanos e de sistemas serem condição necessária, eles não são suficientes para a implementação

das práticas de controle interno, onde deve existir esforço de atores, com poder para acúmulo constante e preservação de capital institucional de apoio às novas práticas, por tempo suficiente, até que não seja necessário mais esforço, no momento em que observar que tais práticas já se tornaram parte da organização (Lino et al., 2019).

Por sua vez, Ferreira, Santos & Vasconcelos (2021) constatam que os componentes identificados do controle interno, o mais relevante é a atuação e a responsabilidade da alta gestão. Os componentes mostram correlação significativa com o orçamento, a despesa empenhada e o número de funcionários. Contudo, existe influência negativa do tamanho dos órgãos na avaliação do controle interno. Aliás, Santana & Silva, 2021, explicam que em relação ao cumprimento da Lei de Acesso à Informação (LAI), por exemplo, a responsabilidade de alimentar as páginas institucionais é das autoridades delegadas pelo dirigente máximo do órgão, cabendo ao controle interno a função de monitoramento, a fim de acionar os responsáveis do órgão nos casos de descumprimento.

Ressalte-se que, em se tratando de novas ferramentas de controle, a implantação de um determinado modelo proposto já permite identificar as deficiências de controle interno, servindo para orientar iniciativas de aprimoramento em organizações, inclusive, demonstrando a utilidade daquele modelo para estimular a melhoria contínua das estruturas de controle interno, contribuindo para a realização dos objetivos das organizações. (Capovilla et al., 2018). Segundo Krein, Wernke & Zanin (2020), analisando certas funções da Controladoria, na percepção dos gestores públicos, o maior nível de importância foi atribuído ao monitoramento do sistema de controle interno que busca preservar os interesses da entidade.

Por fim, os estudos anteriores também revelaram que, mesmo sendo muitos os focos e olhares de análise sobre o sistema de controle interno na administração pública, concluiu-se que é uma temática contemporânea, mas pouco explorada, com tendência de crescimento no número de trabalhos e diversificação dos focos nos próximos anos, dada sua relevância social. (Lopes et al., 2020).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nessa seção está estruturada em três subseções: a primeira mostra a tipologia da pesquisa, seguindo-se a apresentação da unidade de análise e a seguir discorre-se sobre os procedimentos de coleta de dados.

#### 3.1 Tipologias da pesquisa

Trata-se de uma pesquisa qualitativa, considerando seu caráter interpretativo do fenômeno estudado a partir do significado atribuído pelos sujeitos da pesquisa. Para Flick (2009) na pesquisa qualitativa os pesquisadores investigam

os fenômenos em seus contextos naturais, buscando compreendê-los e/ou interpretá-los com base em sentidos atribuídos pelas pessoas. Quanto aos fins, a pesquisa é descritiva, pois busca descrever aspectos relacionados aos fenômenos investigados evidenciando suas características (Vergara, 2007). Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa documental, por utiliza-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (Gil, 2016), no caso específico documentos internos relacionados ao controle interno da Prefeitura Municipal de Fortaleza e legislação pertinente ao controle interno. Ademais faz-se uso do método estudo de caso, pois “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real” (Yin, 2015, p.32).

#### 3.2 Unidade de análise e sujeitos da pesquisa

Como unidade de análise foi intencionalmente escolhida a Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM), responsável por idealizar e implantar, na capital cearense, o procedimento de monitoramento das demandas oriundas do controle externo, nos moldes delineados no ofício circular nº. 003/2021, datado de 24/03/2021, e anexo contendo fluxo do trâmite operacional. Acrescente-se que o responsável pela referida organização pública autorizou por escrito a coleta de dados, muito embora os dados apresentados no presente trabalho sejam públicos.

Ressalte-se que para o presente trabalho, foi realizada pesquisa de campo, através de entrevista semiestruturada, a qual contou com a participação de 05 (cinco) sujeitos, adiante caracterizados. Foi feito um contato inicial com o responsável pelo órgão, esclarecendo sobre o objetivo da pesquisa, que autorizou por escrito a realização da pesquisa de campo (Carta de Anuência da CGM). Foi usado um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) por escrito, garantindo o anonimato aos respondentes. Tais sujeitos foram selecionados dentre os que têm conhecimento prático sobre a implantação e funcionamento do mecanismo de controle interno em estudo, criado em março de 2021 e aplicado até maio de 2022, lapso temporal que corresponde ao período pesquisado.

#### 3.3 Coleta de Dados

O presente trabalho foi desenvolvido a partir da realização de estudo de caso único, nas dependências da Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM), onde realizou-se uma pesquisa documental, coletando-se dados secundários, a exemplo de planilhas de *excel*, e relatórios técnicos, ofícios, todos, extraídos do acervo e banco de dados da CGM. De igual modo, foi realizada a coleta de dados primários, colhidos através de entrevista semiestruturada, realizada com perguntas padronizadas e abertas, fundamentadas na revisão de literatura realizada.

A guisa de ilustração dos procedimentos realizados decorrentes da pesquisa documental, durante o período de análise, consoante as informações registradas nos anais da CGM, foi possível observar quais os órgãos de controle externo demandantes/solicitantes, bem como, a quantidade de notificações monitoradas pela CGM, e a quantidade de recomendações feitas pela CGM, em decorrência de alguma inadequação verificada nas respostas, elaboradas pelos órgãos municipais, conforme as descrições na Tabela 2.

**Tabela 2**

Distribuição das notificações conforme os órgãos de controle externo

Nº	Órgão do controle externo	Notificações (Qtde. e %)	
1	MPCE	1.164	83,38%
2	PJCE	62	4,44%
3	DPCE	23	1,65%
4	CGU	20	1,43%
5	TCE	16	1,15%
6	CGM	14	1,00%
7	PF	14	1,00%
8	MPF	8	0,57%
9	PMF	7	0,50%
10	MS	5	0,36%
11	PC	5	0,36%
12	SINDIGUARDAS-CE	5	0,36%
13	PJEC	4	0,29%
14	TCU	4	0,29%
15	DPG	3	0,21%
16	MPT	3	0,21%
17	PCCE	3	0,21%
18	SSPDS	3	0,21%
19	TJP	3	0,21%
20	AGU	2	0,14%
21	CMF	2	0,14%
22	DGPC	2	0,14%
23	DPC	2	0,14%
24	DPU	2	0,14%
25	Câmara dos Deputados	1	0,07%
26	DC	1	0,07%
27	DP	1	0,07%
28	DPE	1	0,07%
29	DPGE	1	0,07%
30	FUNCI	1	0,07%
31	JEC	1	0,07%
32	ME	1	0,07%
33	MJSP	1	0,07%
34	MPU	1	0,07%
35	OAB	1	0,07%
36	PCE	1	0,07%
37	PCRJ	1	0,07%
38	PJ	1	0,07%
39	PGJCE	1	0,07%
40	PJJT	1	0,07%
41	PREF	1	0,07%
42	SSP	1	0,07%
43	TJCE	1	0,07%
44	Vigilância Sanitária	1	0,07%
<b>TOTAL</b>		<b>1.396</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: CGM (2022)

Por sua vez, a partir da Tabela 2, constatou-se que a Secretaria Municipal de Saúde (SMS) foi o órgão municipal mais demandado, seguida pela secretaria municipal de

educação (SME) e pela Guarda Municipal de Fortaleza (GMF), em relação ao período pesquisado e às 1396 notificações expedidas pelo controle externo, então monitoradas pela CGM.

Percebe-se ainda, que é ínfima a quantidade de recomendações emitidas pela CGM, em razão da inadequação das respostas dos órgãos municipais notificados, porquanto, o percentual não chega a atingir o patamar de 5% do total das respostas, encaminhadas aos órgãos de controle externo. Destarte, tem-se a impressão de que tais respostas, em geral, se apresentam em conformidade com o que fora solicitado pelos órgãos demandantes.

No tocante à entrevista, houve a participação de cinco pessoas, mencionadas doravante como sujeitos da pesquisa, os quais, após consentimento verbal para utilização de gravador e Termo de consentimento escrito para a realização da pesquisa, passaram a ser entrevistados de modo individual e reservado. Importante esclarecer ainda que, durante a entrevista, outras perguntas complementares puderam ser formuladas e gravadas, visando maior esclarecimento e propiciando maior aprofundamento do assunto, tudo, em conformidade com o perfil e postura de cada sujeito, visando atingir o objetivo e questão de pesquisa, propostos neste trabalho. A caracterização dos referidos participantes é descrita na Tabela 3, a seguir.

**Tabela 3**

Caracterização dos sujeitos

Sujeitos	Tempo de organização	Formação acadêmica	Data da entrevista
Sujeito 1	Out.2018 até os dias atuais.	Contabilidade. Mestre em Controladoria.	07.06.22
Sujeito 2	Jun.21 até os dias atuais.	Biomedicina.	07.06.22
Sujeito 3	Dez.2019 a Out.2021.	Contabilidade.	08.06.22
Sujeito 4	Out.20 até os dias atuais.	Mestre em Controladoria.	08.06.22
Sujeito 5	Jan.21 até os dias atuais.	Mestre em Administração e Controladoria.	09.06.22

Fonte: Elaborada pelos autores.

Assim, foram formuladas, inicialmente, 08 (oito) perguntas padronizadas, as quais serviram para alcançar o objetivo principal deste estudo, conforme roteiro de entrevista descrito na Tabela 4. Durante os pré-testes, verificou-se a necessidade de adaptar algumas perguntas. As respostas ficaram mais curtas e simples. A pergunta cinco foi desmembrada em duas (5 e 6), porque antes apresentava duas características importantes (dificuldades e sugestão para aperfeiçoamento), passando a ser mais fácil de compreendê-la.

Ressalte-se que o roteiro de entrevista, transcrito na Tabela 4, foi fundamentado na literatura consultada, e posteriormente revisado por dois especialistas que atuam no controle interno municipal.

**Tabela 4**  
Roteiro de Entrevista

Categories	Perguntas
Mecanismo de Controle	1 - Como e quando surgiu, e como funciona o procedimento de monitoramento das notificações enviadas pelo controle externo aos órgãos municipais da prefeitura de Fortaleza?
Fundamentação Legal	2 - Houve alguma resistência por parte dos órgãos municipais monitorados, em aderir ao novo procedimento, durante a implantação deste na PMF? De que modo esse fato é percebido? 3 - Existe instrumento normativo publicado acerca do procedimento que envolve as notificações oriundas do controle externo?
Melhorias/Dificuldades no mecanismo de controle	4 - Quais as melhorias que podem ser apontadas na gestão pública municipal, após a realização do procedimento que monitora as notificações emitidas pelos órgãos de controle externo e respectivas respostas das secretarias e entidades municipais? 5 - Quais as principais dificuldades observadas no procedimento das notificações oriundas do controle externo? 6 - O que poderia aperfeiçoar o referido mecanismo de controle interno na prefeitura municipal de Fortaleza? 7 - A publicação de instrumento normativo pode trazer melhorias ao referido procedimento das notificações? 8 - Você entende que esse procedimento deve ser institucionalizado para realização de forma contínua ou apenas em períodos de congestionamento de notificações, e em órgãos municipais específicos? O que justifica sua resposta?

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na sequência, houve o tratamento destes dados coletados, com a transcrição das entrevistas, e estes foram analisados com base na análise de conteúdo (Bardin, 2016), tomando-se como referências os estudos apresentados na Tabela 1.

As respostas obtidas foram comparadas e serviram para alcançar os objetivos traçados, sendo consideradas, as respostas que mais se assemelhavam, concordando ou discordando sobre determinada indagação, bem como, as respostas que divergiam da maioria, a fim de descrever e apontar o resultado da pesquisa, com base nesta análise.

#### 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta pesquisa primou-se, como objetivo geral, por analisar como o Controle Interno da Prefeitura Municipal de Fortaleza realiza o monitoramento das notificações enviadas pelos órgãos de controle externo aos diversos Órgãos da Administração Pública Municipal. A seguir tem-se os resultados obtidos a partir pesquisa documental e das entrevistas realizadas.

##### 4.1 Procedimento utilizado pela PMF para realizar o monitoramento das notificações, expedidas pelo controle externo aos órgãos municipais.

Corroborada pela pesquisa documental, verifica-se, através das entrevistas que as ferramentas operacionais utilizadas para realizar o monitoramento e controle das notificações são o Sistema de Protocolo Único (SPU), sistema informatizado em que ocorre a tramitação dos documentos da Prefeitura de Fortaleza, e as planilhas de excel, utilizadas para registro de todas as informações inerentes às notificações monitoradas pela CGM.

Percebe-se, ainda, por intermédio das respostas dadas em relação à primeira pergunta que, pelos sujeitos 1, 2, e 3, que o procedimento de monitoramento das notificações da CGM ocorre mediante a observação de fluxo, cujo trâmite se opera mediante o Sistema de Protocolo Único da PMF (SPU), a partir de marcação feita

pelo órgão municipal solicitado, ao receber a notificação pelo controle externo, cuja resposta tramita pela CGM a qual afere sua adequação e encaminha para a Procuradoria Geral do Município (PGM), que verifica sua conformidade legal, concordando, dá o devido prosseguimento da resposta.

Nesse contexto, afirmou o Sujeito 2, que o procedimento de controle interno:

Surgiu em março de 2021 com a premissa de acompanhar as respostas enviadas aos órgãos de controle externo e também acompanhar o prazo de resposta, o procedimento se dá pelo cadastro da notificação no SPU, nós olhamos um a um e incluímos na nossa planilha de acompanhamento, alguns vem para ciência outros já para a análise com a resposta, analisamos se confere com o solicitado pelo órgão demandante, incluímos o despacho de prosseguimento ou recomendação, encaminhamos a PGM para reanálise (...).

O surgimento deste mecanismo de controle, conforme resposta de 3 entrevistados, se dá no momento que se constata acúmulo de notificações, sem respostas, direcionadas, principalmente, à Secretaria Municipal de Saúde, no mês de março de 2021, provenientes da necessidade de informações referentes à pandemia Covid-19, conforme esclarecer o Sujeito 1, ao afirmar que o procedimento ocorreu em face do "acúmulo de muitas demandas principalmente na SMS (Secretaria Municipal de Saúde) e decorrentes de notificações o órgão de controle não estava respondendo o requisitado. Falha no controle e na qualidade". Tal fato motivador da implantação desse monitoramento, foi reiterado na entrevista do Sujeito 3, quando explicita que "foi necessário o controle, por não ter respostas em tempo hábil, principalmente na SMS, mas acontecia também em outros órgãos".

Além disso, de acordo com quatro dos entrevistados, percebe-se que, a partir da implantação em março de 2021, pode-se afirmar que houve resistência por parte dos órgãos municipais, em aderir ao mecanismo de controle interno,

visto que muitos não chegaram a encaminhar, via sistema, ou a comunicar de qualquer forma o recebimento de tais notificações, durante todo o período pesquisado (março de 2021 a maio de 2022). Essa informação é extraída, mormente das entrevistas do Sujeito 3, ao afirmar que houve “resistência em alguns órgãos, pois recebiam e não mandavam para CGM”, o que foi realçada pela resposta do Sujeito 2, quando justifica certa resistência por parte dos órgãos municipais, em aderir ao novo procedimento, nos seguintes termos: “Creio que teve sim, pois não recebemos de todos os órgãos e não acredito que eles não tenham recebido notificações.”

Considere-se ainda a resposta do Sujeito 5, o qual, quanto à percepção de alguma resistência por parte dos órgãos municipais, arguiu que:

Sim. Todo processo de controle demanda um esforço adicional nas atividades cotidianas operacionais. Alguns aspectos da cultura do controle interno ainda são recentes na PMF. O volume de trabalho das equipes é significativo e a inserção de uma nova atividade ou de uma nova etapa no fluxo tradicional de trabalho, é motivo para muita reclamação, resistência e por vezes, incompreensão dos benefícios que isso pode trazer para a gestão.

No entanto, o Sujeito 4, contraria tais informações, ao ponderar que nem todos os órgãos demonstraram tal resistência, justificando sua opinião em face do elevado número de notificações emitidas, e do fato de haver uma equipe pequena de controle interno, em determinada secretaria, o que teria gerado o abarrotamento de documentos, sem a emissão das respectivas respostas. Conforme seu relato: “Dentro da célula de controle interno da SMS não houve resistência, a equipe é pequena, e com ajuda flui melhor os processos, porque a SMS está ‘afogada’ em processos”.

Porém, a resistência em aderir novo procedimento de controle interno na PMF se mostrou a regra, entre os órgãos municipais.

#### **4.2 Instrumentos normativos que instituíram o procedimento de monitoramento das notificações emitidas pelo controle externo**

De início, tem-se a resposta do Sujeito 1, servidor municipal com maior tempo na organização, informando que “foi elaborado desde o início uma minuta, mas houve uma mudança no fluxo, mas ainda não foi publicado a Instrução Normativa”, ressaltando também que a mesma não chegou a ser publicada por se tratar de um período ainda experimental, onde mudanças já ocorreram desde a sua implantação na prefeitura.

Ademais, há um documento utilizado para implantar o citado procedimento, um ofício circular, expedido no final do mês de março de 2021, cuja pesquisa documental reforça a validade da resposta obtida por quatro entrevistados, a exemplo do Sujeito 2, que respondendo à entrevista, disse “Só sei do Ofício Circular nº 003/2021 da CGM”.

Esclareceu melhor o Sujeito 5, ao informar que:

Inicialmente, a orientação é para que todas as minutas de respostas fossem encaminhadas para a CGM, para análise em conjunto com a PGM, e acompanhamento das medidas subsequentes a serem adotadas. Posteriormente, optou-se por desenvolver funcionalidade em sistema informatizada, no qual os órgãos poderiam classificar as notificações recebidas e a CGM em conjunto com a PGM podem visualizar e solicitar o encaminhamento de processos, mediante critérios, análise ou por amostragem. O fluxo operacional foi alterado e comunicado aos órgãos, mediante novo ofício circular. Ainda assim, chegou a ser minutada uma proposta de instrução normativa que ainda não foi publicada, aguardando a maturação do procedimento.

Constata-se, pois, que inexistente instrumento normativo, publicado sobre o procedimento em análise, informação confirmada por três dos sujeitos entrevistados.

#### **4.3 Melhorias e dificuldades observadas, a partir da utilização do mecanismo de monitoramento das notificações expedidas pelo controle externo**

Em relação às melhorias observadas da gestão pública municipal, a partir deste monitoramento, três entrevistados são enfáticos em afirmar que o procedimento de controle interno trouxe melhora no acompanhamento dos prazos, e no alinhamento da tramitação a ser realizada. Ressalte a resposta do Sujeito 4, o qual pontuou que uma das melhorias foi a “diminuição do prazo de respostas, de reiteraões e integração entre os setores”. Por sua vez, o Sujeito 1 expõe, quanto ao fluxo das notificações que, “houve uma melhoria em parte, mas na SMS este ano já está com novo acúmulo”. O Sujeito 5 pontua que uma das melhorias foi:

O desenvolvimento de sistemas de gestão interna das notificações recebidas, como no caso da SMS que recebe diariamente um volume significativo de notificações do Ministério Público, decorrente de ações de judicialização dos serviços de saúde.

Dentre as dificuldades apontadas, a falta de uma ferramenta ou sistema próprio para monitorar tais notificações foi recorrente entre a maioria das respostas, sendo justificada pelo Sujeito 2, ao discorrer que o ideal seria um sistema “em que nós pudéssemos ver assunto e prazo pra organizar esse acompanhamento de acordo com a prioridade do prazo”.

A sugestão para o aperfeiçoamento deste mecanismo de controle interno também teve como foco o aprimoramento sistemático mais eficiente, o que foi pontuado por quatro dos sujeitos entrevistados. Não obstante, traz-se a baila a resposta do Sujeito 5 que sugeriu, dentre outros pontos:

Uma maior capacitação das equipes técnicas dos órgãos, uma metodologia disseminada, a equipe central da CGM consolidada com atuação contínua no monitoramento atuando e apresentando os indicadores de melhoria em tempo de resposta e tipos de demandas recorrentes para os órgãos transformarem em melhorias de políticas públicas.

Ressalte-se que, a unanimidade dos entrevistados concordou que a publicação de um instrumento normativo traria benefícios ao procedimento de monitoramento das notificações, uma vez que, salientou, o Sujeito 3, tornaria mais clara a necessidade e os ditames operacionais do procedimento. Todavia, não discordando, pondera o Sujeito 5, nos seguintes termos:

Considero que mais efetivo do que a publicação do instrumento normativo, neste momento, será a consolidação da atuação da CGM, com disponibilização de indicadores e boletins de evolução a partir dos órgãos monitorados.

Por fim, excetuando o Sujeito 2, todos os demais entrevistados entendem ser necessário o monitoramento contínuo, a fim de evitar congestionamento de notificações, garantindo o monitoramento mais eficaz desses processos administrativos. Assim, vale destacar a opinião do Sujeito 5, ao afirmar que: “As atividades de controle interno devem ter seu estabelecimento de forma contínua para permitir a mitigação de riscos.” No entanto, este entrevistado, ao final, considera que “atuar com um grupo de órgãos mais demandados, como por exemplo: SMS, SME, AGEFIS, SEUMA seria de um impacto significativo e abrangeria o maior percentual destas demandas.”

Essencialmente, o que se constata, em resposta à questão de pesquisa, a Prefeitura Municipal de Fortaleza tem utilizado o controle interno para realizar o monitoramento das notificações, emitidas pelo controle externo aos órgãos municipais, mediante a observação de fluxo, cujo trâmite se opera por meio do Sistema de Protocolo Único da PMF (SPU), a partir de marcação feita pelo órgão municipal notificado, que ao receber a notificação pelo controle externo (ministério público, tribunais de contas, etc.), enviará resposta para ser analisada pela CGM, a qual afere sua adequação e tempestividade, e em seguida faz o encaminhando para a Procuradoria Geral do Município (PGM), que verifica sua conformidade legal, e só então, é autorizado o envio da resposta ao controle externo notificante.

Verificou ainda que o surgimento deste mecanismo de controle, conforme resposta de três entrevistados, se dá no momento que se constatou o acúmulo de notificações, sem o envio de respostas, principalmente, por parte da Secretaria Municipal de Saúde, no mês de março de 2021, provenientes da excepcional quantidade de informações referentes à pandemia Covid-19, solicitadas, principalmente, pelos órgãos ministeriais do estado.

Segundo afirmaram os Sujeitos 1 e 2, o documento utilizado para implantar referido mecanismo foi o Ofício Circular de nº 003/2021 da CGM, expedido no final do mês de março de 2021. Esclareceram que, atualmente, embora exista uma minuta de Instrução Normativa, dispondo sobre as normas de rito procedimental, este instrumento normativo ainda não fora publicado.

Percebeu-se a importância do procedimento de controle interno criado pela CGM, o qual busca assegurar maior eficiência durante o processo de informações a

serem prestadas pela PMF, ao órgão de controle externo. Conclui-se ainda que o mecanismo implantado pela CGM necessita ser aperfeiçoado, não somente por meio de um sistema mais eficaz, mas também através da capacitação dos servidores e disseminação da cultura das atividades de controle, voltadas para a prevenção de erros e fraudes na organização pública.

#### **4.4 Análise dos resultados à luz da literatura e dos artigos acadêmicos anteriores**

Verificou-se que estudos, a exemplo deste, podem contribuir para que gestores públicos aperfeiçoem a qualidade do respectivo controle interno, e de mecanismos regulares, os quais visam compreender melhor determinado procedimento e os instrumentos de monitoramento, como ensina Liu et al. (2017), e consoante se constatou através da pesquisa de campo realizada, conforme os principais trechos da entrevista, já comentados no item anterior.

Por certo, como define Calixto e Velasquez (2005), o controle interno consiste em um autocontrole das ações e gestão do Ente público, porquanto observou-se que a CGM, órgão da administração pública municipal, que realiza o monitoramento de várias notificações, como no caso em exame, acompanhando as respectivas respostas, enviadas pelos órgãos da própria PMF. Considera-se também esta literatura, quando explica que o controle externo, por sua vez, é exercido pelos órgãos fiscalizadores, tais como os Tribunais de Contas, Ministério Público, entre outros, conforme já foi verificado e demonstrado no presente estudo.

Em razão da enorme demanda de notificações recebidas pela secretaria de saúde e secretaria de educação, em sua expressiva maioria, emitidas por órgãos do ministério público estadual, contatou-se que a administração pública, praticada nesses governos locais, está mais vulnerável aos riscos de ineficácia na prestação dos serviços públicos e na implementação das políticas públicas que impactam diretamente o cidadão, como as ações da educação, saúde e assistência-social básicas, a cargo dos governos municipais por ditame constitucional, conforme ministram Cavalcante et al. (2013), Gerigk et al. (2007) e Silva (2017).

Sob outra ótica, com supedâneo nos estudos empíricos acostados nesse trabalho e nos resultados colhidos nas pesquisas realizadas, para este estudo, percebe-se que as informações trazidas por Braga et al. (2013), convergem para a afirmação de que os órgãos de controle no setor público podem não estar adequadamente estruturados para atendimento das dimensões do controle interno, em especial, quanto aos procedimentos de prevenção, exigindo, do controle interno, a adoção de métodos e procedimentos de acompanhamento concomitante dos atos praticados pelos gestores públicos, a exemplo do que enfatizaram os Sujeitos 2 e 3, durante suas entrevistas, quanto à necessidade de se operar através de um sistema informatizado próprio para esse tipo de controle, garantindo maior eficácia do mecanismo. O

estudo de Braga, Caldeira & Sabença (2020) apontou solução para alguns aspectos, ao constatar que a CGU, ao atuar também em colaboração com órgãos de controle estaduais, polícias civis e ministérios públicos locais, demonstrou menor tempo na execução das investigações administrativas. Acrescentam ainda que, para alcançar esta maior celeridade, o direcionamento prioritário de recursos humanos e materiais voltados para o controle interno.

Interessante verificar a constatação de resistência, por parte dos órgãos municipais, em relação a adesão ao novo procedimento de controle interno, assim confirmada por quatro dos Sujeitos entrevistados, ao responderem a terceira pergunta da entrevista, consoante já detalhada nas subseções acima. Nesse aspecto, Lisboa et al. (2018), aponta, como fatores de resistência, no caso de implantação de novo modelo de avaliação de desempenho no setor público, a inércia, a falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling* (gerenciamento de processos). Aliás, o mesmo artigo analisou que o poder institucional e a confiança não puderam ser caracterizados como fatores limitadores da implantação daquele novo modelo, o que também merece ser considerado, mormente quando alguns entrevistados, dantes referidos, entendem que é o melhoramento das atividades de controle é também uma questão cultural, que enseja maior nível de maturidade por parte dos servidores públicos. Corroborando com este entendimento o estudo de Monteiro (2015), cujos resultados indicaram que as principais barreiras detectadas, durante a implantação de um sistema de controle interno, consistem na falta de uma cultura de gestão ao risco, a carência de pessoal em número adequado e a qualidade técnica exigida.

Nessa mesma toada, percebe-se que a questão cultural, a continuidade do monitoramento das ações de controle, a capacitação de agentes públicos, a melhor disseminação sobre a relevância dos instrumentos de controle interno, portanto, aspectos de aperfeiçoamento mencionados pela maioria dos entrevistados (detalhado alhures), se mostram em plena consonância com os resultados obtidos no trabalho realizado anterior, em prefeituras municipais, apresentado por Lino et al. (2019), onde revela que mesmo considerando que recursos humanos e sistemas são condição necessária, tais elementos não são suficientes para a implementação das práticas de controle interno, onde deve existir esforço de atores, com poder para acúmulo constante e preservação de capital institucional de apoio às novas práticas de controle. Em consonância com este entendimento, Ferreira, Santos & Vasconcelos (2021) constatam que para a atividade do controle interno, o aspecto mais relevante é a atuação e a responsabilidade da alta gestão.

Conforme a resposta de quatro sujeitos entrevistados, faz-se necessário o monitoramento contínuo, a fim de evitar congestionamento de notificações, garantindo o monitoramento mais eficaz desses processos administrativos. No entanto, como leciona Santana & Silva, 2021, importa esclarecer que, a exemplo das normas

previstas na LAI, a responsabilidade de alimentar as páginas institucionais é das autoridades delegadas pelo dirigente máximo do órgão, cabendo ao controle interno à função de monitoramento.

Desse modo, no caso do mecanismo em análise, cabe aos órgãos municipais a responsabilidade de enviar as respostas das notificações, em tempo hábil, aos órgãos de Controle Externo demandantes, e à CGM cabe a realização do monitoramento destes envios, acompanhando a regularidade de toda tramitação. Nesse sentido, Daher et al, 2017, constatou que a maioria das atividades da Controladoria Municipal de Aquiraz, no Ceará - CONGER, foi classificada como de apoio, onde evidenciou-se que apenas 46% de todas as atividades elencadas, a exemplo de Auditoria de Gestão; Elaboração de normas de procedimento de controle; auditoria contábil; análise de prestação de contas; orientação dos gestores no tocante a diversos assuntos pertinentes à execução orçamentária, financeira e contábil; foram informadas como de competência da CONGER.

Não obstante, encontram amparo empírico os resultados colhidos nesse trabalho, quando revelaram que o mecanismo implantado pela CGM trouxe melhorias operacionais e é de enorme contribuição para a administração pública. Nesse contexto, Krein, Wernke & Zanin (2020), quando investigaram as funções da Controladoria, concluíram que, na percepção dos gestores públicos, o maior nível de importância foi atribuído ao monitoramento do sistema de controle interno. Acrescenta-se que, o modelo de monitoramento das notificações implantado pela CGM de Fortaleza permitiu identificar as deficiências de controle interno, conforme afirmaram os sujeitos entrevistados, e serve para orientar iniciativas de aprimoramento em organizações, inclusive, demonstrando a utilidade daquele modelo para estimular a melhoria contínua das estruturas de controle interno, contribuindo para a realização dos objetivos das organizações. Capovilla et al. (2018)

Finalmente, contribuindo inclusive para a justificativa de escolha desse tema, os estudos anteriores ainda comprovam que, apesar de haver muitos focos e olhares de análise sobre o sistema de controle interno na administração pública, essa temática contemporânea ainda é pouco explorada no campo acadêmico, e possui tendência de crescimento no número de trabalhos nos próximos anos, haja vista a sua relevância social, assim, constatado por Lopes et al. (2020).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve o objetivo de identificar o modo como a Prefeitura Municipal de Fortaleza utiliza o controle interno para monitorar as notificações, oriundas dos órgãos de controle externo. Além disso, os resultados informam como surgiu este procedimento técnico, bem como o sistema informatizado, por meio do qual, são realizadas as operações e o fluxo interno, voltado para a tramitação

destas notificações, cujas respostas são submetidas à CGM e à PGM, antes do encaminhamento ao órgão do controle externo solicitante. Percebeu-se que a implantação desse mecanismo enfrentou certa resistência por parte dos órgãos municipais, visto que nem todas as secretarias e entidades da administração municipal chegaram a enviar, via SPU, as notificações recebidas pelo controle externo, a fim de serem monitoradas pela CGM, e de serem conferidos os aspectos legais pela Procuradoria Geral do Município. No entanto, não foram apontadas as causas desta resistência.

Os resultados revelam que inexistente instrumento normativo de implantação, com regras formalmente publicadas acerca do procedimento, e que referido mecanismo de controle interno era regido por força de um ofício circular, contendo fluxograma desenhado pela CGM, indicando a tramitação a ser observada pelos órgãos municipais.

Constatou-se que houve melhorias após a implantação do referido mecanismo de controle, mormente em relação à otimização do tempo entre o recebimento das notificações e envio das respectivas respostas, minimizando o congestionamento das mesmas, além de propiciar o desenvolvimento de sistemas de gestão interna das notificações recebidas em cada órgão municipal, a exemplo daqueles mais demandados. Igualmente, os resultados apontaram quais as principais dificuldades enfrentadas a partir da implantação deste mecanismo, executado em março de 2021 até maio de 2022, inclusive, foram apresentadas sugestões para o seu aperfeiçoamento, dentre as quais, destacou-se a falta de um sistema próprio para esse acompanhamento, e a necessidade de capacitação e de uma percepção maior, por parte dos servidores públicos, quanto à importância de trabalhos voltados para o controle interno.

Conclui-se que o mecanismo analisado, implantado pela CGM e realizado através de fluxo procedimental interno interliga os diversos órgãos da PMF, e consiste em importante ferramenta de controle interno, que busca evitar o congestionamento das notificações provenientes dos órgãos do controle externo (Ministério Público, Tribunais de Contas, etc.), servindo de auxílio na adequação das respostas a serem encaminhadas. Constatou-se ainda que, referida ferramenta carece de um sistema próprio e mais eficiente, voltado especificamente para esse tipo de monitoramento, a fim de permitir uma melhor padronização do procedimento, e com isso uma maior fluidez na tramitação de tais informações e documentos públicos.

A presente pesquisa, outrossim, apresentou limitações quanto à sua análise, visto que a planilha de *excel* utilizada pela Célula de Regularidade da CGM, que serve para armazenar os dados referentes ao monitoramento das notificações, apresentou lacunas quanto aos dados referentes à quantidade real de recomendações feitas pela CGM, em determinado período, bem como, não indicou os assuntos referentes a algumas notificações, o que impediu de se apontar, por exemplo,

quais os assuntos mais recorrentes nas diversas secretarias municipais. Restou ainda prejudicado o cômputo do tempo médio para o envio das respostas às notificações, visto que algumas destas datas não eram informadas ou não se mostraram condizentes com o momento real do respectivo trâmite, impedindo com isso a análise comparativa entre o tempo efetivo gasto com as respostas, considerando o momento anterior e posterior da implantação do procedimento de monitoramento pela CGM.

Por fim, os resultados contribuíram com a discussão acerca da atuação da gestão pública na definição de estratégias que aprimorem os mecanismos de controle interno nas organizações públicas, que buscam por maior adequação e eficiência no campo das informações a serem prestadas aos órgãos de controle externo. Além disso, o estudo destaca o ponto de vista de servidores públicos acerca da relevância que eles atribuem ao mecanismo de controle interno municipal e, desse modo, contribui no sentido de ajudar a preencher (mesmo de forma incipiente) uma parte dessa lacuna de estudo, não observada em outras pesquisas, conforme buscas realizadas nas plataformas *spell* e *google* acadêmico, no período compreendido entre 2013 a 2022.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se ampliar a pesquisa, de modo que possa identificar as principais irregularidades e atecnias que estão levando os órgãos de controle externo a notificarem essa municipalidade, bem como examinar o papel que o controle interno municipal exerce na diminuição das falhas apontadas, e no aumento da efetividade das medidas adotadas, após o monitoramento das notificações recebidas.

## REFERÊNCIAS

- Angeli, A. E., Silva, J. W. G., & Santos, R. A. D. (2020). As Controladorias Municipais em Perspectiva Analítica: diagnóstico da atuação das unidades de controle interno dos municípios de Alagoas. *Revista da CGU*, 12(21), 23-44. <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v12i21.171>
- Assis, L., Silva, C. L., & Catapan, A. (2016). As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: uma análise da gestão dos órgãos de controle. *Revista Capital Científico*, 14 (3) 26-43.
- Azevedo, T. K. G. N., & Leitão, C. R. S. (2018). Funções Das Controladorias Municipais: Um Estudo nas Prefeituras Pernambucanas. In: *Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da UFPB*, 2., 2018, João Pessoa, Paraíba. Anais... Paraíba: UFPB.
- Barbieri, A. R., & Hortale, V. A. (2002). Relações entre regulação e controle na reforma administrativa e suas implicações no sistema de saúde brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 36(2), 181-193. <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6435>
- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo*. Edição revista e ampliada. São Paulo: Edições 70 Brasil, [1977].
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. D. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, 48(5), 1135-1163. <https://doi.org/10.1590/0034-76121527>

- Bliacheriene, A. C., Braga, M. V. A., & Ribeiro, R. J. B. (Coord.). (2019). *Controladoria no Setor Público* (2a. ed.). Belo Horizonte: Fórum.
- Bona, R. S. (2021). Integrity and Anti-Corruption Policies in Brazil: The Role of the General Comptroller's Office in the States and Capitals. *Journal of Accounting, Management, and Governance*, 24(3), 389-405. [http://doi.org/10.51341/1984-3925\\_2021v24n3a8](http://doi.org/10.51341/1984-3925_2021v24n3a8)
- Braga, J. G., Neto, Vasconcelos, A. C. D., & De Luca, M. M. M. (2013). Controle interno nos relatórios anuais dos estados brasileiros à luz da NBC T 16.8. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 18(62). <https://doi.org/10.12660/cgcp.v18n62.5832>
- Braga, M. V. A., Caldeira, D. M., & Sabença, S. Z. (2020). Inovação em accountability no combate à Covid-19 no Brasil: Uma análise empírica do Controle Interno. *Revista da CGU*, 12(22), 317-329. <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v12i22.325>
- Calixto, G. E., & Velasquez, M. D. P. (2012). Sistema de controle interno na administração pública federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, 2(3). <https://doi.org/10.5902/198109466153>
- Capovilla, R. A., Gonçalves, R. S., Dantas, J. A., & Oliveira, A. B. S. (2018). Modelo de Maturidade de Estruturas de Controle Interno em Organizações Governamentais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 267-289.
- 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, como suporte à governança corporativa*. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- Cavalcante, D. S., Peter, M. D. G. A., & Machado, M. V. (2011). Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 24-43.
- Cavalcante, M. C. N., & Luca, M. M. M. (2013). Controllershship as a governance instrument in the public sector. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(1), 72-88.
- Chiarelli, L., & Cherobim, A. P. M. (2009). Características de sistema de controle interno municipal para atuação reguladora e orientadora da gestão pública. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, Blumenau, 3(1), 24-42.
- Choi, J. H., Lee, J., & Sonu, C. H. (2014). Determinants of human resource investment in internal controls. *China Journal of Accounting Research*, 3(6). <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2013.06.003>
- Collis, J., & Hussey, R. (2013). *Business research: a practical guide for undergraduate and postgraduate students*. United Kingdom: Pallgrave Macmillian.
- Constituição da República Federativa do Brasil*. Constituição Federal Vigente (1988, 5 de outubro) (Brasil). Diário Oficial da União. <https://legis.senado.leg.br/norma/579494>
- Controladoria e Ouvidoria Geral do Município. (n.d.). <https://www.fortaleza.ce.gov.br/institucional/categoria/controladoria-e-ouvidoria-geral-do-municipio>
- Cruz, M. C. M. T., Silva, T. A. B., & Spinelli, M.V. (2016). O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. *Cadernos EBAPE.BR*, 14(3), 721-743. <https://doi.org/10.1590/1679-395131556>
- Cunha, T. M., & Callado, A. L. C. (2019). Funções das Controladorias Municipais: Um Estudo nas Prefeituras das Capitais Brasileiras. *Revista Gestão Organizacional*, 12(3), 123-140.
- Daher, G. F., Machado, M. V. V., Cavalcante, N. S. C., & Miranda, V. O. A. (2017). Controladoria no setor público: um estudo teórico-prático no município de Aquiraz-CE. *Rev. Controle*, 15(1), 367-397. <https://doi.org/10.32586/rcda.v15i1>
- Diniz, J. A., Ribeiro, J. F., Filho, Libonati, J. J., & Fragoso, A. R. (2004). Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. *Seminário USP de Contabilidade e Controladoria*, 4, 1991-1998.
- Ferreira, G. J. B. C., Santos, J. G. C. D., & Vasconcelos, A. C. (2021). Avaliação do Controle Interno e Tamanho dos Órgãos sob Jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará. *Administração Pública e Gestão Social*, 13(2), 1-21. <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i2.9533>
- Flick, U. (2009). *Desenho da pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Artmed.
- Gerigk, W., Tarifa, M. R., Almeida, L. B., & Espejo, M. M. D. S. B. (2007). Controladoria pública municipal na perspectiva dos profissionais do controle externo. *ABCustos*, 2(3), 1-28. <https://doi.org/10.47179/abcustos.v2i3.30>
- Gherman, M. (2005). *Controles Internos-Buscando a solução adequada-Parte V. Modulo Security*.
- Gil, A. C. (2016). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Kotia, A., & Lledó, V. (2016). *Do subnational fiscal rules foster fiscal discipline? New empirical evidence from Europe (IMF Working Paper WP/16/84)*. Washington, DC: Fundo Monetário Internacional. <https://ideas.repec.org/p/imf/imfwpa/16-84.html>.
- Krein, V., Wernke, R., & Zanin, A. (2020). Controladoria na Gestão Pública: A Percepção de Gestores Públicos em Municípios da Região da Amerios. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE*, 11(3), 1-18. <https://doi.org/10.13059/RACEF.V11i3.593>
- Lei orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará*. (com as alterações introduzidas pela lei nº 17.209, de 15.05.2020 – d.o.e. 15.05.2020).
- Lima, L. H. (2017). O controle da responsabilidade fiscal e os desafios para os tribunais de contas em tempos de crise. In L. H. Lima, W. Oliveira, & J. B. Camargo (Eds.), *Contas governamentais e responsabilidade fiscal: desafios para o controle externo*. Belo Horizonte, MG: Editora Fórum.
- Lino, A. F., Carvalho, L. B. D., Aquino, A. C. B. D., & Azevedo, R. R. D. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53, 375-391. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>
- Lisboa, F. V., Luz, I. P., Sell, F. F., & Lunkes, R. J. (2018). Fatores de resistência no processo de implementação de um modelo de avaliação de desempenho em um órgão público. *Revista Gestão Organizacional*, 11(3). <https://doi.org/10.22277/rgo.v11i3.4554>
- Liu, C., Lin, B., & Shu, W. (2017). Employee quality, monitoring environment and internal control. *China journal of accounting research*, 10(1), 51-70. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2016.12.002>
- Marçola, C. (2014). Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista do Serviço Público*, 62(1), 75-87. <https://doi.org/10.21874/rsp.v62i1.62>
- Melo, H. P. A.; Bemfica, M. F. C.; Nicolau, A. M.; Lima, I. B. S. (2016). Os aspectos organizacionais e procedimentais da controladoria do ministério público de Pernambuco: um ensaio entre a prática e a teoria. *Revista Capital Científico*, 14(4), 126-144.
- Menezes, M. (2015). O controle externo do Legislativo: uma análise comparada entre Argentina, Brasil e Chile. *Revista do Serviço Público – RSP*, 66(2), 281-310. <https://doi.org/10.21874/rsp.v66i2.521>
- Monteiro, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação.

*Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 159-188. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p159>

- Ribeiro, J. F., Filho, Lopes, J. E. G., Pederneiras, M. M. M., & Ferreira, J. O. L. (2008). Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. *Revista Universo Contábil*, 4(3), 48-63. <https://doi.org/10.4270/ruc.20084>
- Santana, E. P., & Silva, F. F. (2021). A Estruturação das Áreas de Controle Interno e Compliance em Empresas Estatais Brasileiras Conforme a Lei nº 13.303/2016. *Teoria e Prática em Administração*, 11(1), 32-44. <https://doi.org/10.22478/ufpb.2238-104X.2021v11n1.53368>
- Schein, E. H. (1992). *Organizational culture and leadership*. Jossey-Bass. San Francisco, CA.
- Silva, A. H. C. E., Abreu, C. L., & Couto, D. C. F. (2017). Evolução do Controle Interno no Setor Público: Um Estudo dos Novos Normativos Emitidos entre 2003-2016., *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(2), 20-38. <https://doi.org/10.12979/3236>
- Silva, F. D. A., & Mário, P. D. C. (2015). O processo de formulação e monitoramento do planejamento estratégico de Tribunais de Contas sob a ótica da Nova Sociologia Institucional. *Revista de Administração Pública*, 49, 1401-1427. <https://doi.org/10.1590/0034-7612134757>
- Silva, N. D. R.; Carneiro, A. F.; Ramos, E. G. (2015). Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 3(2), 73-87.
- Slomski, V. (2005). *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Soares, T. V. F. (2020). *(Des) Governança na gestão da saúde pública dos municípios brasileiros*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil. <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/38811>
- Speeden, E. A., & Perez, O. C. (2019). Fatores que impactam na qualidade do planejamento orçamentário dos municípios do estado de São Paulo. *Administração Pública e Gestão Social*, 12(1). <https://doi.org/10.21118/apgs.v12i1.5517>
- Tribunal de Contas do Estado do Ceará. *Sítio eletrônico oficial do Tribunal de Contas do Estado do Ceara*. <https://www.tce.ce.gov.br>
- Vergara, S. C. (2007). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 9 ed. São Paulo: Atlas.
- Viegas, R. R., Abrucio, F. L., Loureiro, M. R. G., Teixeira, M. A. C., & Borali, N. (2022). A comunicação dos Tribunais de Contas e Ministérios Públicos nas redes sociais: os desafios da accountability na democracia digital. *Revista de Administração Pública*, 56(3), 324-348. <http://doi.org/10.1590/0034-761220210320>
- Yetano, A., Torres, L., & Castillejo-Suastegui, B. (2019). Are Latin American performance audits leading to changes? *International Journal of Auditing*, p. 1-13. <https://doi.org/10.1111/ijau.12171>
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso*. 5. ed., Porto Alegre: Bookman

**CONTEXTUS**

REVISTA CONTEMPORÂNEA DE ECONOMIA E GESTÃO.

ISSN 1678-2089

ISSNe 2178-9258

1. Economia, Administração e Contabilidade – Periódico  
2. Universidade Federal do Ceará. FEAAC – Faculdade de  
Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,  
ATUÁRIA E CONTABILIDADE (FEAAC)**

Av. da Universidade – 2486, Benfica  
CEP 60020-180, Fortaleza-CE

**DIRETORIA:** Paulo Rogério Faustino Matos  
Danielle Augusto Peres

**Website:** [www.periodicos.ufc.br/contextus](http://www.periodicos.ufc.br/contextus)

**E-mail:** [revistacontextus@ufc.br](mailto:revistacontextus@ufc.br)



A Contextus está classificada no sistema Qualis – Capes como periódico B1, na área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo (2013-2016).



A Contextus está de acordo e assina a Declaração de São Francisco sobre a Avaliação de Pesquisas (DORA).



A Contextus é associada à Associação Brasileira de Editores Científicos (ABEC).



Esta obra está licenciada com uma licença Creative Commons Atribuição – Não Comercial 4.0 Internacional.

**EDITOR-CHEFE**

Diego de Queiroz Machado (UFC)

**EDITORES ADJUNTOS**

Alane Siqueira Rocha (UFC)

Márcia Zabdiele Moreira (UFC)

**EDITORES ASSOCIADOS**

Adriana Rodrigues Silva (IPSantarém, Portugal)

Alessandra de Sá Mello da Costa (PUC-Rio)

Allysson Alex Araújo (UFC)

Andrew Beheregarai Finger (UFAL)

Armando dos Santos de Sousa Teodósio (PUC-MG)

Brunno Fernandes da Silva Gaião (UEPB)

Carlos Enrique Carrasco Gutierrez (UCB)

Cláudio Bezerra Leopoldino (UFC)

Dalton Chaves Vilela Júnior (UFAM)

Elionor Farah Jreige Weffort (FECAP)

Ellen Campos Sousa (Gardner-Webb, EUA)

Gabriel Moreira Campos (UFES)

Guilherme Jonas Costa da Silva (UFU)

Henrique César Muzzio de Paiva Barroso (UFPE)

Jorge de Souza Bispo (UFBA)

Keysa Manuela Cunha de Mascena (UNIFOR)

Manuel Anibal Silva Portugal Vasconcelos Ferreira (UNINOVE)

Marcos Cohen (PUC-Rio)

Marcos Ferreira Santos (La Sabana, Colômbia)

Mariluce Paes-de-Souza (UNIR)

Minelle Enéas da Silva (La Rochelle, França)

Pedro Jácome de Moura Jr. (UFPB)

Rafael Fernandes de Mesquita (IFPI)

Rosimeire Pimentel (UFES)

Sonia Maria da Silva Gomes (UFBA)

Susana Jorge (UC, Portugal)

Thiago Henrique Moreira Goes (UFPR)

**CONSELHO EDITORIAL**

Ana Sílvia Rocha Ipiranga (UECE)

Conceição de Maria Pinheiro Barros (UFC)

Danielle Augusto Peres (UFC)

Diego de Queiroz Machado (UFC)

Editinete André da Rocha Garcia (UFC)

Emerson Luís Lemos Marinho (UFC)

Eveline Barbosa Silva Carvalho (UFC)

Fátima Regina Ney Matos (ISMT)

Mario Henrique Ogasavara (ESPM)

Paulo Rogério Faustino Matos (UFC)

Rodrigo Bandeira-de-Mello (FGV-EAESP)

Vasco Almeida (ISMT)

**CORPO EDITORIAL CIENTÍFICO**

Alexandre Reis Graeml (UTFPR)

Augusto Cezar de Aquino Cabral (UFC)

Denise Del Pra Netto Machado (FURB)

Ednilson Bernardes (Georgia Southern University)

Ely Laureano Paiva (FGV-EAESP)

Eugenio Ávila Pedrozo (UFRGS)

Francisco José da Costa (UFPB)

Isak Kruglianskas (FEA-USP)

José Antônio Puppim de Oliveira (UCL)

José Carlos Barbieri (FGV-EAESP)

José Carlos Lázaro da Silva Filho (UFC)

José Célio de Andrade (UFBA)

Luciana Marques Vieira (UNISINOS)

Luciano Barin-Cruz (HEC Montréal)

Luis Carlos Di Serio (FGV-EAESP)

Marcelle Colares Oliveira (UFC)

Maria Ceci Araujo Misoczky (UFRGS)

Mônica Cavalcanti Sá Abreu (UFC)

Mozar José de Brito (UFL)

Renata Giovinazzo Spers (FEA-USP)

Sandra Maria dos Santos (UFC)

Walter Bataglia (MACKENZIE)