

**A GOVERNANÇA CORPORATIVA E O PAPEL DAS CONTROLADORIAS  
MUNICIPAIS: AS FALAS DOS CONTROLADORES EM UMA COMBINAÇÃO DE  
ANÁLISE LÉXICA E KEYWORDS COM ANÁLISE DE CONTEÚDO**

**CORPORATE GOVERNANCE AND THE ROLE OF MUNICIPAL CONTROLLERS:  
THE STATEMENTS OF CONTROLLERS IN A COMBINATION OF LEXICAL  
ANALYSIS AND KEYWORDS WITH CONTENT ANALYSIS**

ISABEL MENDES DE SOUSA<sup>1</sup>  
CLEBER AUGUSTO PEREIRA<sup>2</sup>

**RESUMO**

Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, diretoria, órgãos de fiscalização e controle. Pelas características deste estudo, adotou-se a pesquisa explicativa e bibliográfica. Para a revisão de literatura foi utilizado um gerenciador de referências que possibilitou maior estruturação, coerência na escolha e gestão das fontes bibliográficas, além de otimizar o tempo dedicado à escrita. Na coleta de dados foram elaboradas questões estruturadas que constituíram as entrevistas aplicadas aos controladores de dois municípios localizados no sudoeste do estado do Maranhão. As entrevistas foram tratadas utilizando duas metodologias complementares: primeiro a análise léxica e de palavras-chave baseadas no *corpus* textual; seguida pela análise de conteúdo em categorias textuais com base em Bardin (2011). O artigo buscou através da análise de conteúdo das entrevistas, analisar o papel do setor de controladoria dos municípios, e observar o uso de boas práticas de governança corporativa. Os resultados aqui indicam à menção a utilização da controladoria dos municípios como órgão fiscalizador e de prestação de contas, tanto à sociedade, como ao Estado, é importante ressaltar que este artigo não fez crítica ao modelo de gestão de nenhum dos municípios estudados.

**Palavras-chave:** Controladoria, Lei e Governança corporativa.

**ABSTRACT**

Corporate governance is the system by which companies and other organizations are directed, monitored and encouraged, involving relationships between partners, board of directors, board of executive officers, supervisory and control bodies and other stakeholders. For the characteristics of this study, the explanatory and bibliographic research was adopted. For the literature review, a reference manager was used that allowed for greater structuring, coherence in the choice and management of the bibliographic sources, besides optimizing the time dedicated to writing. In the collection of data, structured questions were elaborated that

---

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis – UFMA. Rua Pará, 873, Centro - Imperatriz / MA - CEP 65901-580. [isaelmd@gmail.com](mailto:isaelmd@gmail.com).

<sup>2</sup> Doutorando em Ciências da Administração pela Universidade do Minho - Portugal. Docente do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Maranhão. Rua Urbano Santos, S/N, Centro – Imperatriz / MA – CEP 65970-000. [kcleber@gmail.com](mailto:kcleber@gmail.com).

constituted the interviews applied to the controllers of two municipalities located in the southwest of the state of Maranhão. The interviews were treated using two complementary methodologies: first the lexical analysis and keywords based on the textual corpus; according to the content analysis with textual categories based on Bardin (2011). This article sought to analyze the content of the interviews, analyze the role of the municipal control sector, and observe the use of corporate governance practices. The results here indicate the use of controlling municipalities as a fiscalization and accountability body, both the society and the State, it is important to emphasize that this article did not criticize the management model of any of the municipalities studied.

**Keywords:** Controllership. Law and Corporate Governance.

## 1 INTRODUÇÃO

Nos procedimentos de auditoria acabamos usando as normas e regras aplicadas pela contabilidade, sendo que é o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que regulamenta a mesma, e ajustam ao seu modo de trabalho, para isso primeiramente precisamos entender o conceito de contabilidade.

Para Ribeiro (2017, p. 19):

A contabilidade é uma ciência social que tem por objetivo o patrimônio das entidades econômico-administrativo. Seu objetivo principal é controlar o patrimônio das entidades em decorrências de suas variações.

A contabilidade é vista como uma ciência social, com uma vasta variação de áreas e assuntos, dentro desta encontramos o uso da controladoria como setor responsável para elaboração e fiscalização dos recursos destinados ao município, agindo principalmente como órgão fiscalizador. Cabe também a ela, prestar contas ao município e ao Estado sobre todos os recursos e gastos do município, além de traçar suas atividades e processos com o mais rigoroso atendimento a leis e decretos, mantendo uma organização apropriada e objetiva, que para isso está faz uso de princípios e regras de boas práticas de governança corporativa.

Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas (IGBC, 2004). As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e aperfeiçoar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum.

Para o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IGBC, 2004) a governança corporativa conta com sete princípios básicos, a qual se destacam apenas quatro, relacionados a qual são; transparência - consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos, equidade - caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas, prestação de contas (*accountability*) os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis e responsabilidade corporativa - os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações.

A controladoria em uma entidade pública ou até mesmo em uma entidade privada é muito complexa, vista como órgão pressuposto de obrigações, embora existam muitas divergências na literatura a respeito do seu papel, função e conceito. Suzart, Marcelino e Rocha

(Suzart, Marcelino, & Rocha, 2011) relatam que a determinação do papel dela é uma tarefa arduamente difícil e quase impossível, embora exista inúmeros conceitos a respeito dela.

Em outras discussões retrata que em empresas do setor privado não há uma exatidão sobre o tema, apesar da grande quantidade de pesquisas sobre este assunto, já no setor público o cenário se assemelha, embora que com menos frequência.

Esta pesquisa é justificada, nos seguintes pontos, primeiro relacionado a importância do controle dos gastos públicos, com foco nos municípios, usando a controladoria como mediadora já que fornece informação ao gestor público, e segundo baseado na relevância das atividades do setor de controladoria, abrangendo principalmente as funções que ela exerce. Dessa forma, vai ser possível, fazer uma breve comparação entre as controladorias estudadas, bem como avaliar se elas utilizam práticas de governança corporativa e identificar o seu papel em um município.

Em razão disso o problema desta pesquisa, pretende responder a seguinte pergunta: Qual o grau de envolvimento do setor de controladoria nas atividades de prestação de contas do município, e qual sua relação com as boas práticas de governança corporativa aplicadas ao setor público?

O objetivo é mapear o funcionamento do setor de controladoria em um município e avaliar como o controlador consegue manter suas atividades em meio organizacional, seguindo os princípios organizacionais e legais.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 O papel da controladoria nos municípios**

Baseado na Constituição (Brasil, 1988) todo município precisa manter uma forma de controle de tudo que é gerido por ele, em seu art. 31, a CF/88 estabelece que a fiscalização dos municípios seja exercida pelo respectivo Poder Legislativo Municipal com apoio do Tribunal de Contas do Estado e pelo Controle Interno de cada município.

Como consequência, a obrigação de fiscalização passou a ter um novo formato, visto que no ano de 2000 com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, promulgada pela lei complementar nº 101/00 (Brasil, 2000) que estabeleceu em seu art. 59 menciona que “o Poder Legislativo, diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento da Lei Complementar 101/2000”.

Slomski (2005) faz comparação à controladoria, como um concerto musical, visto que pode ser aquele órgão, departamento ou secretaria que fará com que haja uma harmonização nas atividades. Nessa direção, defende que para haver a concentração necessária é preciso que o ente público se conheça internamente, saiba quem são seus servidores, quais são suas capacidades, virtudes e fraquezas.

Suzart, Marcelino e Rocha (2011) esclarecem que no setor público a controladoria é direcionada, principalmente, para o acompanhamento da execução orçamentária, tendo como papel principal o desenvolvimento de atividades de aplicação dos recursos públicos.

Silva (2000) discorre que numa entidade pública a fiscalização dos gastos pode ser feita e acompanhada pelos próprios cidadãos, de modo que a controladoria deve facilitar a desburocratização e fornecer as informações contábeis em linguagem acessível a todos.

Cavalheiro e Flores (Cavalheiro & Flores, 2007) argumentam que não há a possibilidade de haver aplicação igual entre a gestão pública e a praticada pela empresa ou organização privada. Isso porque a administração pública espontaneamente terá seus procedimentos mais tardios, pois terá que licitar observar prazos e ritos processuais, fundamentar as decisões e dar divulgação aos atos com datas predeterminadas pela legislação.

Para Pitiá (2011), a importância do sistema de controle modificou o conceito de controladoria passando de tradicional controle de produção para geração de informações da gestão como estratégia de negócio. De forma assemelhada, Brandão (2000) advoga que podem ser arroladas como funções típicas da controladoria as seguintes: função informacional, função de avaliação do desempenho e do resultado, função de planejamento e função de apoio às operações. Por sua vez, embora Borinelli (2006) elenque oito funções para controladoria: função contábil, função gerencial-estratégica, função de custos, função tributária, função de proteção e controle dos ativos, função de controle interno, função de controle de riscos e função de gestão de informação, iremos seguir a linha defendida pelo IBGC que elenca sete princípios básicos de função da controladoria.

Suzart, Marcelino e Rocha (2011) defendem que no âmbito da gestão pública as atividades da controladoria podem ser agrupadas por funções conforme elencado a seguir: função contábil, função gerencial-estratégica, função tributária, função de proteção e controle dos ativos, função de controle interno e função de controle de risco. Cabe destacar, ainda, que a execução das funções da controladoria no âmbito público também cabe ao *Controller*. Sobre isso, Slomski (2005) observa que o *Controller*, no ente público, deve ter em mente que a administração pública é milenar e desde os primórdios os gestores públicos vêm buscando o ótimo em seus resultados. Ressalta, ainda, que esse profissional deve saber que a entidade pública sofre externalidades positivas e negativas, bem como arca com o risco moral pelas informações apresentadas aos contribuintes.

## 2.2 A controladoria e a governança

O Comitê do Setor Público (PSC) da Federação Internacional de Contadores (IFAC) desenvolveu estudo sobre governança para o contexto público, levando em conta que os princípios de governança deveriam estar presentes nas entidades públicas refletidos em quatro dimensões, duas das quais se referem ao controle e a disponibilização de relatórios externos Federação Internacional dos Contadores (IFAC, 2001; Sales, Peter, Machado, & Nascimento, 2017).

No Brasil, o primeiro código sobre Governança Corporativa foi elaborado, em 1999, pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). Em sua quarta edição, o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (IGBC, 2015) baseia-se nos princípios básicos estabelecidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) representados por transparência, equidade, *accountability* e responsabilidade corporativa.

A transparência das informações e a *accountability* figuram como princípios e práticas de Governança Corporativa recomendada por diversos órgãos, em âmbito nacional e internacional, a exemplo da OCDE (Leipziger, 2015) e do IBGC (IGBC, 2015).

Em uma sociedade democrática como o nosso país, constitui dever do Estado a realização do bem comum, que se concretizam por meio do atendimento as necessidades da população. Para suprir tais necessidades, o Estado conta com a Administração Pública que, no Brasil, envolve os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e as três esferas federadas, cabendo ao Executivo a gestão dos recursos e a prestação dos serviços públicos, enquanto ao Legislativo compete a fiscalização da gestão.

Embora a Governança Corporativa, com essa expressão, tenha se destacado em um contexto associado a corporações privadas, no final dos anos 80, relacionado a escândalos financeiros, alguns órgãos internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (OECD, 2004) e o Comitê do Setor Público (PSC) da Federação Internacional de Contadores (IFAC), estenderam e adaptaram seus princípios e recomendações de práticas a entidades do setor público.

Governança corporativa é definida como “um sistema pelo qual as empresas são dirigidas e controladas, que assegura aos proprietários governo estratégico da empresa e a efetiva monitoração da diretoria executiva” (Iudícibus & Marion, 2000). O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IGBC, 2004) define governança corporativa como um sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. É uma sistemática pela qual as corporações são dirigidas e controladas, sob os princípios da transparência (*openess*), integridade (*integrity*) e responsabilização (*accountability*) (Carla et al., 2015).

Governança corporativa é caracterizada como conjunto de princípios, normas, modelos e práticas, relacionadas às estruturas de controle e poder nas organizações, papel do conselho de administração das empresas, criação de valor para o acionista e o papel das corporações na sociedade (Cavalcante & Luca, 2013). A governança aborda todos os fatores internos, e parte dos externos, que influenciam ou podem influenciar os processos institucionais, dentre os quais se destacam os métodos e meios de controle, a definição dos responsáveis pelo controle.

### **2.3 Governança no setor público**

Iniciados no âmbito das empresas privadas nas últimas décadas, os debates sobre Governança Corporativa desenvolveram-se sob o compromisso da transparência e da responsabilidade de prestação de contas, como bases para assegurar um ambiente de maior proteção aos proprietários das empresas quanto ao alcance dos objetivos organizacionais. Avaliações do papel do Governo na sociedade levadas a efeito nos últimos anos, em diversos países, alteraram definições de relacionamentos político-administrativos no âmbito do setor público que acarretaram uma maior cobrança da responsabilização dos governos (*accountability*).

Para (Cavalcante & Luca, 2013) a governança no setor público deve ser norteada por controles, que reduzem deficiências da gestão e, conseqüentemente, mitigam os conflitos de agência. Ainda segundo os autores, uma organização com controles adequados tende a ampliar sua transparência dos atos de gestão perante as partes interessadas, assegurando que conflitos de interesses não interfiram na capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos. As ações de controle, essência da controladoria, são indispensáveis às atividades de gestão das organizações (IFAC, 2001). Slomski (2005, p. 15) conceitua controladoria como “a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade”. Pode ser conceituada, ainda, como um conjunto de atividades que contribui para o fortalecimento e desenvolvimento da organização, através de relatórios e outros instrumentos gerenciais que auxiliam os administradores no processo decisório (Durigon & Diehl, 2013).

A controladoria tem um amplo escopo de trabalho, atuando desde o planejamento estratégico, até o processo de avaliação dos resultados, passando pelo processo de execução (Cavalcante & Luca, 2013). Na gestão governamental, a controladoria tem como principal objeto os recursos públicos que, para Slomski(2005), sustentado por um tripé composto de recursos humanos, recursos financeiros e recursos físicos, os quais devem ser considerados pelo *controller* sempre de maneira conjunta, nunca dissociada, na avaliação da gestão da coisa pública. Ou seja, a controladoria, quando existente na atividade pública, proporciona melhorias significativas na gestão.

Mello (2006) defende que a governança no setor público trata da gestão dos agenciamentos governamentais por meio dos princípios da governança corporativa do setor privado, que são totalmente aplicáveis ao poder geral do Estado. Ainda segundo o autor, as entidades do setor público devem comprometer-se em assegurar a integridade de seus atos e

agirem de forma a evitar comportamento não ético de seus agentes e gestores e incentivando a condução da gestão de forma transparente e responsável.

No Brasil, a administração pública está alicerçada em disposições da Constituição Federal, que tem como bases ideológicas o princípio da igualdade de todos os homens e da soberania popular, a organização do Estado de Direito e da independência dos Poderes da República (Brasil, 1988). É função da administração pública atender as necessidades coletivas da população. No Brasil, a administração pública envolve a administração direta e a indireta dos três Poderes dos três níveis da Federação: União, Estados, Distrito Federal e municípios, e deve obedecer aos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. A fiscalização externa cabe ao Poder Legislativo, exercida por meio do Tribunal de Contas da União (Brasil, 1988). Conforme estabelecido no Decreto-Lei nº 200/67 (Brasil, 1967), a administração direta envolve os ministérios e secretarias, enquanto a administração indireta compreende as autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, entidades com personalidade jurídica própria que prestam serviços atribuídos pelo Estado.

## **2.4 Teoria Institucional**

A Teoria Institucional teve seu início com os postulados de Meyer e Rowan (1977) sobre institucionalismo, segundo os quais as organizações são levadas a incorporar as práticas e procedimentos definidos pelos conceitos que predominam no ambiente organizacional e que estejam institucionalizados na sociedade.

Para Meyer e Rowan (1977) as organizações são estruturadas em conformidade com as características de seus ambientes e tendem a se tornarem isomórficas com eles. Para Rocha, Avila (2015) nos últimos anos, a teoria institucional tem se tornado uma alternativa importante para o entendimento das decisões de investimento das multinacionais, em especial as oriundas de países emergentes, uma vez que busca capturar aspectos fundamentais do país de origem e do país de destinados nos investimentos.

Em um ambiente de negócios em que a competição tem se tornado cada vez mais acirrado, os gestores buscam, cada vez mais, ferramentas de medição de performances dos indivíduos e da empresa enquanto sistema. Nisso temos um conceito clássico de (Zucker, 1987) que esclarece teoria institucional organizacional fornece uma visão rica e complexa das organizações. Nessa teoria, as organizações são influenciadas por pressões normativas, às vezes provenientes de fontes externas, tais como o Estado, outras vezes decorrentes de dentro da própria organização.

Para isso é preciso saber em qual grande área a teoria institucional está inserida, baseada em seu conceito. Embora os conceitos sobre ela, sejam antigos, ainda representam grande relevância no meio empresarial. Nascimento, Rodrigues e Mengliori (Nascimento, Rodrigues, & Megliori, 2010) relatam que o uso da teoria institucional é para o entendimento de mudanças nos arranjos estruturais das organizações. Deve-se entender que a teoria institucional não é um conjunto de proposições que vise especificamente à análise organizacional; pelo menos, a ela não se restringe, isso segundo discussão de Tolbert e Zucker (1999).

## **3 METODOLOGIA**

Para a revisão de literatura foi utilizado o gerenciador de referências (Mendeley, 2013) que possibilitou maior coerência a análise dos dados bibliográficos e facilitou a montagem desta seção, pois sugere publicações: livros, teses e outros documentos, fazendo uma menção significativa referências emergentes, além de ajudar na normalização de citações e referências geradas automaticamente.

Para a coleta de dados foram elencadas questões estruturadas que constituíram as entrevistas a serem aplicadas aos controladores dos municípios estudados, localizados no

sudoeste do estado do Maranhão. Pelas características deste estudo, adotou-se a pesquisa de investigação explicativa e bibliográfica. Conforme Marconi e Lakatos (2011, p. 57) a pesquisa bibliográfica, tem como finalidade colocar o pesquisador em contato direto com tudo que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências, debates que tenham sido transcritos por alguma forma quer publicada, quer gravada. Quanto à pesquisa de investigação explicativa, Vergara (2006, p. 42) apresenta que seu principal objetivo é tornar algo inteligível, justificar-lhe os motivos. Visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem de alguma forma para a ocorrência de determinado fenômeno.

Para a análise inicial dos dados da entrevista foi realizada uma análise léxica e de *keywords* com o auxílio do *software* Iramuteq, que serviu como organizador do *corpus* textual e facilitador para a fase de definição das categorias de análise que ocorreu depois, durante a análise de conteúdo.

O método de análise de dados utilizado neste estudo foi a análise de conteúdo que tem como marco de seu desenvolvimento o início do século XX na América do Norte. Moraes (1999) afirma que a análise de conteúdo faz parte de uma busca teórica e prática com um significado especial no campo das investigações sociais. A análise de conteúdo envolve o desenvolvimento de uma série de procedimentos para fazer inferências a partir de textos, afirma ainda que, este tipo de análise vai muito além da confecção de material com comunicação verbal, como também da não verbal.

Bardin (2011) refere à análise de conteúdo como um conjunto de técnicas de análise de comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. Para ela, a análise é composta de três fases: a pré-análise, a exploração do material e o tratamento dos resultados.

A pré-análise de conteúdo corresponde a organização do material, como a escolha dos documentos e do objetivo, a exploração do material, a fase mais longa e complexa com a classificação e codificação das fontes, e o tratamento dos resultados, por meio da dedução e da interpretação dos dados. A intenção da análise é realizar deduções lógicas, transformando o conteúdo dos discursos em dados quantitativos com análise de forma qualitativa (SILVA, 2014, p. 3).

Seguindo a metodologia de Bardin, foram aplicadas entrevistas aos controladores de dois municípios da região sudoeste do estado do Maranhão. Inicialmente, utilizou-se perguntas fechadas de caráter objetivo, perguntas de “sim” ou “não”. Em seguida, as perguntas eram de caráter subjetivo e versaram sobre as principais atividades do setor de controladoria e sua relação com as boas práticas de governança corporativa.

Nesse contexto, procurou-se analisar o grau de influência que este teve com estas práticas e apontar as principais atividades de ambos os setores dos respectivos municípios. Em segundo momento apresentar as principais diferenças entre as duas controladorias, fazendo um breve comparativo entre elas.

Logo em seguida para analisar o conteúdo das entrevistas feito aos controladores, foi utilizado o *software* de análise Iramuteq que possui fonte aberta e foi desenvolvida por Pierre Ratinaud (Marchand & Ratinaud, 2012). Dentre as análises realizadas com o *software*, destacamos a nuvem de palavras e a análise de similitude.

A análise de similitude proposta baseia-se na teoria dos grafos que permite identificar como ocorrências entre elementos e seu resultado traçam indicações da conexidade entre as palavras, auxiliando na identificação da estrutura de um *corpus* textual.

Justo e Camargo (2014) afirmam que a análise de nuvem de palavras organiza as palavras segundo sua frequência, ou seja, as palavras que mais aparecem no texto terão um tamanho proporcionalmente maior do que as outras palavras que aparecem menos vezes. Ou seja, através do processamento de indicadores estatísticos apresentam as relações entre palavras, formando uma árvore que aparece em destaque, a partir da relação que tem uma com

a outra, está se referindo a análise de similitude. Assim as palavras que mais aparecem, ficam em destaque, demonstrando maior centralidade de atividades, com ligação entre elementos. Desse modo, quanto maior o tamanho da fonte na análise de nuvem de palavras, maior a sua frequência e contribuição para a formação das conexões da respectiva árvore.

#### **4 ANÁLISE DAS ESTATÍSTICAS TEXTUAIS**

Essa sessão apresenta a percepção dos controladores dos municípios estudados a respeito do papel da controladoria. Os municípios estudados são localizados na região sudoeste do estado do Maranhão. A análise aqui realizada considera as respostas dos controladores em relação ao papel do setor de controladoria e suas principais atividades. Dessa forma, os dados apresentados, além de relatados pelos entrevistados, foram analisados e enquadrados em padrões de análise definidos ao longo do trabalho.

A partir das respostas dos controladores, foram relatadas limitações e funções do setor de controladoria, que revelam drasticamente o seu papel perante a sociedade. Dentre as principais atividades desenvolvidas o uso e obediência à normas e princípios de contabilidade e governança corporativa, estão claramente destacadas nas respostas dos controladores. Além da total obediência à lei, municipal, estadual ou federal.

##### **4.1 Análise Léxica e de *Keywords***

Para a análise léxica e de *keywords* aqui apresentada feita com o auxílio do *software* Iramuteq que se executa com o um *plugin* do *software* R de análise estatística, mapeamento inicial, neste caso o do *corpus* textual. Para entender o que este *corpus* textual significa, foi preciso um esforço adicional para aprender a estruturação do mesmo e deixá-lo coerente a princípios teóricos, conforme o que explica Goldschmidt e Bezerra (2015).

###### **4.1.1 Padronização e preparação do corpus textual**

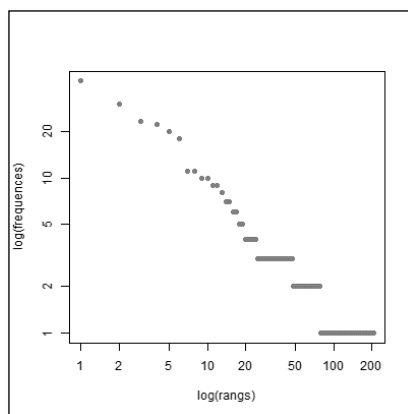
O *corpus* textual foi constituído com o texto das duas entrevistas aos controladores dos municípios. Antes o texto precisou ser adaptado, removendo os trechos das perguntas, para não compor os resultados, de antemão iremos primeiro analisar as respostas dos entrevistados. O bloco de texto com as respostas foi tratado, eliminando os espaçamentos iniciais de parágrafo, mantendo o alinhamento à esquerda, removendo os hífen entre as palavras e substituindo-os por sublinhados, dentre outras alterações. Esta padronização é um requisito para a utilização do *software*.

###### **4.1.2 Resultados das estatísticas textuais**

O *corpus* de texto foi composto por 536 ocorrências de palavras, foram identificadas 247 formas ou vocabulos com mais de uma ocorrência e apresentou 163 palavras distintas em ocorrências únicas.



Figura 1. Frequência de palavras em dados estatísticos (*logs*)



Fonte: Elaborado pelo autor com o *software* Iramuteq.

Um extrato das palavras, ordenados por frequência são apresentados na Figura 2.

Na figura 2, apresentamos uma parte extraída do programa Iramuteq, contendo a análise de frequência de palavras dos discursos dos controladores, foi ordenada conforme pelo grau de repetição dos termos nas entrevistas dos controladores de cada município. Os termos apresentados na figura 2 referem as palavras mais utilizadas pelos controladores nas entrevistas.

Figura 2. Frequência de palavras recorrente falas dos controladores.

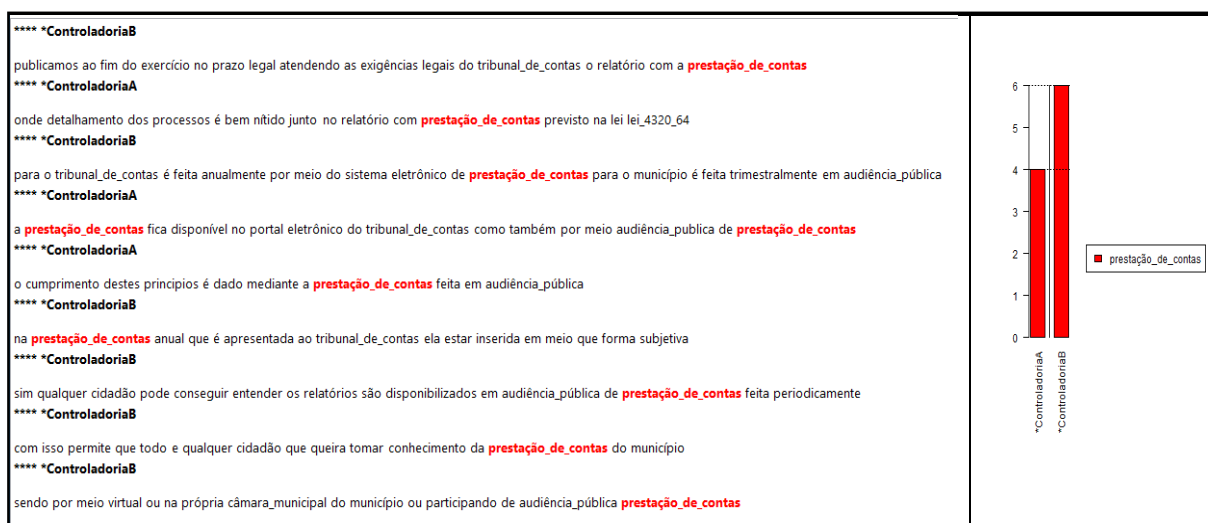
Termo	Controladoria A	Controladoria B	Termo	Controladoria A	Controladoria B
lei	12	8	tribunal_de_contas	2	5
meio	4	5	controladoria	2	1
município	4	7	relatório	2	2
prestação_de_contas	4	6	princípio_da_probidade	2	1
artigo	4	0	accountability	2	1
lei_4320_64	3	3	princípio_da_transparência	2	1
setor	3	2	princípio_da_responsabilidade	2	1
princípio_da_legitimidade	2	1	princípio_da_equidade	2	1
princípio_da_eficiência	2	1			

Fonte: Adaptado pelo autor do *software* Iramuteq (Loubère & Ratinaud, 2014).

Na Figura 3, temos uma relação aplicada a termos de uso semelhante por ambos os controladores dos municípios, aqui fazemos o teste com duas palavras que se repetem com frequência nas falas dos mesmos. Veja que quanto a palavra “prestação de contas”, a controladoria B, faz mais uso deste termo, pois em seu relatório ao final do exercício, procura sempre deixar a prestação de contas em consonância com a lei que a rege, e preocupada com as possíveis punições que podem ocorrer mediante seu atraso.

Notas: O painel da direita destaca, em gráfico, a comparação das palavras mais utilizadas por cada controlador. O painel da esquerda lista a frequência de palavras e os segmentos que aparecem nos textos dos controladores. Fonte: Elaborado pelo autor com auxílio do *software* Iramuteq.

Figura 3. Matriz de concordância com as formas associadas de ocorrência do termo “prestação de contas”.



#### 4.1.3 Análise de Similitude

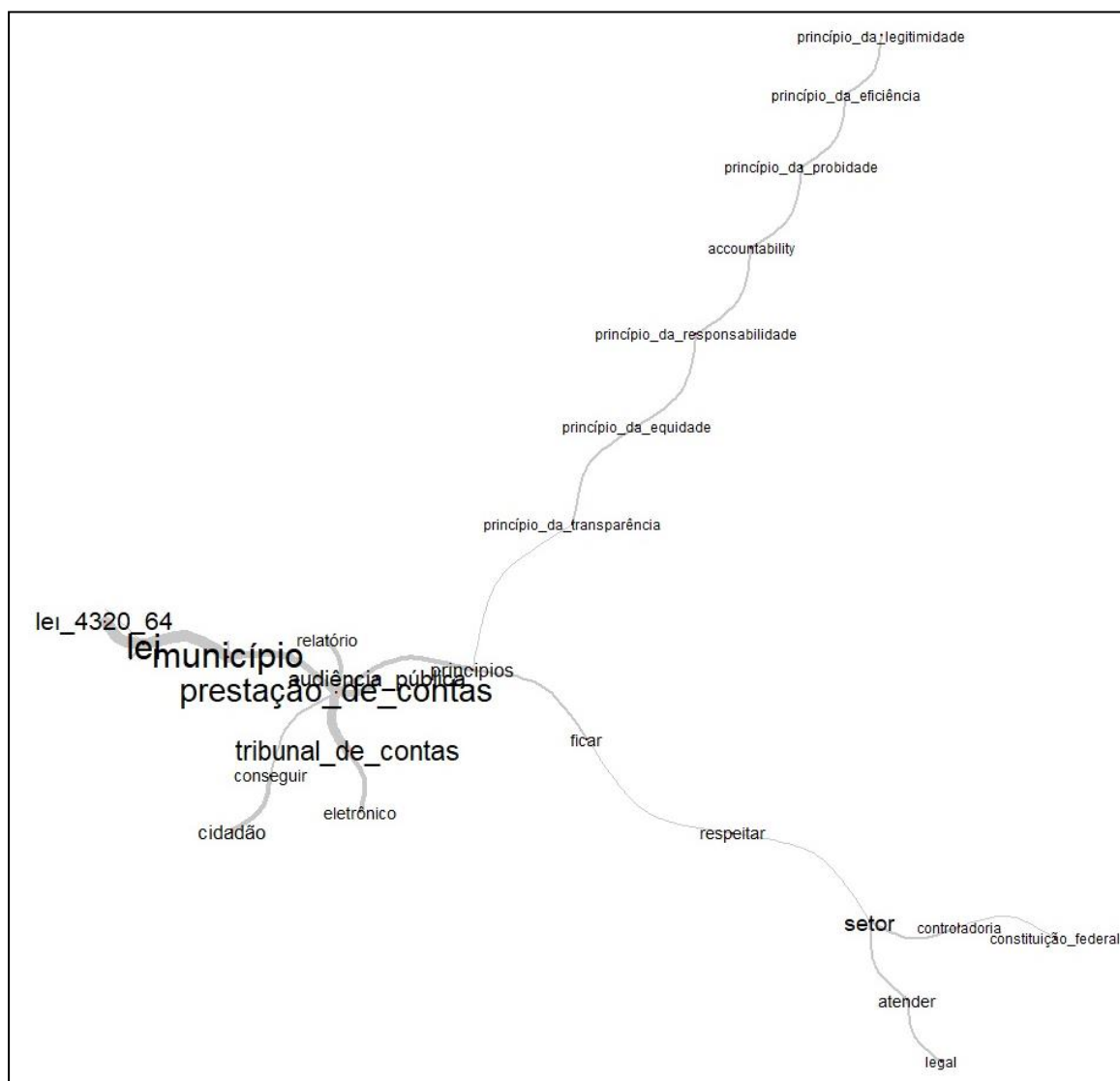
A análise de similitude, baseia-se na teoria dos grafos. Ela possibilita identificar as coocorrências entre as palavras. Seu resultado fornece indicações da conexão entre as palavras auxiliando na identificação da estrutura representada pelos sujeitos. As palavras centrais representam aquelas que estiveram em maior frequência no *corpus* textual e as das zonas periféricas representam palavras menos frequentes e relacionadas à palavra central (Justo & Camargo, 2014).

A Figura 4 mostra o gráfico com a análise de similitude, feita com as entrevistas dos dois controladores, ao que se assemelha a um mapa com características gerais e específicas das principais atividades, normas e princípios adequados às suas atividades.

Pode-se, a partir dessa análise denotar indícios de que o setor de controladoria dos municípios em estudo atende a requisitos e princípios de boas práticas de governança corporativa e conseguimos identificar quais os procedimentos por ela adotados com base no destaque aos termos (prestação de conta, uso dos princípios de contabilidade). Destacamos também a grande obediência à normas e prazos impostas pelas leis municipais e federal, que obrigam a controladoria do município a prestar contas de suas atividades, não somente de suas atividades, como também de tudo aquilo que o município gasta no exercício de suas atividades ao longo do ano.

Já quando fazemos uma relação com os papéis de trabalho, além da preocupação com o meio legal, o município disponibiliza a informação por meio dos canais de acesso do Tribunal de Contas do Estado, meio eletrônico e através da prestação de contas feita a sociedade.

Figura 4. Análise de Similitude – Controladorias



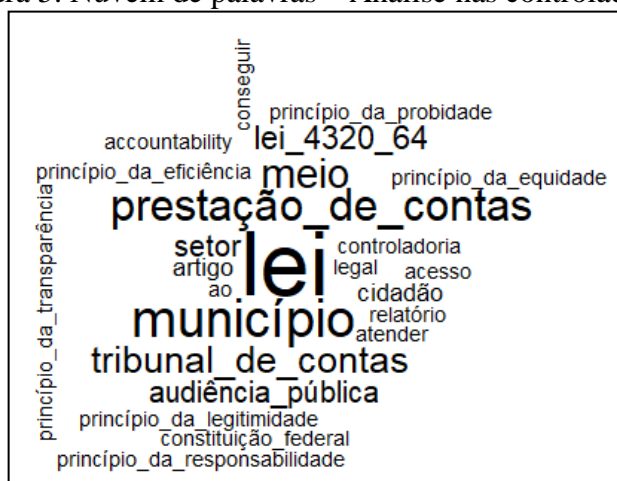
Fonte: Elaborado pelo autor com auxílio do *software* Iramuteq

#### 4.1.4 Nuvem de palavras

Uma complementação da representação visual é apresentada na figura 5 através da nuvem de palavras, no que diz respeito a este método ocorre também o agrupamento e organização gráfica das palavras em função da sua frequência, possibilitando rápida identificação das palavras-chave do *corpus* textual e análise lexical simples sua função é apresentar um conglomerado de palavras estruturadas em forma de nuvem (Justo & Camargo, 2014).

A Figura 5, conhecida como nuvem de palavras, representa de forma gráfica a organização e o agrupamento das palavras-chave presentes no *corpus* de análise das duas controladorias analisadas. Trata-se de uma análise lexical simples, cuja estrutura da figura é criada em função da frequência numérica de ocorrências que cada palavra tem no resultado da análise efetuada pelo *software*, após o processamento do *corpus*. Quanto maior e mais centralizada estiver uma palavra na nuvem, maior é o grau de sua evocação pelos sujeitos. Ao passo que quanto mais afastada e menor seu tamanho, menor é o seu grau de evocação (Justo & Camargo, 2014).

Figura 5. Nuvem de palavras – Análise nas controladorias



Fonte: Elaborada pelo autor auxílio do *software* Iramuteq (Loubère & Ratinaud, 2014).

A nuvem de palavras retrata as duas controladorias estudadas para a elaboração deste artigo vejam que nela as palavras maiores e em destaque indicam sua preocupação. Isso se levar em consideração o que os próprios controladores relataram por meio da entrevista. Devido à obrigatoriedade de prestar contas ao Estado, os municípios devem enviar a cada trimestre, um relatório daquilo que foi previsto, orçado e executado no exercício das atividades do poder executivo municipal.

Os termos em destaque representam a atividade em que cada controlador entende como sendo a mais importante no desempenho de suas atividades, junto à prestação de contas, a organização do setor e o convívio com os demais processos que nela se permeiam. Para efeito de planejamento e padronização, as duas controladorias apresentaram resultados semelhantes e, em alguns casos até mesmo divergentes entre elas. A palavra “lei” em destaque na nuvem de palavras retrata que para os dois controladores em estudo, esta é o centro de todas as suas atividades e obrigações, visto que tão somente a ela, cabe a obediência e padronização, ainda que se não estiver em decorrência a “lei” o município pode ser autuado pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE).

Ao analisar a nuvem de palavras Figura 5, evidencia-se que a “Lei” permeia a diretrizes estabelecidas pelo TCE-MA e segue à risca o que a lei 4.320/64 (Brasil, 1964) rege a respeito da prestação de contas, além de obedecer à constituição federal (Brasil, 1988) em seu art. 74 e a lei complementar 101 (Brasil, 2000), levando em consideração as demais palavras em destaque observou-se que os meios para que ocorra a prestação de contas estão envolvidos até o seu finalizar, que é quando os relatórios são enviados ao TCE e disponibilizados a todo e qualquer cidadão interessado.

As palavras tidas como secundárias, estão como coadjuvantes no processo de entendimento nas atividades do setor de controladoria, pois revelam como este executa seus trabalhos. Veja que as palavras “município”, “prestação de contas” e “audiência pública” estão logo próximas à palavra “lei” revelando que somente através dela que estes processos ou setores conseguem desempenhar suas atividades com êxito e com zelo.

Podemos entender para que haja uma prestação de contas ao TCE da maneira correta, o município deve se atentar à requisitos imposta por lei, e quais os documentos e padrões que eles exigem em que se observem: os relatórios com a prestação de contas, abordando a lei, os decretos e sanções do Estado e do próprio município.

Fica claro que o setor de controladoria atende aos princípios de contabilidade, e em alguns momentos expõe o uso de boas práticas de governança corporativa em suas atividades diárias, isto é possível identificar quando vemos o termo “*accountability*” sendo empregado no

discurso dos responsáveis pelo setor, ainda que mencionado de forma subjetiva e com menos frequências, se compararmos aos termos de uso como “prestação de contas” e “município”, pois estes são destaque para suas principais atividades.

Já no que diz respeito às boas práticas de governança dentro dos setores de controladoria podemos ver que os principais abordados por eles tangem no que diz respeito à lei, como exemplo, o princípio da transparência e da responsabilidade; mesmo que, para os controladores todos os princípios sejam obedecidos e importantes, alguns como estes citados acima são mais destacados.

## 5 ANÁLISE DE CONTEÚDO

Esta seção apresenta os resultados da análise de conteúdo. Apresentaremos as categorias de análise definidas durante o processamento do *corpus* textual e com o auxílio da nuvem de palavras e das entrevistas.

### 5.1 Categorias de análise

Com o resultado do processo de codificação da transcrição das entrevistas, foram elencadas as categorias e subcategorias de análise, conforme a Figura 6, constante também na matriz (grelha) elaborada para a análise, consta no apêndice (A).

Figura 6. Categorias e Subcategorias de Análise de Conteúdo

<b>Papel e função da controladoria</b>
- Análise da obediência normativa; - Processo de prestação de contas.
<b>Percepção quanto ao meio organizacional do setor de controladoria</b>
-Princípios de contabilidade; -Relatórios de prestação de contas, como fonte avaliadora da gestão; -Associações identificadas entre as BPGC's e a função da controladoria

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Bardin (2011).

Conforme a metodologia adotada (Bardin, 2011) as categorias são constituídas por trechos dos relatos dos entrevistados e recortados do *corpus* de análise, respeitando a revisão de literatura. As unidades de registro segundo (Laville & Dionne, 1999) são fragmentos do discurso manifestado: palavras, expressões, frases aos temas de cada recorte.

### 5.2 Papel e função da controladoria

Esta categoria emerge dos resultados da análise léxica e de *keywords*, combinadas com os extratos da matriz de análise de conteúdo. As palavras mais frequentes que ajudaram nesta categorização foram: “meio”, “legal”, “atender”, “conseguir”, “audiência pública”, “relatório”, “lei”, “acesso”, “município” e “prestação de contas”. Essa categoria funciona como geradora das demais ideias, no caso das outras três subcategorias criadas, que têm como objetivo tratar o *corpus* textual com o foco no papel do setor de controladoria, de acordo com o relato dos controladores.

#### 5.2.1 Análise da obediência normativa

A auditoria interna existe basicamente para avaliar a eficácia dos controles internos implantados pelos gestores. Trata-se de uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem

sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos (Novikov, Protasov, & Skopina, 2011).

Neste caso nesta subcategoria a análise da obediência normativa ocorre pelo fato de o termo “lei” em destaque na nuvem de palavras estar no centro, fazendo inferência à todas as padronizações de normas e regras, vistas nos termos mais usados pelos controladores:

“Baseada na lei federal 4.320/64 e na lei orgânica do município, sendo o cumprimento das normas e regras, normatizado, fielmente a lei em que se adequa” (Controlador A).

Esta fala é explicada no emprego dos termos na forma abaixo:

- Lei – como centro (Figura 5) ligado diretamente a forma como é exposta, mostrando que é através dela e para ela que a regularidade das atividades neste setor é baseada; com isso utiliza os conceitos e regras da teoria institucional.
- Município é o termo intermediário, estabelecendo o processo de transição entre as normas e a lei, ou seja, é neste âmbito que podemos observar os princípios de organização das atividades, bem como a obediência à própria lei orgânica. O município é o responsável por aplicar nos seus departamentos a organização, neste caso, no setor de controladoria, observa-se o uso de BPGC, obedecendo ao que a lei exige.

Um município é geralmente uma divisão administrativa com estatuto corporativo e que, geralmente, possui governo e (ou) jurisdição próprios. São funções do município, segundo a CF/88 art.30 (Brasil, 1988); legislar sobre assuntos de interesse local, suplementar a legislação federal e estadual no que lhe couber, instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade da prestação de contas e da publicação de balancetes.

O caminho a estas obrigações vê que o município e o setor responsável seguem em um mesmo propósito, o de cumprir as exigências estabelecidas em lei, principalmente o de fiscalizar as suas atividades, a linha de atividades segue o mesmo grau de exigências, logo o papel principal da controladoria do município é atender o órgão fiscalizador do Estado. No caso em questão são preparados os documentos e logo em seguida a apresentação do mesmo, na forma prevista da lei, esta faz jus ao uso de audiência pública para apresentação a sociedade e cumprimento ao princípio da transparência, este tanto da contabilidade como das Boas Práticas de Governança Corporativa – BPGC, logo em seguida fazer a prestação de contas junto ao TCE do estado do Maranhão.

### 5.2.2 Processo de prestação de contas

A controladoria aplicada no setor público tem como foco; as coordenações, controle por departamentalização, planejamento, análise e estruturação de pesquisas para aplicar. A mesma tem a função de controlar os sistemas internos governamentais, agindo como órgão fiscalizar do município.

“Baseado na prestação de contas apresentada pelo mesmo (ano 2017) nota-se que o objetivo deste setor é cumprir as suas atribuições, e com o escopo de um controle eficiente e transparente, procedendo de uma fiscalização em toda a ação do governo municipal, durante o exercício de 2017, através da elaboração de relatórios mensais, semestrais e anuais, bem como por meio de recomendações a todos os órgãos integrantes da administração do município” (Controlador A).

Além disso, a controladoria estudada obedece aos princípios de contabilidade e de boas BPGC, a saber, temos: o princípio da legalidade, impessoalidade, moralidade, eficiência, publicidade, economicidade, razoabilidade, bem como atender a finalidade pública.

Para esta análise vale ressaltar a importância do uso das BPGC expressa na análise feita pelo Iramuteq, o interessante aqui é que estes princípios estão logo abaixo do termo município,

claramente expressando que os princípios se adéquam a ele, promovendo organização no meio gerencial.

A prestação de contas feita pelas controladorias dos municípios, é norteadas nas diretrizes da administração pública municipal e nas orientações da Lei Orçamentária Anual (LOA) do ano referente a prestação de contas, das leis municipais que estabelecem diretrizes. Onde dotada de normas e regras para o cumprimento do orçamento municipal votado na Câmara Municipal, além de ser baseada também em diretrizes de prestação de contas do TCE do Maranhão, onde a principal preocupação estabelecida aqui foram cumprimento dos prazos.

Baseado no relatório de prestação de contas do ano de 2017, para a controladoria (A) este processo é algo bem mais que apenas obedecer às exigências do fisco e do ente legal, para ela o relatório de prestação de contas tem como objetivo: avaliar o cumprimento dos prazos, avaliar os resultados, analisar os limites orçamentários e analisar limites de despesas.

Além dessas finalidades expostas à controladoria tem como finalidade cumprir as atribuições e com escopo de um controle eficiente e transparente, procedendo de uma fiscalização eficiente de todas as ações do governo municipal.

Baseado na prestação de contas do ano de 2017 do município estudado, onde se localiza a controladoria (A), a controladoria demonstrou grande preocupação com os prazos estabelecidos em lei, e como consequência, a obediência a princípios de governança e contabilidade, conforme exposto no manual de BPGC aplicável ao setor público que enumera sete princípios, elucidados ao uso do setor de controladoria ou controle interno.

### **5.3 Percepção quanto ao meio organizacional do setor de controladoria**

Nesta segunda categoria, as principais palavras e com maior frequência identificadas durante a análise léxica e de *keywords* foram “prestação de contas”, “princípio da legitimidade”, “princípio da eficiência”, “Tribunal de Contas”, “princípio da probidade”, “prestação de contas”, “*accountability*”, “princípio da transparência”, “princípio da responsabilidade”, “constituição federal”, “princípio da equidade” e “cidadão”.

Esta categoria foi subdividida em três subcategorias: princípios de contabilidade, relatórios de prestação de contas como fonte avaliadora da gestão e associações identificadas entre as BPGC’s e a função da controladoria. O que se notou que durante o tratamento do *corpus* textual que estas subcategorias iriam despertar curiosidade e abrangência no assunto estudado. Principalmente ao se considerar que o setor de controladoria de um município não é conhecido por meio da sociedade comum.

#### **5.3.1 Princípios de contabilidade**

Tradicionalmente para implementar as atividades do setor de controladoria, e de bom uso dos princípios, e implementar o sistema de governança deve-se incluir mecanismos de prestação de contas e de responsabilidade para garantir a adequação a *accountability*. A IFAC (2013) acrescenta que estes mecanismos fazem parte do contexto para incorporação e efetivação da governança no meio público.

Ainda se tratando de governança e de sua importância, vale ressaltar que governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas ou órgãos são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios e demais gestores, onde o foco está no controle interno e na prestação de contas

Alguns dos princípios claramente em destaque na nuvem de palavras (Figura 5) foram:

- Equidade: garantido condições de acesso à informação;
- Eficiência: fazer o que é certo
- Transparência: disponibilização na internet site do TCE-MA;
- *Accountability*: obedecendo as normas de auditoria;
- Legitimidade: princípio jurídico fundamental.

### 5.3.2 Relatórios de prestação de contas como fonte avaliadora da gestão

Ainda que a preocupação com prazos e pressões do TCE-MA, o setor responsável procura estabelecer princípios para o melhor desenvolvimento de suas atividades, alguns com maior observação em análise e outro apenas a cumprimento de prazos. Vale lembrar que para o setor público obedecer aos princípios de governança compreende-se essencialmente em mecanismos de liderança, estratégia e controle, que se atuarem em conjunto permitem um melhor aproveitamento na prática de gestão, como via de condução políticas públicas.

O gráfico contendo a análise de similitude acaba que separando por termos como “prestação de contas” e “princípios” dois grupos de procedimentos que são observados junto ao setor de controladoria, um a respeito da obediência a lei e o outro a respeito do que se adequa as atividades. Na parte a respeito das atividades do setor, caracterizamos a distinção entre cada um dos processos, sendo que não podemos observar os princípios de BPGC exposta no gráfico, haja que estes estão subtendidos quando usamos o termo governança na discussão. o papel da controladoria do município é atender o órgão fiscalizador do Estado, apresentando os papéis de trabalho e relatórios com todos os dados referentes ao uso de recursos públicos, para que ocorram as devidas ocorrências ou não de imposições pelo Estado.

Se formos analisar cada controladoria com enfoques diferentes, podemos observar cada uma como um objetivo específico; a controladoria (A), por exemplo, tem foco no controle e avaliação de todos os processos que a controladoria exerce e atende no que diz respeito à lei, já a controladoria (B) tem foco na prestação de contas e na obediência a lei.

Para ambas as controladorias a preocupação com a lei é a base, visto que em apenas uma delas a prestação de contas faz uma análise da eficiência vs eficácia na gestão orçamentária, o que caracteriza uma vasta diversificação entre os conceitos entre as controladorias estudadas. Ainda que possam conter regras e procedimentos parecidos, cabe a cada gestor analisar e usar os métodos e meios disponíveis para a gestão de seu trabalho.

Apresentamos a Figura 6, um quadro comparativo entre as duas controladorias estudadas, onde demonstramos quais os principais procedimentos adotados por eles. Veja que em muito as duas controladorias se assemelham, o foco de controle e gerência de informações em seus papéis ficam mais claros e objetivas, quando olhamos a figura.

Um dos grandes diferenciais que podemos analisar está na controladoria (A) que demonstrou durante o estudo, ter seu foco, além da prestação de contas e obediência a lei, no cumprimento de seu papel gerencial, onde deixa claro que a controladoria não é só um setor burocrático, mas, que consegue fazer uso de todas as suas atividades para desempenhar um trabalho com eficiência e eficácia, com o uso de BPGC para a gestão de seus trabalhos.



Figura 7. Análise comparativa de principais atividades do setor de controladoria nos municípios estudados.

Análise comparativa - Principais pontos		
Atividade	Controladoria (A)	Controladoria (B)
A prestação de contas é disponibilizada a todo e qualquer cidadão?	Sim	Sim
Avalia a gestão municipal se referindo à eficiência e eficácia de suas atividades?	Sim	Não
Cumpre a lei (leis 4.320/64, lei orgânica do município e leis complementares)?	Sim	Sim
Emite parecer sobre situação econômica do município?	Sim	Sim
Estritamente focada na gestão orçamentária?	Não	Sim
Faz a prestação de contas a cada trimestre para a sociedade e para o TCE?	Não	Não
Fiscaliza a LOA do município e impõe correções?	Sim	Sim
Foca suas atividades em obedecer à lei?	Sim	Sim
Obedece a princípios de boas práticas de governança corporativa?	Sim	Sim
Obedece a princípios de contabilidade?	Sim	Sim
Possui o setor de controladoria específico dentro da gestão municipal?	Não	Sim
Tem controle gerencial das atividades na controladoria?	Sim	Não
Usa a prestação de contas anual como geradora de informações para efeito de feedback?	Sim	Não

Fonte: Elaboração própria.

### 5.3.3 Associações identificadas entre as BPGC's e a função da controladoria

Para cada atividade desenvolvida em uma controladoria existe uma particularidade descrita a cada nível a ser observado, para isso é preciso entendermos que uma série de princípios precisa ser obedecido, estes tanto de contabilidade, quanto de governança corporativa. Neste caso os aqui associados referem ao uso de BPGC, que no setor público são fundamentadas em princípios.

Os princípios que permeiam esta discussão são: legitimidade, equidade, responsabilidade, eficiência, probidade, transparência e *accountability*. É de inteira responsabilidade do setor de controladoria observar estes princípios em suas atividades, visto que os órgãos fiscalizadores irão verificar se estão em acordo com as normas impostas na lei. Além disso, a governança no setor público compreende essencialmente o mecanismo de liderança, estratégia e controle, estes quando colocados em prática são capazes de avaliar e monitorar toda a ação da gestão do município. Para um dos controladores o uso dos princípios de governança corporativa nos relatórios de prestação de contas fica subtendidos:

“O uso dos princípios de boas práticas de governança corporativa pela prefeitura está subtendido em meio aos relatórios e práticas no dia a dia no setor de controladoria, o detalhamento de processos é bem nítido no relatório de prestação de contas, previsto na lei 4.320/64” (Controlador A).

Quando analisamos os princípios de governança presente nos relatórios de prestação de contas das controladorias estudadas, podemos verificar que elas, aplicam seus conceitos em forma subjetiva, uma mais visível (controladoria A) e outra em parte mais fiscal (controladoria B). Vimos constante diferença entre elas, pois cada “controlador” age de uma forma, ou seja, ela acaba que tomando posições de gestão diferente daquelas pré-estabelecidas em lei. Além de toda a obediência a estes princípios, o controlador (B) faz enfoque ao “princípio da equidade” e a sua forma.

“O setor de controladoria respeita o que a Constituição Federal de 1988 estabelece, e com isso permite que todo e qualquer cidadão que queira tomar conhecimento da prestação de contas do município, consegue ter acesso, por meio dos canais de acesso do município, e – SIC (meio virtual), na própria câmara municipal, ou participando de audiências públicas de prestação de contas, além disso, ele pode também acessar os dados direto no tribunal de contas do estado (Controlador B)”.

Vimos durante a pesquisa a controladoria (A) faz seus trabalhos de uma forma mais gerencial e inclusive deixa bem claro isso em sua prestação de contas, responde aos princípios de contabilidade como também usa de organização para demonstrar isso.

Quando esta faz o uso de BPGC em relatórios acaba deixando claro que a pessoa por traz, ou seja, o controlador, preza por suas atividades de uma forma mais organizada e com clareza; embora na entrevista quando perguntamos se os relatórios de prestação de contas e de análise eram de linguagem acessível a toda e qualquer cidadão, ele tenha respondido que a linguagem era técnica, percebemos que quando emprega conceitos de governança publica a linguagem ali empregada muda todo o sentido dos relatórios, tornando – o acessível e muito bem explicado, capaz de todo e qualquer cidadão interpretar o mesmo.

Mesmo que a controladoria (B) tenha deixado bem claro que o seu foco está em atender a legislação e as leis, tanto municipais, estadual e federal, ainda vemos a grande responsabilidade que esta tem com as normas e prática de governança, uma vez que a transparência é um destes princípios, sem falar que o que mais é cobrado perante o TCE é a apresentação de todos os gastos que o município teve em certo período. Claramente justificado na fala do controlador (B) em que especifica:

“O princípio da transparência é atendido pela controladoria baseado na lei orçamentário do município e na lei federal 4.320/64 (Controlador B)”.

Ainda que a controladoria (B) faça o uso dos princípios de governança corporativa de forma subjetiva, expressa em sua prestação de contas, a obediência a normas e regras de governança mostram que ela está sujeita a uma série de processos organizacionais, que respeitam os limites e prazos exigidos pelo órgão fiscalizar. Expresso na resposta a exigências de princípios de governança:

“Na prestação de contas anual que é apresentada ao TCE – Tribunal de Contas do Estado ela está inserida meio em forma subjetiva. E sempre em acordo com a lei 1.653/16 – Lei Orçamentária Anual do município e a lei federal 4.320/64 (Controlador B)”.

Embora muitos processos identificados tanto na controladoria (A) como na controladoria (B) não tenham evidenciado todos os princípios de governança corporativa, a menção deles em suas atividades faz observar a grande importância deles nas atividades gerenciais e de controle. Uma vez que estas atividades precisam ser pensadas e montadas de forma estratégica para um bom uso dos recursos que têm a sua disposição. Por fim a principal relação desta; “princípios de governança corporativa” e controladorias estão no uso de regras e preceitos organizacionais, principalmente no cumprimento de prazos e metas, impostas tanto pelo governo municipal, como pelos órgãos fiscalizadores.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ponderando a significância da controladoria e suas funções no contexto organizacional, esta pesquisa apresentou o principal papel do setor de controladoria de um município e o uso de boas pratica de governança corporativa em suas atividades. Dentre as funções estudadas as que mais se destacaram foram às funções de controle e de prestação de contas, conclui-se que após a análise das respostas frente a questões estudadas, a resposta para o problema abordado, e que o principal papel do setor de controladoria em um município está na prestação de contas ao Estado e a transparência do uso dos recursos públicos, além de servir como órgão fiscalizador do município.

O presente artigo buscou através da análise de conteúdo das entrevistas feita com os controladores de dois municípios do sudoeste do estado do Maranhão, analisar qual o papel do setor de controladoria do município, e observar o uso de boas práticas de governança

corporativa, é importante ressaltar que este artigo não fez crítica ao modelo de gestão de nenhum dos municípios estudados.

As principais limitações aqui encontradas foram a falta de material a respeito do uso do *software* Iramuteq que apesar de ser usado cada vez com mais frequência, ainda não possui um aporte teórico suficiente. Em relação ao método, as limitações encontradas seriam as apontadas na literatura especializada sobre a controladoria, visto que ela ocorre e tem nuances diferenciadas tanto no setor público, como no privado.

Os resultados aqui indicam menção à utilização da controladoria dos municípios como órgão fiscalizador e de prestação de contas, tanto a sociedade, como ao Estado, já que o órgão fiscalizador, neste caso o TCE-MA exige o recebimento de relatórios de prestação de contas ao final de cada exercício financeiro, baseado em orçamento previamente aprovado na câmara de vereadores de cada município.

A controladoria tem um papel totalmente social e com embasamento legal, vista que em ambos os municípios ela tende a cumprir prazos e sanções impostas pela lei, inclusive alertar o gestor público a respeito de qualquer irregularidade que estiver no orçamento e nas atividades dos setores de responsabilidade do ente público, ainda que esta faça valer suas obrigações de cumprir a função gerencial e estratégica, nela imposta pela literatura.

Embora os municípios estudados não tenham apresentado a controladoria como um órgão totalmente gerencial e com foco na amenização de riscos operacionais e financeiros, em um deles ainda foi visto que o controlador do município está preocupado com a obediência a princípios, não só de contabilidade como de governança corporativa, o que de fato faz com que seus trabalhos se tornem mais eficientes e organizados.

Cabe ressaltar que embora, pequena esta pesquisa traz grande relevância ao universo acadêmico, pois vemos realmente por meio de discussão o verdadeiro papel do setor de controladoria de um município, e o uso inovador de metodologias pouco utilizada em meio acadêmico, principalmente o que diz ao uso do *software* Iramuteq. Como pesquisas futuras sugerem-se pesquisar a respeito do desempenho organizacional e as funções da controladoria, analisando empresas e órgão do setor público de forma geral.

## REFERÊNCIAS

Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.

Borinelli, M. (2006). *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à Luz da Teoria e da Práxis*. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). São Paulo. Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/pt-br.php>. Acesso em 12 de Junho de 2019.

Brandão, M. A. P. (2000). *Metodologia para implementação de sistema de controladoria*. Dissertação (Mestrado em Controladoria) Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico. Santa Catarina. Disponível em <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/78530> . Acesso em 12 de Junho de 2019.

Brasil. (1964). Lei 4.320, de 17 de Março de 1964. Acesso em 12 Junho de 2019, Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm).

Brasil. (1967). Decreto - lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Acesso em 29 Maio de 2019, Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm).

- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Acesso em 05 de Junho de 2019. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm).
- Brasil. (2000). Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Acesso em 29 Maio 2019, Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm).
- Carla, E, Silva, D. A, S. Arrais, G, P. Vinicius, M., & Machado, V. (2015). Governança no Setor Público Segundo a IFAC – Estudo nas Universidades Federais Brasileiras Governança no Setor Público Segundo a IFAC – Estudo nas Universidades. *Anais Do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Cavalcante, M. C. N., & Luca, M. M. M. de. (2013). Controladoria como instrumento de governança no setor público. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPEC)*, 7(1).
- Cavalheiro, J. B., & Flores, P. C. (2007). A organização do sistema de controle interno municipal. *Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil–ATRICON. Porto Alegre, CRCRS*.
- Durigon, A. R., & Diehl, C. A. (2013). Controladoria no Setor Público: uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - Período de 2001 a 2011. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 24(2), 91–109.
- Goldschmidt, R., & Passos, E. (2015). *Data mining: um guia prático, conceitos, técnicas, ferramentas, orientações e aplicações* (2nd ed.). São Paulo: Elsevier.
- IFAC. (2001). Governance in the public sector: a governing body perspective. Acesso em 29 Maio de 2019. Disponível em [www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf).
- IGBC, I. B. de G. C. (2004). *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa*. Acesso em 29 de Maio de 2019. Disponível em <https://doi.org/10.1007/s13398-014-0173-7.2>.
- IGBC, I. B. de G. C. (2015). *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa*. Acesso em 29 de Maio de 2019. Disponível em <https://doi.org/10.1007/s13398-014-0173-7.2>.
- Iudícibus, S. de, & Marion, J. C. (2000). *Dicionário de termos de contabilidade*. Acesso em 29 de Maio de 2019. Disponível em <https://books.google.com/books?id=tf1jAQAACA AJ&pgis=1>.
- Justo, A. M., & Camargo, B. V. (2014). Estudos qualitativos e o uso de softwares para análises lexicais. *Caderno de artigos: X SIAT & II Serpro*, 37-54.
- Laville, C., & Dionne, J. (1999). *A construção do saber - manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas*. Belo Horizonte: Editora UFMG.

- Leipziger, D. (2015). The OECD Principles of Corporate Governance. In *The Corporate Responsibility Code Book: Third Edition* (pp. 347–416). Disponível em [https://doi.org/10.9774/gleaf.9781783530670\\_21](https://doi.org/10.9774/gleaf.9781783530670_21). Acesso em 12 de Junho de 2019.
- Loubère, L., & Ratinaud, P. (2014). *Documentation Iramuteq 0.6 alpha 3*. Toulouse, França.
- Marchand, P. & Ratinaud, P. (2012). L'analyse de similitude appliquée aux corpus textuels: les primaires socialistes pour l'élection présidentielle française (septembre-octobre 2011). *Actes Des 11eme Journées Internationales d'Analyse Statistique Des Données Textuelles*. JADT, 2012, 687–699.
- Marconi, Marina de Andrade; Lakatos, E. M. (2011). *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos* (7th ed.). São Paulo: Atlas.
- Mello, G. R. (2006). *Governança corporativa no setor público federal brasileiro*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. <http://doi:10.11606/D.12.2006.tde-28072006-093658>. Recuperado em 2019-06-20, de [www.teses.usp.br](http://www.teses.usp.br).
- Mendeley, S. T. (2013). Mendeley Desktop. version 1.10.1: Reference Manager. *Mendeley Desktop*. Mendeley Ltda.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. Disponível em <https://doi.org/10.1086/226550>
- Moraes, R. (1999). Análise de conteúdo. *Revista Educação, Porto Alegre*, 22(37), 7–32.
- Nascimento, G. C., Rodrigues, V. J., & Megliori, E. (2010). Conceitos da teoria institucional: fonte propulsora de evolução para a gestão de desempenho. Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC. In *XVII Congresso Brasileiro de Custos*. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/761>. Acesso em 12 de Junho 2019.
- Novikov, I. I., Protasov, V. I., & Skopina, M. A. (2011). Wavelet theory. *Translations of Mathematical Monographs*, 239(239), xiii, 506 p.
- Oecd, O. (2004). The OECD principles of corporate governance. *Contaduría y Administración*, (216).
- Pitiá, M. G. (2011). *Controladoria na gestão*. São Paulo: Saraiva.
- Ribeiro, O. M. (2017). *Contabilidade básica*. São Paulo: Editora Saraiva.
- Rpcha, A. DA, & Ávila, H. D. A. (2015). Teoria Institucional e Modos de Entrada de Multinacionais de Países Emergentes. *Revista de Administração de Empresas*, 55(3), 246–257. Disponível em <https://doi.org/10.1590/s0034-759020150302>. Acesso em 12 de Junho de 2019.
- Sales, E. C. de A. S., Peter, M. da G. A., Machado, M. V. V., & Nascimento, C. P. S. do. (2017).

Governança no Setor Público Segundo a IFAC – Estudo nas Universidades Federais Brasileiras. Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3966/3967>. Acesso em 12 de Junho de 2019.

Silva, D. C. da. (2014). Política externa brasileira de Direito Humanos: analisando a trajetória dos Direitos Humanos após a redemocratização por meio da Análise de discurso. *Anais Do 9º. Encontro da ABCP*, 3.

Silva, E. F. da. (2000). *Controladoria na administração pública: manual prático para implantação*. São Paulo: Editora Atlas.

Slomski, V. (2005). *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo. Atlas.

Suzart, J. A. da S., Marcelino, C. V., & Rocha, J. S. da. (2011). As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(1), 44–56.

Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). *A institucionalização da teoria institucional. Handbook de estudos organizacionais* (vol. 1). São Paulo. Atlas.

Vergara, S. C. (2006). *Projetos e relatórios de pesquisa*. São Paulo: Atlas.

Zucker, L. (1987). Institutional Theories of Organization. *Annual Review of Sociology*, 13(1), 443–464. Disponível em <https://doi.org/10.1146/annurev.soc.13.1.443>. Acesso em 12 de Junho de 2019.