**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO**

**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS**

**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MARIA LUÍSA ALVES DA SILVA

# ANÁLISE DAS MACROFUNÇÕES E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NOS MUNICÍPIOS ACIMA DE 50 MIL HABITANTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

**Recife**

2025

MARIA LUÍSA ALVES DA SILVA

# ANÁLISE DAS MACROFUNÇÕES E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NOS MUNICÍPIOS ACIMA DE 50 MIL HABITANTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador:** Jeronymo José Libonati

**Recife**

2025

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

Silva, Maria Luísa Alves da .
Análise das macrofunções e funções da controladoria nos municípios acima de 50 mil habitantes do estado do Rio de Janeiro / Maria Luísa Alves da Silva. - Recife, 2025.
63 : il., tab.

Orientador(a): Jeronymo José Libonati
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis - Bacharelado, 2025.
Inclui referências.

1. Contabilidade. 2. Controladoria . 3. Funções da Controladoria. 4. Controladoria Municipal. I. Libonati, Jeronymo José . (Orientação). II. Título.

500 CDD (22.ed.)

**FOLHA DE APROVAÇÃO**

MARIA LUÍSA ALVES DA SILVA

# ANÁLISE DAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NOS MUNICÍPIOS ACIMA DE 50 MIL HABITANTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 31/03/2025

**BANCA EXAMINADORA**

gov.br Documento assinado digitalmente
JERONYMO JOSE LIBONATI
Data: 09/04/2025 17:39:09-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

---

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

---

Prof. Cláudio de Araújo Wanderley
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. Raimundo Nonato Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer a Deus por ter me ajudado a trilhar todo o caminho até este presente momento. Hoje, consigo entender que todos os pormenores e situações adversas dessa jornada tiveram seu significado e propósito.

Aos meus pais, Washington Silva e Andrea Alves, agradeço imensamente por tornarem essa trajetória possível. Reconheço os esforços que fizeram por mim durante toda a minha vida, desde a importância que sempre deram a minha educação, fazendo o melhor para que eu frequentasse bons cursos e escolas, até nos detalhes do zelo pela minha proteção e conforto. O amor incondicional deles foi a base da minha estrutura durante todo esse tempo. Com eles, eu tenho certeza de que nenhum problema é capaz de ser grande demais, porque eles sempre estarão do meu lado para tudo. Um dia, retribuirei tudo a eles.

Agradeço a minha irmã, Maria Clara, por tudo que já me ensinou, pela crença que sempre teve no meu potencial e por sempre me apoiar em qualquer que fosse minha decisão. Minha irmã sempre foi uma das minhas maiores inspirações, eu não poderia ter tido um exemplo melhor do que o dela para seguir. Agradeço, também, a minha prima, Amélia Siqueira, que sempre me ensinou o valor da educação e me incentivou em todas as áreas possíveis, contribuindo com o que eu sou hoje.

A Maria do Carmo e a Solange Maria, agradeço por tudo, por todos os detalhes em que elas estão presentes no meu dia a dia, pelo carinho e pelo cuidado. Vocês tornaram tudo mais fácil e leve. Também sou grata ao meu grande amigo Maurício pelo apoio, sempre me ajudando a crescer e me incentivando a ser uma pessoa mais corajosa, por isso, também tem um pouco dele nessa conquista.

Aos meus amigos nessa jornada, Nathália Araújo, Bruno Renato, Rebeca Rodrigues, Aline Coutinho, Paulo Marçal e Raphael Xavier, expresso minha gratidão. Vocês tornaram tudo mais leve e divertido, guardarei com carinho nossas memórias e espero que nossos caminhos não se desencontrem. Em especial, agradeço a Nathália, minha melhor amiga, que foi essencial durante essa jornada, apoiando-me de forma incondicional, estando ao meu lado em cada conquista e nos momentos em

que as incertezas e o nervosismo ameaçavam tomar conta. Você apaziguou meu coração nessa jornada.

Ao Professor Jeronymo José Libonati, orientador deste trabalho, agradeço por aceitar o meu convite, pois, a partir do momento em que assisti as aulas de Controladoria ministradas por ele, soube que gostaria que ele orientasse o meu trabalho de conclusão de curso. É gratificante saber que contabilidade conta com um profissional como e ele e, também, é uma honra para os acadêmicos de Ciências Contábeis poder contar com suas aulas.

À professora Verônica Souto, uma das profissionais mais brilhantes que tive a chance de conhecer, agradeço por abrir meus olhos e me fazer enxergar a beleza da contabilidade. Lembro-me que em uma de suas primeiras aulas, ela falou que se conseguisse mudar a vida de pelo menos um aluno presente naquela sala, estaria cumprindo seu objetivo. Ela realmente conseguiu, porque mudou a minha.

Agradeço também ao professor Joaquim Liberalquino, que, com toda a sabedoria e valiosos conselhos, ensinou-me que posso sonhar mais alto.

No fim das contas, também devo agradecer a mim mesma, por ter aprendido a lidar com todos os desafios que me foram impostos durante essa jornada e por ter amadurecido com tudo isso. A minha escolha por Ciências Contábeis foi totalmente racional, contrariando meu coração voltado paras as artes, porém, hoje eu sinto que fiz a escolha certa, eu não poderia admirar mais a Contabilidade. E que bom que não me deixei levar pelo meu coração adolescente, porque tive a oportunidade de me apaixonar por algo novo e me encontrar em meio a Contabilidade.

## RESUMO

A controladoria é uma área de atuação cuja implementação é essencial para a otimização das estruturas organizacionais, sendo assim, para o setor público o caráter relevância se mantém. Com enfoque na administração da esfera municipal, observa-se que a implantação de um setor de controladoria é uma ferramenta indispensável de gestão, cujos esforços estão voltados para implementação de ações que otimizem o funcionamento da estrutura administrativa e para geração de informações que auxiliem na tomada de decisão. Isto posto, entende-se que os meios utilizados pelos setores de controladoria para que seus objetivos sejam atingidos, estão baseados nas macrofunções e funções exercidas por eles. Sendo assim, a presente pesquisa analisa quais macrofunções e funções estão sendo devidamente apresentadas nas legislações dos municípios do Estado do Rio de Janeiro com mais de 50 mil habitantes e identifica pontos acerca da estrutura dos setores de controladoria, como sua subordinação hierárquica, nomenclatura do setor e perfil profissional dos gestores, a fim de identificar padrões relevantes. Diante disto, foi realizada uma análise documental baseada nas informações dispostas nos *sites* das prefeituras e portais da transparência dos municípios em questão, tendo como parâmetro o ano de 2025. Na pesquisa, foi evidenciado que os municípios do Rio de Janeiro, Barra Mansa, Japeri e Três Rios possuem previsão de todas as macrofunções propostas pela literatura, enquanto apenas um deles, Rio de Janeiro, contempla todas as funções. Também foi constatada a baixa adesão das macrofunções, uma vez que 13 municípios apresentaram apenas uma ou duas em suas atividades, ainda se destaca que o município de Magé foi o único a não apresentar macrofunções e nem funções de controladoria.



**Palavras-chave:** Controladoria, Setor Público, Funções da Controladoria, Contabilidade, Controladoria Municipal.

## ABSTRACT

*Controllership is an field of activity which implementation is essential for the optimization of organizational structures, therefore, this fundamental role remains just as crucial in the public sector. Focusing on municipal administration, the establishment of a controllership department is an indispensable management tool, with efforts directed to implementing mechanisms that enhance the functioning of the administrative structure and increase the information generation to support decision-making. Given this, it is understood that the means used by controllership departments to achieve their goals are based on the macro-functions and functions they perform. Therefore, this research analyzes which macro-functions and functions are being properly implemented in municipalities in the state of Rio de Janeiro with more than 50,000 inhabitants. It also identifies key aspects of the structure of controllership departments, such as their hierarchical subordination, department nomenclature, and the professional profile of their managers, aiming to identify relevant patterns. To achieve this, a documentary analysis was conducted based on information available on the official websites of city halls and transparency portals of the municipalities in question, using the year of 2025 as a reference. The research found that the municipalities of Rio de Janeiro, Barra Mansa, Japeri, and Três Rios adhere to all macro-functions proposed in the literature, while only one of them, Rio de Janeiro, encompasses all functions. Also, a Low adherence to macro functions was noted, since 13 municipalities shows only one or two of then in their activities, it is also highlighted that the municipality of Magé was the only one to have no macro functions or controllership functions.*



***Keywords:*** *Controllership, Puclic Sector, functions of Controllership, Accounting, Municipal Controllership*

## TABELA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Denominação do Setor de Controladoria. ..... 37
Gráfico 2 - Hierarquia do Setor de Controladoria..... 38
Gráfico 3 – Classificação de Subordinação e no Organograma. ..... 40
Gráfico 4 - Frequência de Adoção das Macrofunções por Municípios. ..... 43
Gráfico 5 – Frequência de Adoção das Funções por Municípios. ..... 47
Gráfico 6 – Missão Declarada..... 51
Gráfico 7 - Perfil do Controller. ..... 52
Gráfico 8 - Graduação do Controller. ..... 52

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Macrofunções da Controladoria Governamental (continua) .....25
Quadro 2 - Funções da controladoria e suas atividades (continua) .....27
Quadro 3– Municípios do Rio de Janeiro com mais de 50 mil habitantes (continua) 32
Quadro 4 - Classificação do setor de controladoria dentro da estrutura municipal (continua) .....35
Quadro 5 - Classificação quanto à subordinação do setor de controladoria à gestão e a classificação do órgão dentro do organograma municipal (continua).....39
Quadro 6 - Macrofunções identificadas nos portais da transparência e sites das prefeituras (continua) .....41
Quadro 7 - Funções de controladoria identificadas nos portais da transparência e sites das prefeituras (continua) .....45
Quadro 8 - Missão declarada do órgão/setor/unidade de controladoria e o perfil do controller (continua).....49
Quadro 9 - Links dos stes e portais da transparência dos municípios (continua).....63

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|---|---|
| Art. | Artigo |
| CF/88 | Constituição Federal de 1988 |
| IBGE | Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |
| SCI | Sistema de Controle Interno |

**SUMÁRIO**

**1. INTRODUÇÃO ..... 13**
1.1. Problema de Pesquisa ..... 15
1.2. Justificativa ..... 17
1.3. Objetivos ..... 18
1.3.1. Objetivo Geral ..... 18
1.3.2. Objetivos específicos ..... 18
**2. REFERENCIAL TEÓRICO ..... 19**
2.1. Contabilidade como base da Controladoria ..... 19
2.2. Controladoria como ferramenta estratégica ..... 21
2.3. Controladoria na Administração Pública ..... 22
2.3.1. Macrofunções da controladoria ..... 23
2.3.2. Funções da controladoria ..... 27
2.4. Controladoria na Esfera Municipal ..... 29
**3. METODOLOGIA ..... 31**
**4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS COLETADOS ..... 34**
**CONSIDERAÇÕES FINAIS ..... 53**
**REFERÊNCIAS ..... 58**
**APÊNDICIE – RELAÇÃO DE *SITES* E PORTAIS DA TRANSARENCIA DOS MUNICÍPIOS ANALISADOS ..... 63**

# 1. INTRODUÇÃO

A gestão funcional de uma organização pública ou privada está apoiada em diversas práticas administrativas que devem ser estruturadas de forma estratégica, buscando intensamente assegurar o retorno sobre o investimento, quando para organizações privadas, e gerar benefícios sociais, quando para organizações públicas. “O ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar [...], visa garantir que, através da aplicação dos recursos disponíveis, algum resultado seja obtido” (CRUZ; GLOCK, 2008)

Para gestores da administração pública, além de atuar de forma eficiente, é necessário agir em conformidade com a lei e, dessa forma, planejar buscando a eficácia e a economicidade, o que leva a necessidade de um robusto setor de controle interno. Contudo, diferente do rigor encontrado em empresas privadas, os mesmos procedimentos não eram suficientemente enfatizados na área pública, devido a pejorativa ideia de que os recursos administrados não possuíam dono, como observado por Cruz e Glock (2008).

Conforme Andrade (2017), a gestão do patrimônio público não busca o “lucro financeiro”, mas sim o “lucro social”, dessa forma, deve-se incentivar a elaboração de mecanismos capazes de realizar controles internos que passem uma confiabilidade indiscutível, a fim de cumprir a necessidade de informações corretas e tempestivas. Uma vez que a gestão pública deve cuidar do bem-estar social, seus critérios de controle necessitam ser ainda mais rigorosos que na esfera privada.

A constituição de 1988 trouxe uma nova ótica para obrigatoriedade e fiscalização do controle interno, já previamente estabelecidos na Lei nº 4320/64 e, posteriormente pela lei de responsabilidade fiscal, com enfoque para eficiência, publicidade e transparência do trabalho executado nas esferas públicas. Logo, conforme Arruda (2020), a controladoria tem, no setor público, um papel importante, garantindo as informações prestadas e fornecendo dados sobre o cumprimento de planos e metas. Sendo assim, a controladoria pode ser compreendida como uma conexão entre os controles e a gestão (SILVA, 2013).

Os municípios, assim como qualquer outra esfera do sistema político ou organização privada, estão sujeitos às novas tecnologias e à modernização da sua forma administrativa, por consequência, estando incumbidos de alcançar a eficiência plena de seus serviços administrativos e constante melhora.

De acordo com as ideias de Oliveira, Perez e Silva (2002), a controladoria é compreendida como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção de sistemas de informações de uma determinada entidade. Nessa percepção, nota-se a necessidade de um setor de controladoria no contexto da administração pública, trata-se de uma engrenagem para alcançar os almejados resultados eficientes.

Slomski (2003) defende que na esfera municipal, a controladoria gerencia todo o sistema de informações econômico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores de suas atividades e, desse modo, obter uma correta mensuração dos resultados econômico-financeiros, para que sirva como instrumento para diminuição de assimetria das informações. O que evidencia como a controladoria é um fator vital para o planejamento e controle.

Encontrar uma única definição para as funções de controladoria que abranja todos os campos de pesquisa é difícil, uma vez diferentes autores sugerem diversas óticas e conceitos sobre o tema, como Kanitz (1977), Borinelli (2006), Wilson, Roehl-Anderson e Steven (1999). Mesmo que alguns conceitos cabem divergindo entre os autores, Arruda (2020) defende que, por mais diversos que sejam os conceitos, todos eles estão ligados à investigação e levantamento de dados. Dessa forma, diante de uma ampla gama de definições, o presente trabalho adota a metodologia de Pereira et al. (2023, p. 5-9) para a definição das funções, a qual é composta pela visão de diversos autores.

As funções de controladoria de Pereira et al. (2023, p. 5-9) são definidas pelos ideais de Suzart, Marcelino e Rocha (2011, p.46-47), Meller, Lopes e Lunkes (2014, p. 3-6), Silva (2011, p. 350-357), Borinelli (2006, p. 135-139), Slomski (2012, p. 130-133), Sá e Callado (2021, p.30-32). Dessa forma, são as funções que guiam o presente estudo: contábil, gerencial-estratégica, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos, sistemas de informações, sistemas de custos, controle operacional.

Para compreender as macrofunções da controladoria, foram escolhidas as definições de Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019, p. 34-36) e Libonati (2022, p. 16-17), as quais são dispostas da seguinte forma: Transparência, Auditoria, Correição, Ouvidoria e Avaliação de Desempenho.

Diante da incontestável importância da controladoria no setor público e o déficit de pesquisas voltadas particularmente para a controladoria nos municípios brasileiros, observa-se a necessidade de averiguar, entender e analisar as funções e macrofunções que estão previstas na atividade da administração pública na esfera municipal.

Sendo assim, o presente trabalho desenvolve em seu referencial teórico com base em literaturas acerca do surgimento da contabilidade, a partir disso, evidenciando também o surgimento da controladoria, explorando suas funções e conceitos, trazendo um enfoque para o seu papel no setor público em geral e estreitando a análise para a sua execução na esfera municipal. Ainda, a pesquisa analisa as funções e macrofunções da controladoria e averigua de que forma elas previstas nos municípios do Rio de janeiro.

Ademais, o trabalho colabora com um projeto de pesquisa que busca investigar os municípios brasileiros com mais de 50 mil habitantes, tendo sua coleta de dados amparada por documentos, legislações, comunicados, dentre outras informações dispostas nos sites das prefeituras referenciadas.

Por fim, este trabalho está estruturado da seguinte forma: Introdução, a qual apresenta o tema e seus objetivos de análise; Revisão da Literatura, sendo discutido os conceitos acerca do tema; Metodologia, tratando dos procedimentos de pesquisa utilizados; Análise de Resultados, evidenciando e interpretando as informações coletadas; Conclusão, para a síntese das observações do estudo; e Referências Utilizadas.

## 1.1. Problema de Pesquisa

O controle, quando voltado para o setor público, conforme Gadelha (2017), “é um instrumento que busca a eficiência por meio de fiscalização, avaliação e

monitoramento das ações governamentais". Sendo assim, o ato de controlar relaciona-se profundamente com o de planejar e garantir aspectos legais e de funcionamento, visando atingir uma aplicação eficiente, eficaz e efetiva de recursos públicos, buscando atingir os objetivos estabelecidos pelas políticas públicas.

De acordo com Cruz e Glock (2008), as atividades praticadas pela administração pública municipal devem ser devidamente controladas, pois o somatório delas resulta no controle interno. Posto isto, entende-se que, ao zelar para que as atividades fundamentais ocorram de forma coordenada e orientada, é importante o estabelecimento da controladoria nas organizações públicas, pois ela não se trata de uma função isolada, devido seu caráter interdisciplinar aplicável nas instituições (ARRUDA, 2020), tornando a controladoria capaz de lidar com o somatório das atividades administrativas.

O Sistema de controle interno é mecanismo devidamente apropriado para integrar mecanismos gerenciais e auxiliar na transparência das informações, ademais, segundo Castro (2007), ele também constitui um competente instrumento de efetivação da cidadania, uma vez que, ao exigir a constante prestação de contas a população, dificulta a adoção de práticas clientelistas.

Perante a eminente relevância das atividades de controle, a presente pesquisa se dedica a analisar a esfera da controladoria pública nas prefeituras municipais do estado do Rio de janeiro com mais de 50 mil habitantes, a fim de compreender os critérios e padrões estabelecidos para o desempenho das funções e macrofunções nos setores de controladoria, em cada um desses municípios. Em decorrência disso, a pesquisa utiliza-se, principalmente, de uma coleta de dados realizada por meio de informações dispostas nos *sites* e portais dos municípios analisados.

Neste contexto, é importante pontuar que a ausência de previsão legal de estruturas, macrofunções e funções de controladoria que auxiliem os municípios os para uma efetiva realização dos objetivos estabelecidos nas políticas públicas, podem resultar em desperdícios, ineficiências e ineficácia na aplicação de recursos públicos.

Portanto, o principal questionamento deste trabalho é: quais as funções e macrofunções de controladoria que estão sendo desempenhadas pelos municípios do

Rio de Janeiro com mais de 50 mil habitantes? Os dados e informações encontrados serão comparados e analisados com a literatura disponível sobre o assunto.

## 1.2. Justificativa

Conforme Cruz e Glock (2008), quando se trata de municípios, independente do seu porte, deverá ser criada uma unidade que assuma a atividade de coordenação e avaliação do SCI (Sistema de Controle Interno), para assim, não exatamente exercer o controle geral, mas para examinar a estrutura organizacional e garantir que os controles fundamentais estejam em pleno funcionamento.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 31, estabelece que a fiscalização dos Municípios será realizada pelo Poder Legislativo Municipal e pelos de sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal. Ademais, o controle interno também recebeu maior enfoque com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº101) quando foram introduzidos novos panoramas para o controle interno, como, por exemplo, obrigatoriedade da fiscalização do controle interno, fidelidade funcional e ideais de gestão para os entes federados.

Ainda, é relevante, observar o princípio administrativo da eficiência. Meirelles (2009) acredita que ele corresponde ao dever de boa administração, que exige da atividade administrativa presteza e rendimento funcional. Para que as atividades públicas administrativas estejam de acordo com o que almeja o princípio da eficiência, é necessário um controle interno bem estruturado.

Dessa forma, torna-se importante verificar se os governos nas esferas municipais estão cumprindo as medidas necessárias para o pleno exercício das funções e macrofunções de controladoria. Ainda mais pelo fato de não haver um número significativo de pesquisas voltadas para esse tema, como afirma Souza Junior (2022). Sendo assim, a pesquisa busca contribuir para o estudo do tema da controladoria municipal, agregando com análises e apresentação de dados.

Espera-se, também, por meio dos achados de pesquisa, encontrar algumas estruturas de controladoria mais amadurecidas e mais de acordo com o modelo de controladoria proposto pela literatura base desta pesquisa, utilizando essas estruturas

como referencias (benchmarking) para prefeituras com propostas de organização menos estruturadas.

Ademais, é relevante apontar os critérios da amostra, esta que se restringe aos municípios do estado do Rio de Janeiro com mais de 50 mil habitantes. Para maior precisão nas comparações realizadas nesta pesquisa, os municípios com população inferior a 50 mil habitantes foram supressos devido ao exposto no artigo 63 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que declara facultativa a divulgação semestral de Relatório de Gestão Fiscal e demonstrativos de certas receitas e despesas, resultados e restos a pagar.

Ainda, pontua-se que este trabalho se alinha com o propósito de contribuir para o desenvolvimento da pesquisa do Professor Dr. Jeronymo Libonati, que investiga as macrofunções e funções dos municípios brasileiros acima de 50 mil habitantes.

## 1.3. Objetivos

### 1.3.1. Objetivo Geral

O presente trabalho tem como objetivo geral verificar a funções e macro funções da controladoria que estão sendo efetivamente adotadas nos municípios com mais de 50 mil habitantes no estado do Rio de Janeiro, com base nas informações coletadas nos sites e portais da transparência das prefeituras sinalizadas.

Apoiando-se na definição do objetivo geral da pesquisa, a seguir constam os seus objetivos específicos.

### 1.3.2. Objetivos específicos

1) Analisar literaturas sobre a controladoria, a controladoria municipal e a legislação que aborda esse escopo, buscando evidenciar seu contexto.
2) Compreender o que se enquadra como função e macrofunção de controladoria, de acordo com pesquisas previamente desenvolvidas na área.

3) Mapear os municípios que aderem um sistema sólido de controladoria, com base na proposta da literatura, a fim de avaliar o comprometimento relacionado ao princípio da eficiência, eficácia e efetividade

# 2. REFERENCIAL TEÓRICO

## 2.1. Contabilidade como base da Controladoria

Dentre as teorias sobre a origem da Contabilidade, é possível constatar que muitas divergem sobre o momento de seu surgimento, porém, de forma quase geral, as teorias apontam que ela nasceu da necessidade de organização de dados econômicos e patrimoniais. Crepaldi (2011) aponta que as práticas contábeis, configuram a ciência mais antiga do mundo, presente no cotidiano de civilizações antigas.

Conforme as ideias Crepaldi (2011), Silva (2008) pontua que os primeiros sinais de uso da contabilidade, de forma rudimentar, surgiram anos antes de Cristo com as civilizações da Suméria e da Babilônia. A partir desse cenário, a contabilidade apresentou-se como uma ferramenta fundamental para a sociedade e, com o avanço do tempo e a aplicação de regras e princípios à Contabilidade e definição de objeto e objetivo, ela enquadra-se como uma ciência social aplicada.

A passagem temporal trouxe um caráter ainda mais essencial para a contabilidade, devido as grandes transformações dos sistemas e da sociedade, como a industrialização e o estabelecimento predominante da estrutura capitalista em escala mundial, o que orientou a contabilidade a ter as aziendas como foco de suas atividades. Ao fim do século XIX, iniciou-se a expansão dos primeiros conglomerados empresariais, que influenciaram as práticas contábeis, pressionando-as por um desenvolvimento uniforme, pela necessidade de um melhor entendimento da substância patrimonial (LOPES, 1999),

A Contabilidade, segundo Sande e Neiva, é a ciência que analisa e aplica as funções de controle, orientação e de registro relacionadas à administração econômica. Em consonância com essa definição e com outras diversas definições, Ribeiro (2013)

defende que a contabilidade tem por objeto o patrimônio das entidades, sendo seu objetivo controlá-lo em decorrência da sua variação.

Ainda, de acordo com Iudícibus (2015), o propósito da contabilidade é prover dados que auxiliem a tomada de decisão por parte do usuário, sendo o objetivo fundamental dos demonstrativos financeiros fornecer dados úteis para isso. Padoveze (2012) ainda pontua que o controle dos objetos contábeis deve ser feito por meio de coleta, reserva e elaboração de informações baseadas nas mudanças que afetam a composição patrimonial.

Diante das definições dos autores, é possível perceber que as noções acerca da contabilidade convergem para ideias de análise e controle, o que está relacionado com a sua finalidade de produzir informações fidedignas e relevantes para seus usuários, a fim de auxiliar na tomada de decisão.

A contabilidade, a medida em que se desenvolveu, tornou-se o núcleo de outras atividades oriundas de seus conceitos, criando ramificações para abordar segmentos específicos da sua aplicação. Dentre eles, encontra-se a atividade da Controladoria, departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção de um sistema integrado voltado para o operacional, o financeiro e para a contabilidade de uma entidade (OLIVEIRA; JUNIOR; SILVA, 2002).

Segundo Padoveze (2005), a Controladoria é um processo evolutivo natural da Contabilidade em resposta às necessidades da sociedade. Da mesma forma que a Contabilidade, também é complexo decifrar o momento exato em que a Controladoria surgiu, muitos autores têm ideias divergentes acerca do tema. Beuren, Fietz e Costa (2007), acreditam que o seu surgimento ocorreu durante o século XX, num cenário de intenso desenvolvimento econômico e de um desdobramento cada vez mais complexo das atividades empresariais, perspectiva essa que compatibiliza com a definição de Oliveira, Junior e Silva (2002) acerca da Controladoria.

Na ótica do cenário brasileiro, Meller, Lopes e Lunkes (2014), apontam uma eclosão um pouco mais tardia da Controladoria, sendo durante a década de 50 a 60, quando empresas norte-americanas e europeias passaram a se instalar com maior intensidade no Brasil, trazendo consigo seus costumes empresariais e a denominação para a atividade.

A Controladoria, diante de seus conceitos, apresenta-se como uma área de atuação voltada para análises e mensurações a cerca de um sistema, buscando melhorias operacionais, criando uma capacidade de organizar e reportar dados e informações, monitorar atividades e desempenhos e influir positivamente na tomada de decisões (OLIVEIRA, JUNIOR, SILVA, 2002).

Dessarte, diante do caráter analítico e gerencial da Controladoria, é possível notar que ela se trata de uma ferramenta útil para o bom funcionamento de um sistema organizacional. O monitoramento da Controladoria é essecial para que haja uma garantia mais firme de que os processos estão ocorrendo de forma eficiente e eficaz, seja no setor público ou no privado. Sendo assim, os tópicos a seguir tratam da controladoria na gestão pública, ainda, com enfoque na esfera Municipal.

## 2.2. Controladoria como ferramenta estratégica

A Controladoria, para Padoveze (2012), tem como missão dedicar-se à continuidade funcional de uma organização, visando coordenar esforços de diferentes áreas para que eles convirjam na finalidade de atingir objetivos e garantir otimização do desempenho da organização. Kanitz (1977, p.5), acredita que os primeiros profissionais a atuarem na controladoria vieram das áreas de contabilidade e finanças, com a justificativa de que esses profissionais teriam maior capacidade de visualizar a empresa de forma ampla, sendo capazes de visualizar dificuldades pontuais e propor soluções.

A origem da palavra *estratégia* vem da Grécia Antiga, derivado do cargo atribuído aos comandantes de uma armada nos campos de batalha, *estrategos* eram aqueles que tinham capacidade de coordenar forças, conflitos, movimentos e explorar condições favoráveis visando alcançar determinados objetivos. Numa definição mais atual, Mintzberg (1998), entende a estratégia como um plano, um curso de ações direcionado a atingir um conjunto de metas.

Sendo assim, é possível associar os *controllers* aos *estrategos* da Grécia Antiga, uma vez que baseiam sua atuação na busca de estratégias eficientes para o melhor funcionamento de uma organização. A Controladoria é relevante para o

planejamento de qualquer tipo de organização, seja pública ou privada, devido a crescente necessidade de um gerenciamento cada vez mais eficiente e eficaz das entidades. Ela deve exercer o papel de apoiar e fornecer subsídios para os gestores de diversos setores, permitindo uma integração estratégicas (Oliveira, Junior, Silva, 2002).

Crepaldi (2012, p. 31-32) ainda pontua o caráter gerencial dos *controller* para o funcionamento estratégico, considerando-os executivos de normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, contabilidade, finanças e informática, que devem zelar pela integração das áreas no sistema organizacional.

## 2.3. Controladoria na Administração Pública

No setor público, regido pelo princípio da legalidade, os atos de gestão não possuem um caráter tão discricionário quanto os do ramo privado. Sendo assim, o planejamento de uma estrutura de controladoria na administração pública deve seguir as diretrizes da Constituição Federal de 1988, atuando conforme os princípios contidos nela.

Peter e Machado (2014), discursam sobre a formalidade do controle sobre a administração públicas, que teoricamente devem adotar uma postura preventiva voltada para o controle dos procedimentos. Na seção IX da Constituição Federal, o art.70 trata da fiscalização sobre a União e as entidades da administração direta e indireta, com foco financeiro, contábil, patrimonial e operacional, servindo de fundamento legal para o controle da administração pública, que será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Diante disso, nota-se a necessidade de que a administração pública esteja sob observação para que os princípios expressos no art. 37 da Constituição Federal e os demais, implícitos, do seu parâmetro sejam devidamente atendidos. Sendo assim, os administradores devem agir de modo a cumprir as necessidades de controle, bem como ser capaz de atender as necessidades da população. Realçando esse caráter de organização interna e busca da satisfação popular, Andrade (2017) afirma:

> A gestão do patrimônio público não visa ao “lucro financeiro”, mas ao denominado “lucro social”. Deve-se, pois, incentivar a elaboração de mecanismos capazes de realizar controles internos, capazes de dar confiabilidade indiscutível aos demonstrativos legais, a fim de satisfazes às necessidades de informações corretas e tempestivas acerca da administração pública (ANDRADE, 2017, p.1).

Sendo assim, vale ainda considerar as ideias de Botelho (2010), voltadas para o controle interno na administração pública. Ele defende que esse controle corresponde a verificação de que as ações estão sendo realizadas conformes padrões previamente estabelecidos, de modo que os profissionais encarregados do controle interno adotem medidas ou façam propostas em concordância com o juízo formado.

O controle interno foi corroborado com a adoção da Lei de responsabilidade Fiscal (Lei complementar nº 101/2000), a qual dispôs em seus artigos sobre obrigações a serem cumpridas nas atividades de gestão de recursos públicos, bem como, determinou competências para o SCI (Sistema de Controle Interno) voltadas para obrigação de fiscalizar o cumprimento dos seus dispositivos.

Sobre a robustez acarretada ao controle interno na LRF, o art.76 aponta os principais fundamentos do controle interno, dispondo principalmente sobre assegurar a legalidade dos atos de arrecadação de receitas e realização de despesas, fidelidade dos agentes públicos e cumprimento de programas estabelecidos. Sendo assim, além de exigir aperfeiçoamento daqueles encarregados de fazer a administração pública funcionar, também trouxe exigências voltadas para um melhor planejamento do sistema público.

Isto posto, verifica-se que o controle interno é uma função de relevância primordial para o sucesso de qualquer organização. Ignorar esse fato, ou menosprezar sua importância, é como pilotar uma aeronave sem acesso constante aos dados de voo, sem ter noção da velocidade, altitude, de quanto combustível resta ou se a rota está dentro do planejado (OLIVEIRA, JUNIOR, SILVA, 2002).

### 2.3.1. Macrofunções da Controladoria

Diante de diversas definições sobre as funções e o propósito da controladoria, torna-se complexo encontrar um consenso sobre suas atribuições ou protocolá-las, de tal modo que Lunkes e Schnorrenberger (2009) acreditam que grande parte do seu desenvolvimento ocorreu devido a interação entre os princípios teóricos iniciais e a prática em si e, dessa forma sua estrutura teórica passou a influenciada pelos comportamentos e ideias advindos da prática. A ótica sobre a controladoria ainda oscila quando observadas as práticas das diversas entidades e principalmente no setor público.

Estudos voltados para o tema tentam encontrar pontos em comum dentre o arcabouço de pesquisas para identificar padrões de funções. Lunkes, Gasparetto, Schnorrenberger (2010) realizaram levantamentos sobre as funções de controladoria presentes nas obras de diversos autores e identificaram que as funções de planejamento, controle e elaboração de relatórios eram quase unanimes dentre a amostra selecionada de estudos. Semelhante, Heckert e Wilson (1999), estabeleceram que a controladoria se baseia em funções de planejamento, controle, elaboração de relatórios, funções contábeis e ainda a supervisão e operação de diversas áreas.

Na pesquisa realizada por Pereira et al. (2023) são empregadas as concepções de Bliacheriene et. al. (2019) e Libonati (2022, p. 16-17) voltadas para a controladoria no setor público. Os autores defendem que, com base na definição de controladoria, é possível identificar e estabelecer seus objetivos (macrofunções) e que a controladoria governamental é subdividida em macrofunções e funções. Isto posto, os autores concordam sobre a definição das macrofunções da controladoria governamental, sendo elas: Transparência, Auditoria, Correição e Ouvidoria. Ainda, Libonati (2022, p. 16-17), adiciona a Avaliação de Desempenho ao *rol* das macrofunções da controladoria.

O quadro a seguir (quadro 1) elenca as macrofunções da controladoria governamental, apresentando suas classificações. Essas funções foram as utilizadas nesta pesquisa como base para a coleta de dados, adotando a metodologia de Pereira et. al. (2023).

Quadro 1- Macrofunções da Controladoria Governamental (continua)

| Macrofunções | Funções |
|---|---|
| Transparência | Implantar a estrutura de informações e comunicação para orientar o processo de tomada de decisão e incentivar o controle social;<br><br>Manter a estrutura informação e comunicação aos órgãos de controle externo (CGU, TCE, TCU etc.);<br><br>Elaborar e coordenar métodos eficientes de comunicação entre as unidades e gestores da alta administração das entidades públicas;<br><br>Atender às solicitações demandadas pela LAI e analisar as informações voluntárias. |
| Auditoria | Implementar e aperfeiçoar o Sistema de Controle Interno;<br><br>Garantir instrumentos de controle patrimonial da entidade pública;<br><br>Realizar auditorias nas unidades integrantes da entidade pública da definição de um plano de auditoria ou de eventuais demandas;<br><br>Atuar na elaboração de atribuições e responsabilidades para cargos de decisão dentro da entidade pública;<br><br>Coordenar o processo de prestação de contas da entidade pública. |
| Correição | Disseminar os procedimentos de combate a corrupção;<br><br>Fiscalizar o cumprimento dos Códigos de Ética e de Conduta;<br><br>Instaurar procedimentos para apurar possíveis danos ao erário público e recomendar a abertura de processos para investigar possíveis ações irregulares por parte dos agentes públicos;<br><br>Garantir a conformidade dos procedimentos internos e dos normativos legais. |
| Ouvidoria | Incentivar a participação da sociedade por meio do recebimento de demandas, denúncias e sugestões;<br><br>Acompanhar os procedimentos e o atendimento das demandas da população através das respostas dentro do prazo;<br><br>Difundir as orientações e procedimentos de relacionamento com o cidadão, baseado em sugestões, reclamações e denúncias. |

Quadro 1- Macrofunções da Controladoria Governamental (conclusão)

| | |
|---|---|
| Avaliação de Desempenho | Estabelecer a estrutura de avaliação e monitoramento do desempenho dos resultados;<br><br>Coordenar o processo de planejamento e controle das unidades integrantes da entidade pública;<br><br>Padronizar os procedimentos de mensuração;<br><br>Identificar e propor ações corretivas;<br><br>Estruturar o Gerenciamento do Risco; |

Fonte: Adaptado de Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019, p. 34-36), Libonati (2022, p. 16-17) e Pereira et al. (2023, p. 5-6).

A transparência é fundamental para os atos e fatos dos gestores públicos, sendo um princípio derivado da indisponibilidade do interesse público, é um requisito indispensável para o efetivo controle da Administração Pública (FILHO, 2022). Isso decorre da necessidade do governo de proporcionar informações sobre a sua atuação para a sociedade, estimulando, assim, a prestação de contas e o controle social.

A auditoria visa a evidenciação da exatidão dos registros, seu objetivo é praticar provas que, em forma rápida e completa, estabeleçam o valor e a autenticidade dos demonstrativos que estão sob observação (BEVIS apud LOPES SÁ, 1993). Sendo assim, Cruz e Junior (2021) versam:

> Observe que a finalidade básica da auditoria governamental é de comprovar a legalidade e a legitimidade; e avaliar os resultados obtidos ou previstos pelos gestores, que, de forma temporária, comandam atividades da administração pública estatal. (CRUZ; JUNIOR, 2021)

A macrofunção de Correição, por sua vez, verifica o andamento dos serviços prestados e têm por fim fiscalizar a administração pública e verificar a regularidade dos serviços, com a exata aplicação das leis e regulamentos (COELHO, 2010). A Correição apura as denúncias contra as práticas da administração pública e faz a revisão de procedimentos (Ferraz; Lobo; Miranda, 2021, p. 484-485), promovendo a efetiva responsabilização dos envolvidos.

Já a ouvidoria é o meio de comunicação dos cidadãos com determinado órgão público, sendo um vital instrumento de participação social em que viabiliza a avaliação

do usuário quanto a serviços públicos prestados no âmbito da Administração Pública direta e indireta, não apenas mediante reclamações, mas também solicitações, denúncias, sugestões e elogios (SANTOS, 2018).

Por fim, tem-se a avaliação de desempenho que, segundo Libonati (2022, p. 16) é realizada por meio de atividades de composição, implementação, manutenção da estrutura de avaliação, monitoramento de desempenhos e resultados, controle dos procedimentos de mensuração, estruturação do gerenciamento de riscos e análises acerca do funcionamento e potencial da instituição.

### 2.3.2. Funções da Controladoria

Expostas as macrofunções, cabe apresentar o *rol* de funções da controladoria no setor público por meio da revisão de literatura realizada por Pereira et al. (2023, p. 6-9), o qual as destacou da seguinte forma: contábil, gerencial-estratégica, sistemas de custos, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos, sistemas de informações, controle operacional.

Isto posto, o quadro 2 expõe a classificação das funções da controladoria, tendo os estudos de Pereira et. al. (2023, p. 69) como base referencial da presente pesquisa.

Quadro 2 - Funções da controladoria e suas atividades (continua)

| Função | Atividade |
|---|---|
| Contábil | Gerenciar a contabilidade do ente federado;<br><br>Acompanhar e fiscalizar a gestão contábil, orçamentária e financeira;<br><br>Elaborar demonstrações contábeis e o plano de contas do ente federado. |

Quadro 2 - Funções da controladoria e suas atividades (conclusão)

| | |
|---|---|
| Gerencial - Estratégica | Acompanhar e fiscalizar a gestão administrativa e operacional;<br><br>Avaliar resultados de planos, orçamentos e programas públicos;<br><br>Propor medidas de racionalização do uso dos recursos. |
| Sistema de Custos | Incentivar os gestores públicos a implantarem um sistema de custos como meio de minimizar a assimetria informacional entre o Estado e a sociedade;<br><br>Fornecimento e interpretação de dado. |
| Tributária | Supervisionar a arrecadação e a despesa do ente federado. |
| Proteção e Controle de Ativos | Acompanhar e fiscalizar a gestão patrimonial. |
| Controle Interno | Auxiliar os órgãos de controle externo;<br><br>Planejar, coordenar e executar as funções de controle interno, de corregedoria e de ouvidoria;<br><br>Zelar pela observância dos princípios da administração pública. |
| Controle de Riscos | Avaliação da execução dos contratos de gestão;<br><br>Prevenção e combate da corrupção. |
| Gestão da Informação | Aperfeiçoamento dos sistemas de planejamento e programação financeira;<br><br>Integração do sistema de controle ao sistema geral de informações;<br><br>Suporte à tomada de decisão. |
| Controle Operacional | Monitoramento e controle do volume de vendas;<br><br>Monitoramento da gestão da qualidade do atendimento;<br><br>Acompanhamento de prazos de atendimento de pedidos junto a fornecedores. |

Fonte: Adaptado de Silva (2011, p. 350-357), Borinelli (2006, p. 135-139), Slomski (2012, p. 130- 133), Suzart, Marcelino e Rocha (2011, p. 46-47), Meller, Lopes e Lunkes (2014, p. 3-6), Sá e Callado (2021, p. 30-32) e Pereira et al. (2023, p. 8-9).

Diante das funções expostas, cabe enquadrá-las na descrição levantada por Borinelli (2006, p. 135) em seus estudos acerca da controladoria. A função contábil engloba gestão acerca das atividades de contabilidade, seus registros e as demonstrações financeiras. Para a função gerencial-estratégica, Borinelli (2006) acredita que se trata da aglomeração de informações relevantes que possam apoiar o processo de tomada de decisão e otimizar atividades para o alcance do objetivo organizacional.

Ainda nos termos de Borinelli (2006), a função de custos está ligada a contabilidade de custos, tratando de mensurações, controle, análises e avaliações para melhor alocação de recursos. A função tributária, envolve a contabilidade fiscal, voltada para o planejamento tributário, a fim de estar a par de suas obrigações legais e adotar as melhores alternativas para o regime tributário da organização.

A proteção e controle dos ativos, para Borinelli (2006), engloba atividades de salvaguarda dos ativos da organização, visando a seleção de estratégias de proteção, acompanhamento contínuo dos ativos e formas de assegurar o patrimônio. Para o autor, a função de controle interno está relacionada aos monitoramentos, desenvolvimento e implementação de estratégias de controle para preservar os interesses da organização.

Para o controle de risco, Borinelli (2006) afirma que é a atuação da administração voltada para uma atividade contenciosa, visando identificar possíveis riscos e elaborar táticas para evitá-los, mensurando os possíveis efeitos das situações adversas. Já para a gestão de informações, sua visão é de que a função deve adotar atividades relativas a modelagem de sistemas de informações de natureza contábil, financeira, econômica, patrimonial e gerencial.

Por fim, de acordo com Pereira et. al. (2023, p. 9), o controle operacional abarca atividades de monitoramento de rotina, vendas, qualidade do produto, atendimento prestado, prazos e demais atividades relacionadas.

## 2.4. Controladoria na Esfera Municipal

Compreendida as macrofunções e funções da controladoria na ótica do setor público, é fundamental para a presente pesquisa entender o funcionamento dessa atividade na esfera municipal. A administração pública, principalmente na gestão municipal, é organizada mediante atos normativos do Poder Executivo e do Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas Estadual e pelo controle interno do município (ANDRADE, 2017). Estando, assim, em concordância com o art.31 da CF/88.

A Constituição Federal de 1988 referencia o SCI no Poder Executivo, que deve ser implementado em todas as esferas governamentais, incluindo os municípios. Segundo Cruz e Glock (2008), independente do porte do Município, deverá ser criada uma unidade na estrutura organizacional, ou, pelo menos, um cargo para que a atividade de coordenação e avaliação do SCI seja realizada. Assim, concordando com as atribuições impostas pela LRF (ART.59), relacionada a necessidade de lei que desenhe seu funcionamento e autorize a criação do órgão.

Na esfera municipal, Scarpin e Slomski (2007) defendem que a controladoria monitora as atividades de gestão, coordenando as informações relevantes acerca de aspectos financeiros e econômicos para otimizar as análises dos produtos alcançados pela administração e viabilizar maior contato entre os agentes administrados e a sociedade como um todo. Em conformidade, Cavalcante, Peter e Machado (2007), concluem:

> Todas essas formas de fiscalização são utilizadas para averiguar se estão sendo cumpridas as atividades que são de competência da entidade municipal, como por exemplo: o alcance das metas estabelecidas nos instrumentos orçamentários; o cumprimento dos limites e condições para a realização de operações de crédito; observância das medidas adotadas para a manutenção ou retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite; o cumprimento dos limites da dívida consolidada e mobiliária; acompanhamento da destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; além de preocupar-se ainda com o cumprimento do limite de gastos totais das respectivas câmaras de vereadores. (CAVALCANTE; PETER; MACHADO, 2007)

A problemática que envolve a controladoria municipal, segundo Cruz e Glock (2007), é de que, antes, essa esfera sofria com uma falta de enfatização sobre os procedimentos de controle interno, e que o rigorismo acerca dessas atividades veio

se fortalecer de forma tardia em relação as outras esferas. Ainda assim, é vital a implementação de uma gestão racional e assertiva envolta das atividades municipais.

Pereira et. al. (2023, p. 8), em seus estudos, aponta dois enquadramentos dos órgãos de controladoria municipal, sendo eles Linha ou *Staff.* Os órgãos de linha, segundo Chiavenato (2008, p. 363), possuem maior autoridade, eles realizam as atividades da organização e tomada de decisão voltadas para os resultados desejado pela alta administração. Em contrapartida, a classificação de *Staff,* na perspectiva de Bonzanini e Chagas (2003, p. 167-168), traz uma perspectiva quase que subsidiariedade, uma vez que trata o órgão como uma unidade consultiva ou técnica, que oferece suporte para os níveis hierarquicamente superiores.

Para Slomski (2003), a controladoria pode ser determinada como órgão que beneficia e aperfeiçoa a tomada de decisão daqueles que estão à frente da gestão pública. Sendo assim, cabe aos munícipios a responsabilidade de checar os fatos ocorridos no interior de sua administração e gerar informações assertivas e suficientes para manter sempre a informação ao dispor dos interessados (CAVALCANTE; PETER; MACHADO).

## 3. METODOLOGIA

Visando estar alinhado com os objetivos principais desta pesquisa, este trabalho tem suas análises baseadas nas coletas realizadas, leis e literaturas acerca dos modelos organizacionais adotado pelos municípios com mais de 50 mil habitantes do Rio de Janeiro no setor de controladoria, sendo realizada, assim, uma pesquisa documental e comparando os achados com a literatura base. Os dados adquiridos neste presente trabalho foram obtidos mediante as informações disponíveis nos sites e nos portais de transparência dos respectivos municípios analisados. Nos casos de incerteza sobre a informações, foram feitas solicitações via sistema “fale conosco” e canais de ouvidoria

Segundo Thiollent (1986), a metodologia é a forma de compreensão da situação, que consiste em analisar as características dos vários métodos disponíveis

para sua utilização mais adequada. Deste modo, a presente pesquisa utiliza tanto a abordagem qualitativa quanto a quantitativa, a fim de entender a dinâmica das atividades previstas.

Uma vez que, de acordo com Oakley (1998), a quantificação é uma estratégia que enfatiza os passos de uma investigação, por meio de medidas dados e métodos, e, novamente conforme as ideias de Thiollent (1986), os métodos qualitativos buscam compreender de forma mais interna a situação e as características do objeto de estudo, o presente trabalho utiliza-se dos dois métodos em sua construção, qualitativo e quantitativo. Assim, foram identificadas e analisadas as macrofunções e funções de controladoria encontradas.

O método de análise exploratória também foi utilizado para a confecção deste trabalho, uma vez que este método proporciona uma melhor compreensão do conjunto de dados, auxiliando a identificar padrões, anomalias e verificar suposições, o que, segundo Lakatos e Marconi (1996) é uma das fases mais importantes da pesquisa, pois é onde serão desenvolvidos resultados e conclusões. Sendo assim, a pesquisa é motivada pela ausência de estudos que pesquisaram sobre as controladorias dos municípios presentes na amostra deste trabalho

Como já indicado anteriormente, os municípios do Rio de Janeiro analisados estão limitados àqueles que possuem mais de 50 mil habitantes, devido a maior confiabilidade da amostra, uma vez que suas informações sobre estrutura organizacional apresentam mais facilidade de acesso e atualizações mais frequentes. Conforme as informações obtidas no site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 37 municípios atendem o critério estabelecido, estando expostos no quadro abaixo:

Quadro 3– Municípios do Rio de Janeiro com mais de 50 mil habitantes (continua)

| **Município** | **Habitantes** | **Município** | **Habitantes** |
|---|---|---|---|
| Rio de Janeiro | 6 729 894 | Teresópolis | 176.692 |
| São Gonçalo | 960 652 | Rio das Ostras | 168.099 |
| Duque de Caxias | 866.347 | Nilópolis | 155.544 |

Quadro 3– Municípios do Rio de Janeiro com mais de 50 mil habitantes (conclusão)

| | | | |
|---|---|---|---|
| Nova Iguaçu | 843.046 | Queimados | 149.093 |
| Campos dos Goytacazes | 519 011 | Araruama | 137.773 |
| Belford Roxo | 518 263 | Resende | 137.613 |
| Niterói | 516.720 | Itaguaí | 123.980 |
| São João de Meriti | 466 536 | São Pedro da Aldeia | 110.556 |
| Petrópolis | 294.983 | Itaperuna | 107.246 |
| Volta Redonda | 279.898 | Japeri | 102.149 |
| Macaé | 264.138 | Barra do Piraí | 98.501 |
| Magé | 244.092 | Saquarema | 95.201 |
| Itaboraí | 240.040 | Seropédica | 84.737 |
| Cabo Frio | 238.166 | Três Rios | 82.300 |
| Maricá | 211.986 | Valença | 71.462 |
| Nova Friburgo | 203.328 | Cachoeiras de Macacu | 59.837 |
| Barra Mansa | 181.688 | Rio Bonito | 59.113 |
| Angra dos Reis | 179.210 | Guapimirim | 54.300 |
| Mesquita | 178.803 | | |

Fonte: IBGE (2024).

Para localizar as informações desejadas, nos sites da prefeitura e nos portais de transparência dos municípios estudados, os termos mais utilizados foram: “Controladoria”, “Estrutura Organizacional”, “Estrutura administrativa”, “Controle Interno” e “Organograma”. Ademais, a pesquisa também se apoiou em literaturas, legislações, normas e matérias voltadas para planejamento governamental, controle interno, contabilidade pública na gestão municipal, controladoria e outros temas.

A pesquisa também conta com estudos documentais em sua estruturação, a fim de encontrar evidências consistentes acerca do funcionamento dos Sistemas de Controle Interno. Entretanto, dificuldades foram identificadas durante a coleta de informações, uma vez que os sites das prefeituras podem não apresentar uma interface intuitiva e não disponibilizar detalhes de informações básicas sobre a estrutura organizacional, deixando várias lacunas de informações.

Diante da ausência de algumas informações nos sites e portais da prefeitura, outros métodos de coleta de dados também foram utilizados, como tentativas de contato por meio do “fale conosco”, canal de comunicação direta para tirar dúvidas e obter informações com as prefeituras. Outro meio de obtenção utilizado também foi o *LinkedIn,* para obter informações mais precisas sobre os servidores responsáveis pela função de controladoria, os *controllers.*

É importante pontuar que o presente trabalho integra as pesquisas voltadas para o controle interno municipal do estudo dirigido pelo Professor Dr. Jeronymo Jose Libonati. O estudo analisa apenas os munícipios de cada estado brasileiro com mais de 50 mil habitantes e o presente trabalho expande a área investigada para o estado do Rio de Janeiro, juntando-se a trabalhos prévios referente a outros estados.

## 4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS COLETADOS

Conforme Gil (1999), a análise de dados objetiva organizar e sumariar os dados para, assim, viabilizar o fornecimento de respostas acerca do problema que está sendo investigado. Enquanto a interpretação dos dados, ainda de acordo com o autor, tem como objetivo a busca de um sentido mais amplo para as respostas, fazendo isso com base em conhecimentos anteriormente obtidos. Dessa forma, buscando a compreensão acerca do tema, foi realizada a análise e a interpretação dos dados obtidos acerca da controladoria municipal no estado do Rio de janeiro.

De início, foi analisado o quadro 4 (Classificação do setor de controladoria dentro da estrutura municipal), o qual traz dados acerca da existência ou ausência de um setor de controladoria nos municípios estudados, da denominação adotada por cada órgão da controladoria e da classificação hierárquica (linha ou *staff*) do órgão em relação a estrutura organizacional. Dessa forma, buscando descrever o *status* da controladoria na estrutura interna dos municípios em questão.

Na sequência, o quadro 5 (Classificação quanto à subordinação do setor de controladoria à gestão e a classificação do órgão dentro do organograma municipal) traz os dados acerca da subordinação do setor de controladoria dentro da estrutura

organizacional, apontando se ele está sob o controle do prefeito, de um gestor ou de outra secretaria ou setor. Ademais, classifica o organograma da controladoria na estrutura organizacional, enquadrando como autônomo quando coligada ao chefe do poder executivo (prefeito) ou dependente quando ligada a um outro setor ou secretaria.

Em seguida o quadro 6 (Macrofunções identificadas) serão examinadas a adoção das macrofunções de controladoria efetivamente adotadas pelos municípios, com base nas atividades adotadas por Pereira et al. (2023) em seu estudo referenciado nas pesquisas de Bliacheriene et. al. (2019) e Libonati (2022), sendo elas: Transparência, Auditoria, Correição, Ouvidoria e Avaliação de Desempenho. Ainda, neste presente trabalho, foi acrescentado a coleta de dados a coluna “Outros”, a fim de incluir funções que venham a divergir daquelas determinadas pelos autores.

O quadro 7 (Funções de controladoria identificadas) possui as mesmas referências citadas anteriormente na abordagem do quadro 6, sendo assim, com base na visão dos mesmos autores, serão examinadas as funções da controladoria que estão presentes nos órgãos, sendo elas: contábil, gerencial estratégica, tributária, proteção e controle dos ativos, controle interno, controle de riscos, sistema de informações, sistema de custos e controle operacional.

Por último, no quadro 8 (Missão declarada do órgão/setor/unidade de controladoria e o perfil do *controller*), é analisado se o setor de controladoria municipal apresenta uma missão declarada, bem como o perfil daqueles que fazem frente a esse setor, os *controllers.*

A seguir, o quadro 4 apresenta se há a presença de um setor formal de controladoria nos municípios analisados, bem como quando nomenclatura foi aplicada pra estes órgãos e a sua classificação hierárquica.

Quadro 4 - Classificação do setor de controladoria dentro da estrutura municipal (continua)

| Município | Setor formal de controladoria | Denominação | Linha/*Staff* |
|---|---|---|---|

Quadro 4 - Classificação do setor de controladoria dentro da estrutura municipal (conclusão)

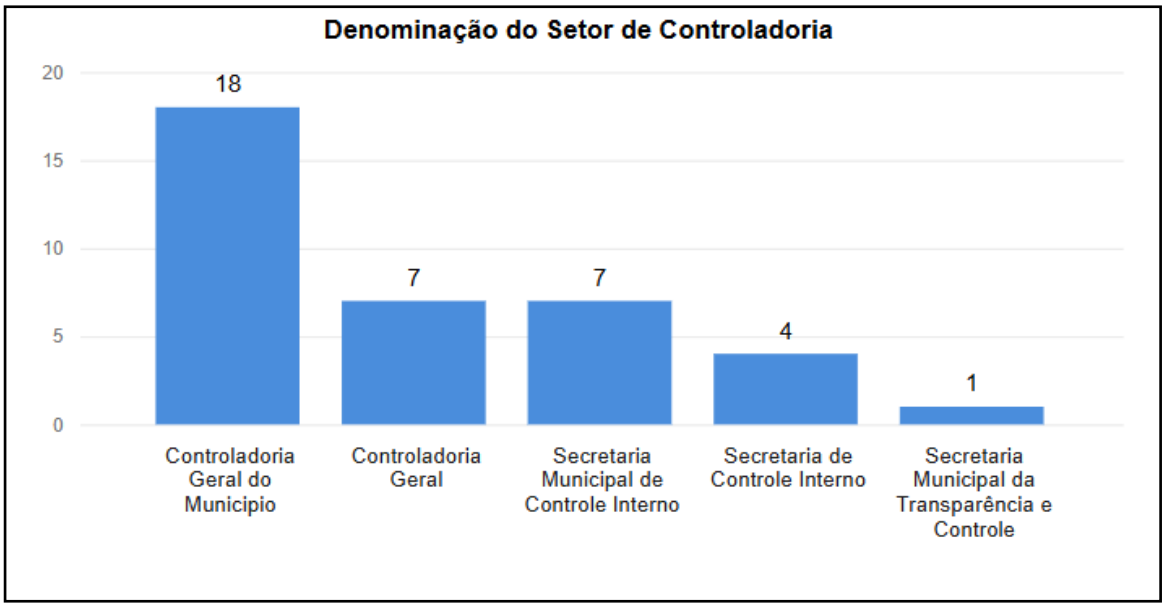
| | | | |
|---|---|---|---|
| Rio de Janeiro | Sim | Controladoria Geral do Município | Linha |
| São Gonçalo | Sim | Secretaria Municipal de Controle Interno | Linha |
| Duque de Caxias | Sim | Secretaria Municipal de Controle Interno | Linha |
| Nova Iguaçu | Sim | Secretaria Municipal de Controle Interno | Staff |
| Campos dos Goytacazes | Sim | Secretaria Municipal da Transparência e Controle | Staff |
| Belford Roxo | Sim | Controladoria Geral do Município | Não encontrado |
| Niterói | Sim | Controladoria Geral do Município | Linha |
| São João de Meriti | Sim | Secretaria Municipal de Controle Interno | Staff |
| Petrópolis | Sim | Controladoria Geral | Linha |
| Volta Redonda | Sim | Controladoria Geral do Município | Linha |
| Macaé | Sim | Controladoria Geral do Município | Linha |
| Magé | Sim | Secretaria de Controle Interno | Não encontrado |
| Itaboraí | Sim | Controladoria Geral do Município | Staff |
| Cabo Frio | Sim | Controladoria Geral do Município | Não encontrado |
| Maricá | Sim | Controladoria Geral do Município | Staff |
| Nova Friburgo | Sim | Controladoria Geral | Linha |
| Barra Mansa | Sim | Controladoria Geral do Município | Linha |
| Angra dos Reis | Sim | Controladoria Geral | Linha |
| Mesquita | Sim | Controladoria Geral do Município | Staff |
| Teresópolis | Sim | Secretaria de Controle Interno | Linha |
| Rio das Ostras | Sim | Secretaria de Controle Interno | Linha |
| Nilópolis | Sim | Secretaria Municipal de Controle Interno | Linha |
| Queimados | Sim | Controladoria Geral do Município | Linha |
| Araruama | Sim | Controladoria Geral | Não encontrado |
| Resende | Sim | Controladoria Geral | Linha |
| Itaguaí | Sim | Controladoria Geral do Município | Não encontrado |
| São Pedro da Aldeia | Sim | Controladoria Geral do Município | Staff |
| Itaperuna | Sim | Secretaria Municipal de Controle Interno | Linha |
| Japeri | Sim | Controladoria Geral do Município | Linha |
| Barra do Piraí | Sim | Controladoria Geral do Município | Linha |
| Saquarema | Sim | Controladoria Geral do Município | Não encontrado |
| Seropédica | Sim | Controladoria Geral do Município | Não encontrado |
| Três Rios | Sim | Secretária de controle Interno | Linha |
| Valença | Sim | Secretaria Municipal de Controle Interno | Staff |
| Cachoeiras de Macacu | Sim | Controladoria Geral do Município | Não encontrado |
| Rio Bonito | Sim | Controladoria Geral | Não encontrado |
| Guapimirim | Sim | Controladoria Geral | Linha |

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Analisando o quadro 4, com relação a adesão de um setor formal de controladoria, observa-se que 100% dos municípios analisados possuem o setor em sua estrutura. A adesão por parte de todos os 37 munícipios do estudo trata-se de um resultado bastante positivo, diante do que a legislação vigente e a CF/88 estipulam para o controle interno na administração pública. Ainda, indica comprometimento em atender aos princípios da eficiência, legalidade, publicidade e os decorrentes deles.

Adiante, o gráfico 1 apresenta quais foram a denominações encontradas durante pesquisa e quantos setores de controladoria aderiram a cada uma delas.

Gráfico 1 - Denominação do Setor de Controladoria.



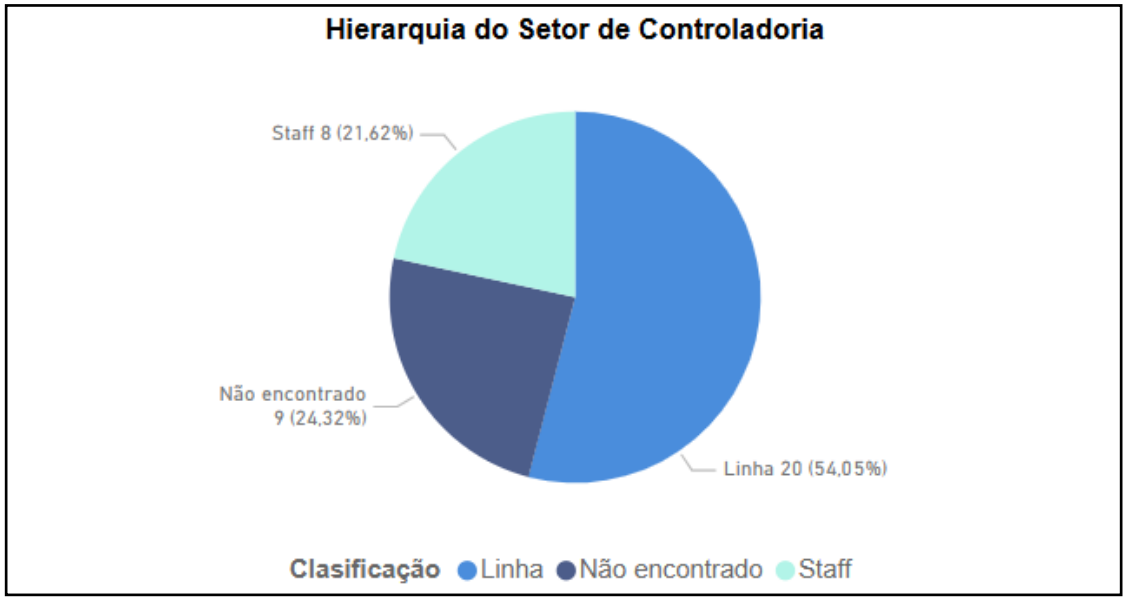

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Observando a coleta de dados acerca da denominação do setor, foram identificados apenas 5 tipos de terminologias. Dentre elas, Controladoria Geral do Município foi a mais utilizada, sendo adotada por 18 (48,64%) dos municípios analisados, apresentando uma frequência expressiva em relação as outras.

A adoção recorrente da nomenclatura Controladoria Geral do Município, trata-se de um caso de isomorfismo que, segundo Daft (1999), é retratado pelo surgimento de estruturas e abordagens comuns originadas entre as organizações pertencentes a um mesmo setor devido as suas similaridades.

O gráfico 2 demonstra a quantidade e porcentagem dos municípios classificados como linha ou *staff*, ainda, indicando a porcentagem daqueles que não apresentaram informações.

Gráfico 2 - Hierarquia do Setor de Controladoria




Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Voltando a análise para a classificação hierárquica do setor de controladoria, com base nas definições de Linha de Chiavenato (2008) e na de Bonzanini e Chagas (2003) para Staff, nota-se, ao analisar o gráfico, que a maioria dos municípios analisados são classificados como órgãos de Linha.

Sendo assim, a maior parte das controladorias municipais adota um setor de controladoria que possui maior autoridade e autonomia em suas atividades, com maior foco na organização da estrutura administrativa, podendo influenciar demais áreas da administração. A predominância da classificação como linha, nos municípios do Rio de Janeiro, confronta a concepção de autores como Tung (1976) e Kanitz (1977), que defendem a controladoria como um órgão *staff* com foco no assessoramento dos níveis mais altos da hierarquia.

Ainda assim, é válido pontuar a quantidade de municípios que possuem seu setor de controladoria enquadrados como *Staff*, ou seja, são órgãos de natureza subsidiária,

uma vez que, conforme a descrição das atividades expostas nos sites das prefeituras, são voltados para o assessoramento e atividades de caráter consultivo ou técnico, oferecendo suporte para os níveis superiores na hierarquia.

Ademais, é importante observar que 9 (24,32%) dos municípios em questão não apresentaram informações o suficiente em seus portais de transparência e sites das prefeituras para que sua natureza hierárquica pudesse ser identificada.

Adiante, o quadro 5 apresenta as informações sobre a subordinação dos órgãos de controladoria e seu enquadramento no organograma das prefeituras.

Quadro 5 - Classificação quanto à subordinação do setor de controladoria à gestão e a classificação do órgão dentro do organograma municipal (continua)

| Município | Subordinada ao chef/ Diretor/ Gestor máximo, a uma secretaria ou setor | Qual o organograma da controladoria? |
|---|---|---|
| Rio de Janeiro | Gestor | Autônomo |
| São Gonçalo | Gestor | Autônomo |
| Duque de Caxias | Gestor | Autônomo |
| Nova Iguaçu | Gestor | Não encontrado |
| Campos dos Goytacazes | Gestor | Autônomo |
| Belford Roxo | Gestor | Autônomo |
| Niterói | Gestor | Autônomo |
| São João de Meriti | Gestor | Autônomo |
| Petrópolis | Gestor | Autônomo |
| Volta Redonda | Gestor | Autônomo |
| Macaé | Gestor | Autônomo |
| Magé | Não encontrado | Não encontrado |
| Itaboraí | Gestor | Autônomo |
| Cabo Frio | Gestor | Autônomo |
| Maricá | Gestor | Autônomo |
| Nova Friburgo | Gestor | Autônomo |
| Barra Mansa | Gestor | Autônomo |
| Angra dos Reis | Gestor | Autônomo |
| Mesquita | Gestor | Autônomo |
| Teresópolis | Gestor | Autônomo |
| Rio das Ostras | Gestor | Autônomo |
| Nilópolis | Gestor | Autônomo |
| Queimados | Gestor | Autônomo |
| Araruama | Gestor | Autônomo |
| Resende | Não encontrado | Não encontrado |
| Itaguaí | Gestor | Autônomo |

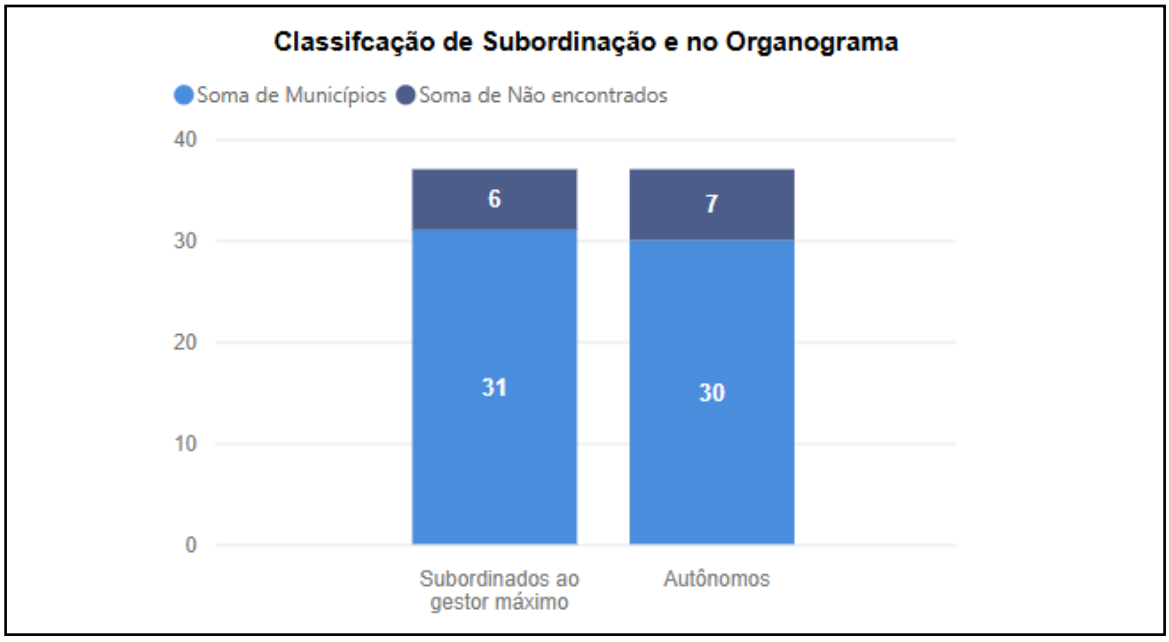
Quadro 5 - Classificação quanto à subordinação do setor de controladoria à gestão e a classificação do órgão dentro do organograma municipal (conclusão)

| | | |
|---|---|---|
| São Pedro da Aldeia | Gestor | Autônomo |
| Itaperuna | Não encontrado | Não encontrado |
| Japeri | Gestor | Autônomo |
| Barra do Piraí | Gestor | Autônomo |
| Saquarema | Gestor | Autônomo |
| Seropédica | Não encontrado | Não encontrado |
| Três Rios | Gestor | Autônomo |
| Valença | Gestor | Autônomo |
| Cachoeiras de Macacu | Não encontrado | Não encontrado |
| Rio Bonito | Não encontrado | Não encontrado |
| Guapimirim | Gestor | Autônomo |

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

O gráfico 3 apresenta duas colunas de dados, uma delas indica quantos municípios estão subordinados ao gestor máximo (prefeito) e a outra demonstra quantos deles são autônomos.

Gráfico 3 – Classificação de Subordinação e no Organograma.




Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Diante dos dados obtidos nos *sites* das prefeituras de cada município, pode-se observar que 84,78% das controladorias municipais estão subordinadas ao gestor

máximo (prefeito do município). Em conformidade, a maioria das controladorias analisadas (81,08%) são autônomas, estando logo após o prefeito no organograma das prefeituras.

O resultado obtido nesta coleta de dados, aponta uma grande semelhança com estudos de Pereira et al. (2023), que analisou o setor de controladoria nas capitais dos estados brasileiros, tanto para a subordinação quando para o enquadramento nos organogramas. Dada as semelhanças, é plausível considerar uma tendencia para os setores de controladoria na administração pública. É importante pontuar que, conforme Leite, Santos e Silva (2019), a autonomia desses setores é relevante para ampliar sua atuação de controle, pois facilita a adoção de medidas que visem uma melhor aplicação dos recursos públicos.

Ainda, pontua-se que 18,91% das prefeituras analisadas não apresentaram informações o suficiente para que a análise de dados fosse realizada de forma plena, por conta da ausência de disponibilização do organograma da prefeitura e pela impossibilidade de identificar a subordinação do setor de controladoria. Neste sentido, verifica-se que há espaço para que estas prefeituras avancem na proposta de autonomia destas áreas.

A seguir, no quadro 6, está presente a coleta de dados referente a adoção das macrofunções de controladoria adotas pelas prefeituras que compõem a amostra. Seguindo os critérios determinados pelos estudos de Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019) e por Libonati (2022), sendo as funções: Transparência, Auditoria, Correição, Ouvidoria e Avaliação de Desempenho.

Quadro 6 - Macrofunções identificadas nos portais da transparência e sites das prefeituras (continua)

| Município | Transparência | Auditoria | Correição | Ouvidoria | Avaliação de desempenho | Outros |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Rio de Janeiro | X | X | X | X | X | |
| São Gonçalo | | X | | X | X | X |
| Duque de Caxias | X | X | | X | X | |
| Nova Iguaçu | X | | | X | | |

Quadro 6 - Macrofunções identificadas nos portais da transparência e sites das prefeituras (conclusão)

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Campos dos Goytacazes | x | x | | x | | |
| Belford Roxo | x | x | x | x | | x |
| Niterói | x | x | x | x | | |
| São João de Meriti | x | | | | x | |
| Petrópolis | x | x | | | | |
| Volta Redonda | x | x | x | x | | x |
| Macaé | | x | | x | | x |
| Magé | | | | | | |
| Itaboraí | x | x | x | x | | |
| Cabo Frio | x | x | | x | | |
| Maricá | x | x | x | | | |
| Nova Friburgo | x | x | | x | | |
| Barra Mansa | x | x | x | x | x | |
| Angra dos Reis | x | x | | x | | |
| Mesquita | x | | | x | | |
| Teresópolis | x | | | x | | |
| Rio das Ostras | x | x | | x | | x |
| Nilópolis | x | x | | x | | |
| Queimados | x | x | | | x | |
| Araruama | x | x | | x | | |
| Resende | | x | | x | | |
| Itaguaí | x | | | x | | |
| São Pedro da Aldeia | x | | | x | | |
| Itaperuna | x | x | | x | | |
| Japeri | x | x | x | x | x | |
| Barra do Piraí | x | x | | x | x | |
| Saquarema | x | | | x | | |
| Seropédica | x | x | | | | |
| Três Rios | x | x | x | x | x | |
| Valença | | | | | | |
| Cachoeiras de Macacu | x | | | x | | |
| Rio Bonito | x | | | x | | |
| Guapimirim | x | | | x | | |

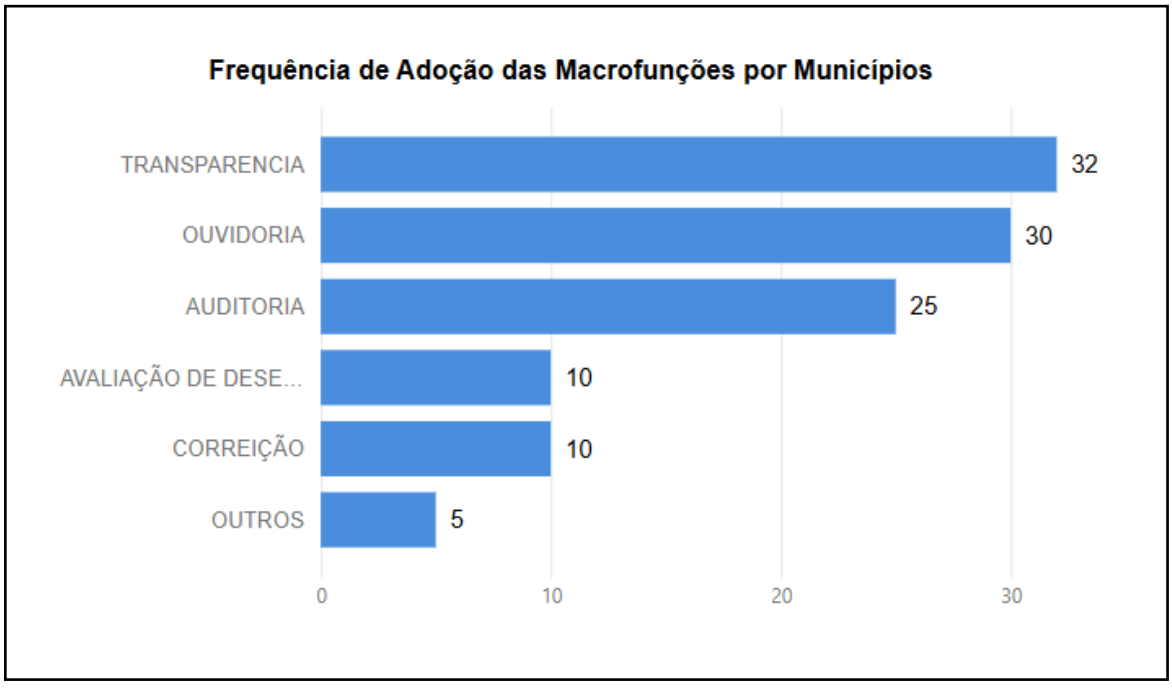
Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Com base na tabela 6, nota-se que apenas o município de Valença e Magé não apresentaram dados acerca das macrofunções, o que decorreu da ausência de informações nos *sites* das prefeituras e portais da transparência.

Analisando os dados, percebe-se que os municípios do Rio de Janeiro. Barra Mansa, Japeri e Três Rios aderem à divisão proposta por Bliacheriene et. al. (2019) e Libonati (2022), o que representa 10,81% da amostra selecionada. Em contrapartida, com exceção daqueles que não disponibilizaram quaisquer informações, 21,62% dos municípios apresentam a menor adesão as macrofunções dos autores, adotando apenas 2 dentre as 6 estabelecidas por eles.

A seguir, o gráfico 4 apresenta as macrofunções da controladoria e a respectiva quantidade de municípios, da amostra, que as preveem em suas atividades.

Gráfico 4 - Frequência de Adoção das Macrofunções por Municípios.




Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Diante do gráfico acerca da adoção das macrofunções de controladoria, nota-se que a Transparência foi predominante dentre setores de controladoria, sendo utilizada por 86,64%. O que aponta uma tendencia positiva, uma vez que os

mecanismos decorrentes da transparência dão visibilidade as ações do poder público e possibilitam os cidadãos a apropriarem-se de dados para, assim, exercer o controle social (CENEVIVA; FARAH, 2006). No entanto os municípios de São Gonçalo, Macáe, Magé, Resende e Valença, que não apresentaram adesão à Macrofunção, o que indica um confronto com as duas principais leis que regem a transparência pública, a Lei Complementar 131/09 (Lei da Transparência) e a Lei 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação).

Em seguida, observa-se que a segunda macrofunção com maior frequência foi a da Ouvidoria, com 81,08% de adesão pelos setores de controladoria. Apresentando, novamente uma tendencia positiva, posto que é de fundamental importância um setor incumbido atender a população, facilitando a comunicação com a gestão pública.

Ainda, destaca-se que, dentre as outras macrofunções, a de Auditoria, apresentou uma adesão de 67,56%. Em contrapartida, avalia-se que as funções Avaliação de Desempenho e Correição apresentam o menor percentual de adesão, sendo de 27,02% para ambas as atividades. Dessa forma, avalia-se uma tendência negativa, uma vez que, conforme Libonati (2022, p.16), a Avaliação de Desempenho é fundamental para a manutenção da estrutura administrativa, bem como a Correição, que está ligada ao combate à corrupção e apuração de daos ao erário público. Dessarte, nota-se, com estes resultados, que a maioria dos municípios necessita avançar na previsão destas duas macrofunções.

Confrontando o estudo de Pereira et. al. (2023), observa-se que nesta presente pesquisa foi possível identificar uma maior adesão da classificação proposta por Bliacheriene et. al. (2019) e Libonati (2022), uma vez que 4 munícipios apresentam as 5 macrofunções em seus setores de controladoria, enquanto, no estudo de Pereira et. al. (2023), não foi constatado essa adesão.

Ainda, é importante observar que no município do Rio de Janeiro, o ponto em comum entre a presente pesquisa e o estudo de Pereira et. al. (2023), apresentou divergências na coleta de dados, uma vez que o Rio de Janeiro, neste trabalho, apresentou aderir todas as macrofunções, enquanto no estudo de Pereira, foi apresentada apenas a adoção de duas das macrofunções. Cabe pontuar que a coleta de dados de Pereira foi realizada em 2022, enquanto a desta pesquisa foi realizada em 2025.

Adiante, no quadro 7, apresenta-se a coleta de dados referente às funções de controladoria presente nos municípios analisados, com base nas informações disponibilizadas nos *sites* das respectivas prefeituras. Sendo as funções: contábil, gerencial-estratégica, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos, sistema de informação, sistema de custos e controle operacional.

Quadro 7 - Funções de controladoria identificadas nos portais da transparência e sites das prefeituras (continua)

| Município | Contábil | Gerencial estraté-gica | Tribu-tária | Proteção e controle dos ativos | Contro-le interno | Contro-le de riscos | Siste-ma de informa-ções | Siste-ma de custos | Contro-le opera-cional |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Rio de Janeiro | X | X | X | X | X | X | X | X | X |
| São Gonçalo | | X | X | X | X | | | | |
| Duque de Caxias | X | X | | X | X | X | X | | X |
| Nova Iguaçu | | | | | X | X | | | |
| Campos dos Goytacazes | X | | | X | X | | | X | X |
| Belford Roxo | X | X | | X | X | X | X | | X |
| Niterói | | | | X | X | | | | |
| São João de Meriti | X | | X | | X | X | | | |
| Petrópolis | | | | | X | X | | | |
| Volta Redonda | X | | | | X | X | X | | |
| Macaé | X | | | | | X | | | |
| Magé | Não encontrado | | | | | | | | |
| Itaboraí | X | | X | | X | X | | | |
| Cabo Frio | Não encontrado | | | | | | | | |
| Maricá | | | | X | | | | | |
| Nova Friburgo | | X | | | | X | | | |
| Barra Mansa | X | X | | X | | X | | | |
| Angra dos Reis | X | | X | X | X | X | | | |
| Mesquita | X | | | X | | | | | |

Quadro 7 - Funções de controladoria identificadas nos portais da transparência e sites das prefeituras (conclusão)

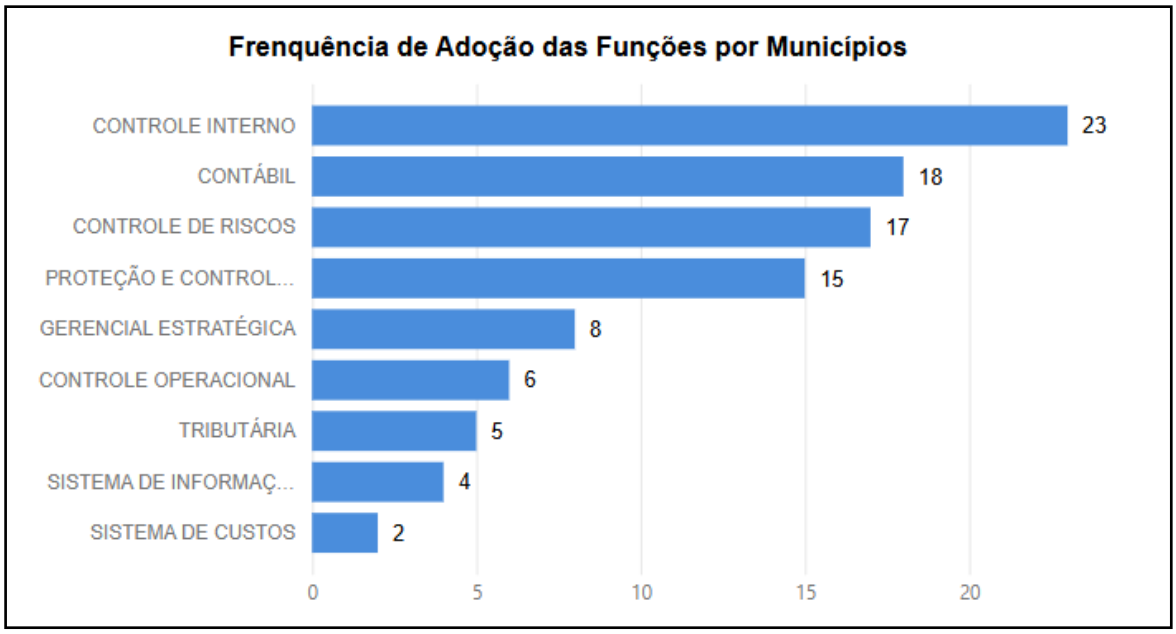
| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Teresópolis | X | | | | X | | | | |
| Rio das Ostras | | X | | | X | | | | |
| Nilópolis | | | | | X | X | | | |
| Queimados | X | X | | X | X | X | | | X |
| Araruama | Não encontrado | | | | | | | | |
| Resende | | | | | X | | | | |
| Itaguaí | Não encontrado | | | | | | | | |
| São Pedro da Aldeia | X | | | | X | | | | |
| Itaperuna | Não encontrado | | | | | | | | |
| Japeri | X | | | X | X | X | | | |
| Barra do Piraí | | | | | X | X | | | |
| Saquarema | Não encontrado | | | | | | | | |
| Seropédica | Não encontrado | | | | | | | | |
| Três Rios | X | | | X | X | X | | | X |
| Valença | X | | | X | X | | | | X |
| Cachoeiras de Macacu | Não encontrado | | | | | | | | |
| Rio Bonito | Não encontrado | | | | | | | | |
| Guapimirim | X | | | X | X | | | | |

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

De antemão, com base no quadro 7, é possível observar que, dentre os 37 municípios, 9 (24,32%) deles não disponibilizaram dados o suficiente para a coleta, sendo eles: Magé, Cabo Frio, Araruama, Itaguaí, Itaperuna, Saquarema, Seropédica, Cachoeiras de Macacu e Rio Bonito.

A seguir, o gráfico 5 apresenta os dados de cada uma das funções de controladoria, com a respectiva quantidade de municípios que as possuem previstas em suas atividades.

Gráfico 5 – Frequência de Adoção das Funções por Municípios.




Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Conforme os dados obtidos, observa-se que a função mais recorrente foi a de Controle Interno, estando presente em 62,16% dos municípios analisados. Apenas quatro municípios que apresentaram informações acerca das funções de controladoria não apresentaram indícios de adoção de Controle Interno, sendo eles: Macaé, Maricá, Nova Friburgo e Barra Mansa.

A adesão do Controle Interno pela maioria dos municípios analisados, pode ser enquadrado como um indicador positivo, uma vez que, de acordo com Cruz e Glock (2008), na esfera municipal, independentemente de seu porte, deverá ser criada uma unidade na estrutura organizacional ou, ao menos, um cargo que assuma a coordenação e avaliação do Controle Interno, para o apoio da administração.

A função Contábil apresentou uma adesão de 48,64% por parte dos municípios. Excluindo aqueles os quais não foi possível obter informações, 11 municípios não apresentaram indícios de possuir está função no setor de controladoria.

Nota-se que, logo após, a função Controle de Riscos apresentou um percentual de adesão de 45,94% pelos setores de controladoria analisados. Dentre aqueles os

quais foi possível obter informações acerca das funções 11 municípios não apresentaram a função de Controle de Riscos.

Observa-se que a função de Proteção e Controle dos Ativos completa o grupo de funções que apresenta uma adesão expressiva por parte dos municípios observados, sendo utilizada por 40,54% dos setores de controladoria. Nota-se, que dentre os municípios que disponibilizaram informações o suficiente, 13 deles não adotam a função de Proteção e Controle dos Ativos.

É importante observar que as funções de Gerência-Estratégica, Controle Operacional, Tributária, Sistema de informações e Sistema de Custos, apresentam frequências muito baixas quando comparadas com a funções citadas anteriormente, não sendo utilizadas por sequer 1/4 dos setores de controladoria. Vale destacar, ainda, que apenas dois municípios, dos que disponibilizaram informação, apresentam a função de Sistema de Custos, sendo eles o Rio de Janeiro e Campo dos Goyatazes.

A baixa frequência na utilização dessas funções não condiz com o esperado e aponta que grande parte dos municípios necessita reformular sua estrutura, a fim de inserir as funções ausentes nos setores de controladoria, devido ao caráter essencial delas para que a atividade de controladoria seja exercida de forma plena e os princípios da eficiência e eficácia sejam mais bem atendidos por parte da administração pública da esfera municipal.

Diante do que foi exposto, percebe-se que apenas um dos municípios analisados adere às nove funções de controladoria de Bliacheriene et. al. (2019) e Libonati (2022), sendo ele o Rio de Janeiro. Todavia, os municípios de Duque de Caxias e Belford Roxo apresentaram, cada um deles, sete funções. Desta forma, destaca-se que estes municípios podem orientar outros na formulação das suas funções de controladoria, sendo um benchmarking na confecção de suas legislações.

Ao observar os estudos de Pereira et. al. (2023), comparando com a presente pesquisa, observa-se que o mesmo resultado foi observado para o Rio de Janeiro, município em comum entre as duas pesquisas. Ainda, nota-se que os resultados de Pereira apresentam oito municípios (capitais brasileiras) que aderem todas as nove funções de controladoria.

Em seguida, no quadro 8, são apresentadas as informações que concernem a presença de missão declara nos setores de controladoria, assim como o perfil acadêmico do *controller* responsável pelo setor.

Quadro 8 - Missão declarada do órgão/setor/unidade de controladoria e o perfil do controller (continua)

| Município | Missão declarada? | Perfil do controller |
|---|---|---|
| Rio de Janeiro | Sim | Não encontrado |
| São Gonçalo | Sim | Não encontrado |
| Duque de Caxias | Sim | Graduação em Direito, Pós-graduação em Gestão Pública, Psicologia Jurídica, Direito da Educação e MBA. |
| Nova Iguaçu | Não encontrado | Graduação em Direito. |
| Campos dos Goytacazes | Sim | Não encontrado |
| Belford Roxo | Não encontrado | Não encontrado |
| Niterói | Sim | Graduação em Ciências Econômicas, Pós-graduação em Controladoria e Finanças. |
| São João de Meriti | Não encontrado | Graduação em Ciências Econômicas. |
| Petrópolis | Não encontrado | Graduação em Direito. |
| Volta Redonda | Sim | Não encontrado |
| Macaé | Não encontrado | Graduação em Direito. |
| Magé | Não encontrado | Não encontrado |
| Itaboraí | Sim | Graduação em Ciências Contábeis, Pós-graduação em Auditoria Contábil e Administração Pública |
| Cabo Frio | Não encontrado | Não encontrado |
| Maricá | Sim | Graduação em Direito, Pós -Graduação em Direito Público. |
| Nova Friburgo | Sim | Graduação em Ciências Contábeis. |
| Barra Mansa | Sim | Graduação em Direito e em Música, Pós-graduação em Educação Musical. |
| Angra dos Reis | Sim | Não encontrado |

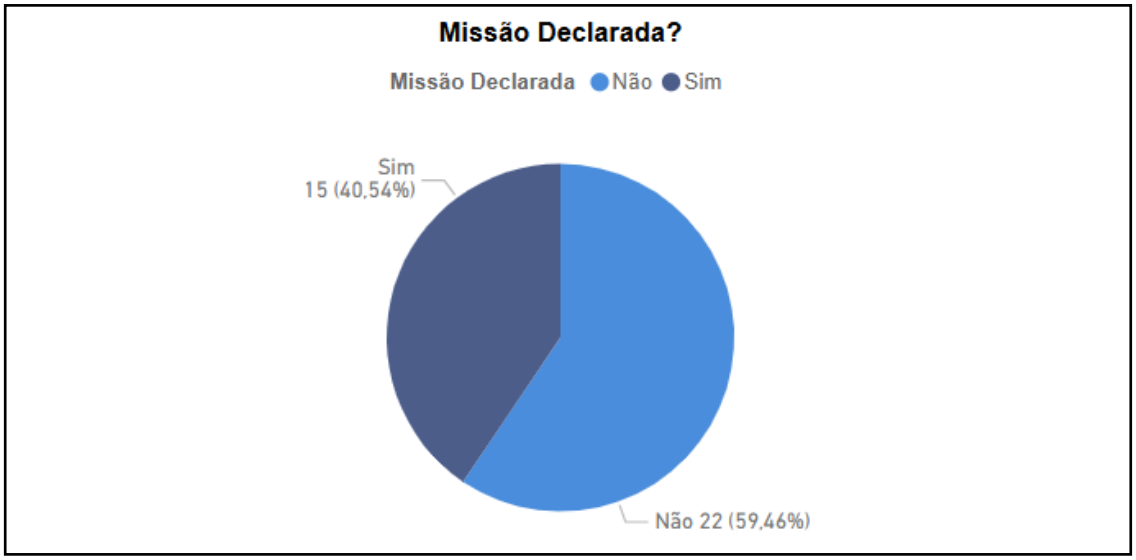
Quadro 8 - Missão declarada do órgão/setor/unidade de controladoria e o perfil do controller (conclusão)

| | | |
|---|---|---|
| Mesquita | Sim | Não encontrado |
| Teresópolis | Sim | Não encontrado |
| Rio das Ostras | Não encontrado | Graduação em Direito. |
| Nilópolis | Sim | Graduação em Direito, Pós-graduação em Gestão Pública e Gestão Previdenciária. |
| Queimados | Não encontrado | Não encontrado |
| Araruama | Não encontrado | Não encontrado |
| Resende | Não encontrado | Graduação em Ciências Contábeis |
| Itaguaí | Não encontrado | Não encontrado |
| São Pedro da Aldeia | Sim | Graduação em Direito. |
| Itaperuna | Não encontrado | Não encontrado |
| Japeri | Não encontrado | Não encontrado |
| Barra do Piraí | Não encontrado | Graduação em Ciências Contábeis |
| Saquarema | Não encontrado | Graduação em Engenharia Química. |
| Seropédica | Não encontrado | Graduação em Ciências Contábeis, Pós-graduação em Auditoria e Gestão |
| Três Rios | Não encontrado | Não encontrado |
| Valença | Não encontrado | Não encontrado |
| Cachoeiras de Macacu | Não encontrado | Não encontrado |
| Rio Bonito | Não encontrado | Graduação em Direito, Pós-Graduação em Direito Público |
| Guapimirim | Não encontrado | Não encontrado |

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

O gráfico 6, a seguir, apresenta a divisão da quantia de setores de controladoria municipal que possuem ou não uma missão declarada.

Gráfico 6 – Missão Declarada

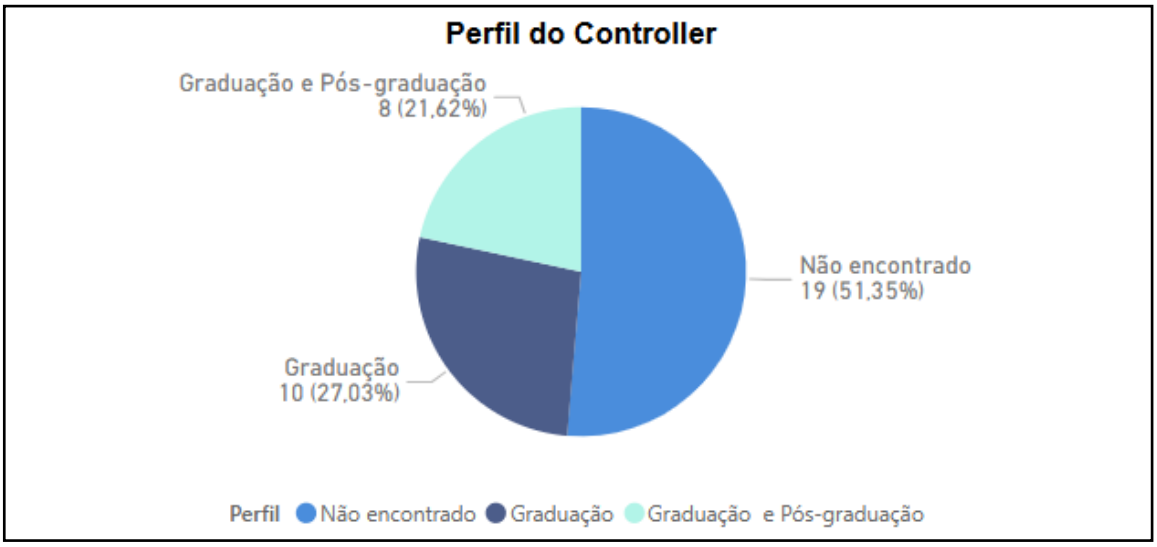



Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Com base no gráfico 6 fundamentado pela coleta de dados, nota-se que a maioria dos municípios não apresenta missão declarada. Diante disso, observou-se que, em muitos sites das prefeituras analisadas, a informação disposta apenas elenca as diversas atribuições do setor de controladoria, mas não estabelecem uma missão explicita. Perante o exposto, pode ser percebido que muitos entendem mal a natureza e importância da missão, enquanto outros sequer a consideram (LARUCCIA, 2010), sendo que a missão indica a razão da existência de uma organização, sendo o elemento que orienta e integra suas partes (PEREIRA, 2001).

A seguir, no gráfico 7, apresenta-se a distribuição do perfil dos *controllers*, sendo demonstrado por três divisões: não encontrado, aqueles que apresentaram apenas graduação e aqueles com pós-graduação e graduação.

Gráfico 7 - Perfil do Controller.

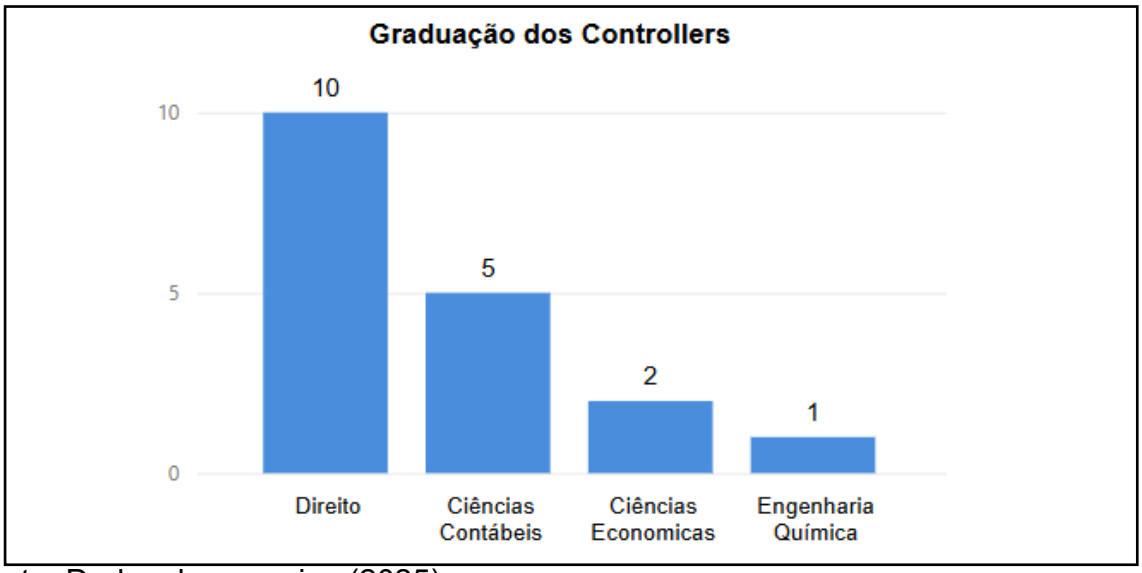



Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Em relação ao perfil do *controller*, o gráfico 7 dividiu as informações coletadas em três grupos: profissionais detentores apenas de uma graduação, profissionais com graduação e pós-graduação e aqueles os quais não foi possível obter informações.

Por fim, o gráfico 8 apresenta as áreas de graduação dos *controllers* os quais o perfil foi encontrado, indicando também quantos profissionais encaixam-se em cada uma delas.

Gráfico 8 - Graduação do Controller.




Fonte: Dados da pesquisa (2025)

Com base nas informações coletadas acerca do perfil dos *controllers*, dentre aqueles que possuem alguma graduação, foram identificadas apenas quatro formações distintas, sendo identificada uma predominância de 55,55% na formação em Direito. Logo após, a graduação em Ciências Contábeis mostra-se a segunda mais expressiva, com um percentual de 27,77% profissionais.

Ademais, é importante pontuar que o *controller* de barra mansa é o único a apresentar duas graduações, sendo uma em Direito e outra em Música.

Observando os estudos de Pereira et. al. (2023), é possível identificar uma semelhança significativa em relação às graduações observadas, uma vez que, dentre os 19 perfis localizados pelo autor, 52,63% das formações são em Direito e 26,31% em Ciências Contábeis.

É importante salientar que a busca do perfil foi realizada por meio de diversas ferramentas, incluindo os sites das prefeituras, pesquisas pelo nome completo do profissional no Google®, buscas no Linkedin®, análise do currículo Lattes e utilização da plataforma Escavador.

Destaca-se, ainda, que é importante que os *controllers* possuam em sua formação conhecimentos, habilidades e atitudes que os tornem capacitados o suficiente para que haja a devida aplicação das funções que foram apresentadas ao longo deste trabalho. Assim, a sua formação, quer seja a graduação ou pós-graduação, deve atender aos requisitos. Conforme Libonati (2021), o perfil do *controller* deve atender aos níveis dos cargos requeridos e ser considerado a partir do conceito de competência.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os princípios elencados no art. 37 da CF/88, conceituados como os pilares do direcionamento da administração pública, em conjunto com as determinações do art. 31, que dispõe sobre o controle interno na esfera municipal, e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n° 101/2000), trazem um critério mais rigoroso para as atividades da administração no setor público. Sendo assim, para que

tais critérios sejam atendidos de forma mais eficiente e eficaz, faz se necessário a implementação de setores de controladoria na esfera municipal, devido ao seu caráter gerencial.

Diante deste cenário, a presente pesquisa observou que 100% dos municípios analisados apresentam um setor de controladoria em sua estrutura organizacional, o que aponta para um comprometimento com a regulação das práticas administrativas. Ademais, foi possível também identificas a presença de um padrão na nomenclatura atribuída aos setores de controladoria, sendo “Controladoria Geral do Munícipio” o termo utilizado para 18 deles.

Com relação a classificação dos órgãos de controladoria, foi constatado que 54,05% enquadram-se como linha, o que aponta que a maioria dos setores de controladoria dos municípios possuem maior autoridade em sua atuação administrativa. Em contrapartida, a ausência de informações prejudicou uma melhor apuração do resultado, uma vez que 24,32% dos municípios analisados não apresentaram indícios as cerca da classificação dos seus órgãos.

Tratando da subordinação dos órgãos, foi observado que 84,78% das controladorias municipais estão subordinadas a um gestor máximo da prefeitura (prefeito), enquanto 15,22% não apresentaram informações acerca do tema. Com relação ao organograma das prefeituras, foi constatado que 81,08% das controladorias enquadram-se como autônomas, devido sua autonomia administrativa. Sendo assim, o resultado demonstra que as controladorias, em sua grande maioria, possuem previsão legal de autonomia para exercer suas funções

No âmbito da aderência às macrofunções da controladoria, contatou-se que a transparência foi a de maior adesão por parte dos municípios analisados, sendo uma atividade presente em 32 (86,64%) setores de controladoria. No entanto, duas macrofunções apresentaram baixos níveis de adesão, sendo a Avaliação de Desempenho e a Correição, ambas sendo aderidas apenas por 10 municípios (27,02%). É importante pontuar que dois municípios não apresentaram informações. Dessa forma, conclui-se que ainda há espaço para o aperfeiçoamento na previsão das macrofunções das controladorias analisadas.

Baseando na coleta de dados sobre a adesão das funções de controladoria, um município apresentou desempenhar as nove funções, enquanto outros dois apresentaram aderir a oito delas. Em contrapartida, 13 municípios apresentarem 1 ou 2 funções no seu rol de atividades. Dessa forma, é importante que os municípios com maior índice de adesão às funções seja um exemplo de *benchmark* para esses 13 municípios. Ainda, 9 municípios não disponibilizaram informações o suficiente para a presente análise.

A função mais exercida pelos setores de controladoria analisados foi a de Controle Interno, sendo aderida por 23 (62,16%). Enquanto, a função Sistema de Custos foi a menos implementada, estando presente em apenas dois municípios (5,40%), sendo eles o do Rio de Janeiro e Campos dos Goytacazes. A ausência massiva dos sistemas de custos é um alerta para os órgãos, uma vez que essa função é responsável minimizar a assimetria informacional, contribuindo para a clareza das informações e, consequentemente com a transparência.

É importante pontuar que a coleta de dados das macrofunções e funções de controladoria foi afetada pela ausência de informações nos *sites* das prefeituras e nos portais de transparência. Mostrou-se comum a presença de abas especificas para o setor de controladoria dos municípios, porém estas páginas se apresentaram carentes em informações, constando, muitas vezes, apenas a existência do órgão e o *e-mail* de contato deste.

Ainda diante desta problemática, muito *sites* apresentaram uma interface ultrapassada, pouco intuitiva e, muitas vezes, não funcional, onde itens interativos das páginas tornaram-se inacessíveis devido à má configuração.

Com relação a missão declarada por parte dos setores de controladoria municipal, foi possível identificar que apenas 15 (40,54%) municípios a expuseram de forma clara nos *sites* das prefeituras. Sendo assim, a maioria da amostra desta pesquisa não apresentou uma missão, o que é um ponto de atenção, uma vez que a missão é um elemento relevante para estabelecer e divulgar o objetivo da controladoria, servindo como uma orientação para o planejamento e monitoramento do setor de controladoria.

Analisando o perfil dos *controllers,* foi possível notar uma tendencia de profissionais formados em Direito, apresentando uma porcentagem de 55,55% dentre aqueles que apresentaram alguma graduação. Em seguida, a graduação mais frequente foi em Ciências Contábeis, com uma porcentagem de 27,77%. Ainda, foi possível observar uma tendencia em relação às pós-graduações evidenciadas, uma vez que a grande maioria é voltada para tema de administração pública, o que aponta uma qualificação adequada para os profissionais. Sendo assim, destaca-se que a formações destes *controllers* deve estar atrelada aos atendimentos das funções estabelecidas para esta área.

Fazendo uma análise geral dos dados, é interessante observar que o único município que aderiu a todas as macrofunções e funções de Bliacheriene et. al. (2019) e Libonati (2022), foi o Rio de Janeiro, que também é o município de maior população (6.729.894 habitantes). Em comparação, o município de menor população (54.300 habitantes), Guapimirim, apresentou apenas duas macrofunções e três funções. Com base nisso, é interessante pontuar que, de fato, há uma menor adesão das funções de controladoria por parte dos municípios com uma população inferior a 80.000 habitantes.

Diante dessa observação, é relevante apontar que, talvez, um motivo para a baixa adesão das funções nesses municípios seja uma questão de recursos, como os financeiros, humanos, tecnológicos, dentre outros, uma vez que é provável que os municípios mais habitados os possuam em melhores condições para estruturar suas controladorias.

Ademais, é importante atentar para a ausência de informações acerca do município de Magé, que apresentou apenas informações sobre a presença e a nomenclatura do setor de controladoria, fora isso, não foi possível coletar nenhum outro dado. Ainda, diante da total escassez de informações, também não foi disponibilizado nenhum *e-mail* referente ao setor de controladoria.

Para futuras pesquisas sobre este tema, sugere-se que sejam analisados dados semelhantes ao deste estudo, porém com foco em diferentes estados do território brasileiro, a fim de que comparações mais amplas possam ser realizadas. Ainda, seria interessante a adoção de outras metodologias em futuras pesquisas como, por exemplo, questionários direcionados aos *controller* da esfera municipal,

com o intuito de trazer mais robustez para o tema, aprofundando os conhecimentos acerca das macrofunções e funções de controladoria propostas pela literatura base.

Por fim, considera-se que o objetivo geral deste trabalho foi alcançado, na medida em que foram identificadas as funções e macrofunções previstas nas controladorias dos municípios analisados, realizando uma análise comparativa com a literatura.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal:** Métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ARRUDA, Cristiane Rodrigues. **O Papel da Controladoria na Administração Pública.** XX USP International Conference in Accounting, São Paulo, 2020.

BLIACHERIENE, A. C.; BRAGA, M. V. A.; RIBEIRO, R. J. B. **Controladoria no setor público.** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

BONZANINI, O. A.; CHAGAS, M. B. **Controladoria é Staff ou linha?.** Revista de Administração, Uruguai, v. 2, n. 3, p. 153-172, 2003.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis.** 2006. 352 f. Tese (Doutorado) (Curso de Ciências Contábeis, Contabilidade e Atuária) - Universidade Federal de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL**. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 4 mai. 2000.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 17 mar. 1964.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal, 2016.

CASTRO, R. A. **Sistema de controle interno** – uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Belo Horizonte, Editora Fórum, 2007.

CAVALCANTE, D.S; PETER, M.G.A; MACHADO, M.V.V. **Organização dos Órgãos de Controle Interno Municipal no Estado do Ceará:** Um Estudo na Região Metropolitana de Fortaleza. 2007.

CENEVIVA, R.; FARAH, M.F.S. Democracia, avaliação e accountability: **a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático**. In: Encontro de Administração Pública e Governança da ANPAD, São Paulo, 2006.

CRUZ, F.; GLOK, J. O. **Controle Interno nos Municípios**: Orientação para Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, F; JUNIOR. J.C.M. **Auditoria e Controladoria.** Brásilia, 2016.

COELHO, Aylton. **A Correição e a Administração Pública.** Belo Horizonte, 2010.

DAFT, R. L. **Teoria e projeto das organizações**. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999

FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de A. (org.). **Controle Interno Contemporâneo. Belo Horizonte**: Fórum, p.499, 2021.

FILHO, G. P. M. **Indisponibilidade do Interesse Público na Realização de Acordos pela Administração Pública.** Iatjaí, 2022.

FIETZ, E.E.Z.; COSTA, A.; BEUREN, I.M. **Participação da controladoria no processo de gestão das organizações:** uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande Do Sul. Blumenau, 2007.

GADELHA, Sergio Ricardo. **Controle Institucional e Social dos Gastos Públicos:** Entendendo os controles institucional e social dos gastos públicos. Brasília: ENAP, 2017.

GIL, A .C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE. Diretoria de Pesquisas - DPE - **Coordenação de População e Indicadores Sociais** (2024) - COPIS. Disponível em:https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2024/estimativa_dou_2024.pdf.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: Teoria e estudos de caso.** São Paulo: Pioneira, 1977.

LARUCCIA, Mauro Maia. **A missão empresarial.** São Paulo: Revista Acadêmica, 2010.

LEITE, R.N.S; SANTOS, T. B; SILVA, J.O. Funções da Controladoria no Setor Público: Um Estudo da Produção Científica Brasileira. 9º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Santa Catarina, 2019.

LIBONATI, J. J. **Controladoria aplicada ao setor público**. 2022. 107 f. Material didático aplicado na especialização da Universidade Federal de Pernambuco (Parte I) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2022.

LOPES, K.C.P.; **Origem e Evolução da Contabilidade**. Fortaleza, 1999.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão.** São Paulo: Atlas, 2009.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração e interpretação de dados. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 35.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLER, A. J.; LOPES, D. G.; LUNKES, R. J. **As funções da controladoria sob a perspectiva dos estágios de desenvolvimento de Weber.** Congresso UFSC, Florianópolis, ed. 5, p. 1-17, 2014.

OAKLEY, Ann**. Gender, Methodology and People's Ways of Knowing:** Some Problems with Feminism and the Paradigm Debate in Social Science, Sociology 32, 707-731. 1998

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREIRA, I. G. T.; PEREIRA, J. T.; ARAÚJO, R. F.; BEZERRA, E. S.; LIBONATI, J. J. **Funções de controladoria: uma análise das capitais dos estados brasileiros conforme portal da transparência.** 23° USP International Conference on Accounting, São Paulo, p. 1-19. 2023.

PEREIRA, **Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia**. In: CATELLI, Armando (Coord.). Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2ed. São Paulo. Atlas, 2001. pp. 35 – 80.

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

SÁ, A. L. **Princípios Fundamentais De Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SÁ, C. B.; CALLADO, A. L. C.. **Funções de controladoria: um estudo realizado em uma rede varejista de supermercados.** Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco, São Paulo, v. 7, n. 1, p. 26-45, mar. - ago. 2021.

SANTOS, M. M. **Ouvidoria Pública como Instrumento de Participação Social e Função Essencial à Gestão Pública Moderna.** Revista Científica da Associação Brasileira de Ouvidores/Ombudsman – Ano 1 – nº 1 – 2017/2018.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V. Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: **instrumento de controladoria para a tomada de decisão na gestão governamental.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 41, n. 5, 1 out. 2007.

SILVA, Elderson Ferreira. **Controladoria na Administração Pública:** Manual Prático para Implantação. Atlas, 2013

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 400 p.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2003.

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

SOUZA JUNIOR, P. T. . **O papel da Controladoria nas Prefeituras do Estado de Pernambuco:** funções, estratégias e resultados. 2022. 108 f. Dissertação (Mestrado) (Curso de Programa de Pós-Graduação em Controladoria) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2022.

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. . **As instituições brasileiras de controladoria pública - teoria versus prática.** Revista de Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 14, p. 44-56, 1 abr. 2011.

THIOLLENTE, Michel. **Metodologia da Pesquisa-ação.** 2.ed. São Paulo: Cortez, 1986.

WILSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J.; BRAGG, S. M. C**. The work of the managerial accounting.** 6thed. New York: John Wiley & Sons, 1999.

## APÊNDICIE – RELAÇÃO DE *SITES* E PORTAIS DA TRANSARENCIA DOS MUNICÍPIOS ANALISADOS

Quadro 9 - Links dos sites e portais da transparência dos municípios (continua)

| Município | Site da prefeitura | Portal da Transparência |
|---|---|---|
| Rio de Janeiro | https://prefeitura.rio/ | https://transparencia.prefeitura.rio/ |
| São Gonçalo | https://www.saogoncalo.rj.gov.br/ | https://www.pmsg.rj.gov.br/transparencia/ |
| Duque de Caxias | https://duquedecaxias.rj.gov.br/ | https://transparencia.duquedecaxias.rj.gov.br/ |
| Nova Iguaçu | https://www.novaiguacu.rj.gov.br/ | https://novaiguacu.rj.gov.br/portaldatransparencia/ |
| Campos dos Goytacazes | https://www.campos.rj.gov.br/ | https://transparencia.campos.rj.gov.br/ |
| Belford Roxo | https://prefeituradebelfordroxo.rj.gov.br/ | https://transparencia.prefeituradebelfordroxo.rj.gov.br/ |
| Niterói | https://niteroi.rj.gov.br/ | https://niteroi.rj.gov.br/tag/portal-da-transparencia/ |
| São João de Meriti | https://portal.meriti.rj.gov.br/ | https://transparencia.meriti.rj.gov.br/ |
| Petrópolis | https://www.petropolis.rj.gov.br/ | https://www.petropolis.rj.gov.br/transparencia/ |
| Volta Redonda | https://www.voltaredonda.rj.gov.br/ | http://www2.voltaredonda.rj.gov.br/transparencia/ |
| Macaé | https://www.macae.rj.gov.br/ | https://transparencia.macae.rj.gov.br/ |
| Magé | https://mage.rj.gov.br/ | https://transparencia.mage.rj.gov.br/ |
| Itaboraí | https://site.ib.itaborai.rj.gov.br/ | https://transparencianovo.ib.itaborai.rj.gov.br/ |
| Cabo Frio | https://cabofrio.rj.gov.br/ | https://cabofrio.rj.gov.br/transparencia/ |
| Maricá | https://www.marica.rj.gov.br/ | http://ecidadeonline.marica.rj.gov.br/e-cidade_transparencia_inte/ |
| Nova Friburgo | https://www.novafriburgo.rj.gov.br/ | https://novafriburgo-rj.portaltp.com.br |
| Barra Mansa | https://barramansa.rj.gov.br/ | https://portaltransparencia.barramansa.rj.gov.br/ |
| Angra dos Reis | https://angra.rj.gov.br/ | https://angra.rj.gov.br/transparencia |

Quadro 9 - Links dos sites e portais da transparência dos municípios (conclusão)

| | | |
|---|---|---|
| Mesquita | https://prefeitura.mesquita.rj.gov.br/ | https://transparencia.mesquita.rj.gov.br/ |
| Teresópolis | https://www.teresopolis.rj.gov.br/ | https://www.teresopolis.rj.gov.br/transparencia/ |
| Rio das Ostras | https://www.riodasostras.rj.gov.br/ | https://www.riodasostras.rj.gov.br/transparencia/ |
| Nilópolis | https://nilopolis.rj.gov.br/ | https://nilopolis.rj.gov.br/transparencia/ |
| Queimados | https://queimados.rj.gov.br/ | https://transparencia.queimados.rj.gov.br/ |
| Araruama | https://www.araruama.rj.gov.br/ | https://transparencia.araruama.rj.gov.br/ |
| Resende | https://resende.rj.gov.br/ | https://resende.rj.gov.br/blogtransparencia/ |
| Itaguaí | http://novoportal.itaguai.rj.gov.br/ | https://portal.transparencia.itaguai.rj.gov.br/ |
| São Pedro da Aldeia | https://pmspa.rj.gov.br/ | https://transparencia.pmspa.rj.gov.br/ |
| Itaperuna | https://www.itaperuna.rj.gov.br/pmi/ | https://itaperuna.rj.gov.br/pmi/transparencia-itaperuna |
| Japeri | https://www.japeri.rj.gov.br/ | https://www.japeri.rj.gov.br/links/ |
| Barra do Piraí | https://portalbarradopirai.com.br/ | https://portalbarradopirai.com.br/index.php/portal-da-transparencia |
| Saquarema | https://www.saquarema.rj.gov.br/ | https://transparencia.saquarema.rj.gov.br/ |
| Seropédica | https://seropedica.rj.gov.br/ | https://portaltransparencia.seropedica.rj.gov.br/ |
| Três Rios | https://tresrios.rj.gov.br/ | https://transparenciacmtr.primaxonline.com.br/ |
| Valença | https://valenca.rj.gov.br/ | https://transparencia.valenca.rj.gov.br/ |
| Cachoeiras de Macacu | https://www.prefeituracachoeiras.com/ | https://www.prefeituracachoeiras.com/ |
| Rio Bonito | https://riobonito.rj.gov.br/ | https://riobonito.rj.gov.br/category/transparencia/ |
| Guapimirim | https://guapimirim.rj.gov.br/ | https://guapimirim.rj.gov.br/transparencia |

Fonte: Dados da Pesquisa (2025)