

# As Controladorias Municipais em Perspectiva Analítica: diagnóstico da atuação das unidades de controle interno dos municípios de Alagoas<sup>1</sup>

*Public Comptrollership in Local Governments: a study on the performance of the internal control units in Alagoas state*

*Contralorías municipales en perspectiva analítica: diagnóstico del desempeño de las unidades de control interno en los municipios de Alagoas*

<http://dx.doi.org/10.36428/revistadacgu.v12i21.171>

**Alzira Ester Angeli,<sup>2</sup> José William Gomes da Silva<sup>3</sup> e Romualdo Anselmo dos Santos<sup>4</sup>**

**Resumo:** Este artigo apresenta os resultados da pesquisa realizada sobre a atuação das controladorias dos municípios de Alagoas. O estudo teve por objetivo descobrir com que medida se pode analisar a atuação das controladorias municipais, quais fatores estão associados ao seu melhor ou pior desempenho, e o quanto esses fatores impactam a gestão dos entes. Para tanto, construiu-se um modelo analítico e um índice de medida da atuação das unidades de controle interno municipal. A fonte dos dados foi a pesquisa em survey realizada por Silva (2017), mediante questionário de diagnóstico, respondido por 61 das 102 controladorias alagoanas. Os resultados revelaram que 21% das unidades de controle interno pesquisadas tiveram atuação considerada muito boa ou boa, 30% tiveram atuação regular, e quase a metade delas (49%) atuação ruim ou nula. Os testes estatísticos indicaram que atributos relacionados aos recursos materiais e humanos de que as controladorias municipais dispõem afetam mais a sua atuação do que atributos legais e organizacionais. Controladorias municipais que dispõem de servidores concursados e capacitados, que operam sistemas de informação adequados às atividades que realizam, e que trabalham sob a égide de programas de governo específicos para as ações de controle interno tendem a ter melhor desempenho no índice do que aquelas que não possuem tais atributos. Por outro lado, os fatores socioeconômicos testados (IDH, população e receita pública) não demonstraram afetar significativamente a atuação das controladorias municipais, o que sugere que seu desempenho depende de fatores endógenos a elas.

**Palavras-Chave:** Controladorias Públicas. Controladoria Municipal. Controle Interno. Sistema de Controle Interno.

**Abstract:** While the number of studies on government monitoring agencies in Brazil is on the rise, little is known about their performance in local governments. To address this gap, we used data from a previous survey of 61 out of the 102 municipal comptrollerships in the state of Alagoas and built an analytical framework to assess their performance and explore their correlations. The data and analysis have shown that 21% of the investigated municipal comptrollerships in Alagoas had a good performance, whereas 30% had a regular performance, and almost half of them (49%) had a bad or nonexistent performance. Moreover, statistical tests indicated that attributes related to material and human resources affect more their performance than legal and organizational attributes do. Although determinants differ from each dimension, we may argue that agencies which have qualified professionals, who work with information systems that fit the activities' purposes, and operate under internal control policies, tend to perform better than the agencies that do not have those resources. On the other hand, socioeconomic factors as

1 Artigo recebido em 12/06/2019 e aprovado em 30/01/2020

2 Universidade Federal do Paraná

3 Universidade Federal da Bahia

4 University of Sheffield, Reino Unido

HDI, population size, and revenue amounts of municipalities did not significantly affect the performance of their comptrollerships. Thus, we may derive that the performance of municipal comptrollerships is rather a function of endogenous factors.

**Keywords:** Public Comptrollerships. Local Government Comptrollership. Internal Controls. Internal Control System.

**Resumen:** Este artículo presenta los resultados de la investigación realizada sobre el desempeño de los controladores en los municipios de Alagoas. El estudio tuvo como objetivo averiguar en qué medida se puede analizar el desempeño de los controladores municipales, qué factores están asociados con su mejor o peor desempeño, y cuánto impactan estos factores en la gestión de las entidades. Con este fin, se construyó un modelo analítico y un índice para medir el desempeño de las unidades de control interno municipales. La fuente de los datos fue la encuesta realizada por Silva (2017), utilizando un cuestionario de diagnóstico, respondido por 61 de los 102 controladores de Alagoas. Los resultados revelaron que el 21% de las unidades de control interno encuestadas tenían un rendimiento considerado muy bueno o bueno, el 30% tenían un rendimiento regular y casi la mitad de ellas (49%) tenían un rendimiento pobre o nulo. Las pruebas estadísticas indicaron que los atributos relacionados con los recursos materiales y humanos disponibles para los controladores municipales afectan su desempeño más que los atributos legales y organizacionales. Los controladores municipales que tienen servidores públicos y capacitados, que operan sistemas de información adecuados a las actividades que llevan a cabo, y que trabajan bajo los auspicios de programas gubernamentales específicos para acciones de control interno tienden a tener un mejor desempeño en el índice que aquellos que no lo hacen. tener tales atributos. Por otro lado, no se ha demostrado que los factores socioeconómicos probados (IDH, población e ingresos públicos) afecten significativamente el desempeño de los controladores municipales, lo que sugiere que su desempeño depende de factores endógenos para ellos.

**Palabras-clave:** Contralorías públicas. Contraloría municipal. Control interno. Sistema de control interno.

## Introdução

A partir da Constituição Federal de 1988, os municípios brasileiros assumiram mais responsabilidades e ganharam maior autonomia. Isso também se refletiu na exigência de implantação de controles contábeis, financeiros e orçamentários de gestão contida nos artigos 31 e 74 da Carta Magna. Com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar nº 101/2000, a instituição de controles internos de gestão nos estados e municípios foi bastante impulsionada, embora a gênese do conceito de controle interno na administração pública brasileira remonte à Lei nº 4.320/1964,<sup>5</sup> absorvido posteriormente pelas Cartas Constitucionais de 1967 e de 1988 (CAVALCANTE, PETER e MACHADO, 2013; DURIGON e DIEHL, 2013; GARCIA, 2011; GERIGK et al., 2007; REBIÉN e AMORIM, 2008; SILVA, 2017; WRIGHT, 2013).

Convém observar que a maior parte dos municípios brasileiros (4.897 municípios) possui população abaixo de 50.000 habitantes. Segundo o IBGE (2019),<sup>6</sup> os municípios de pequeno porte, ou seja, aqueles com até 50.000 habitantes, constituem cerca de 88% dos 5.570 municípios do Brasil. Naturalmente, esses pequenos municípios contam com estruturas de governo menores e não raro dispõem de recursos materiais, humanos e técnicos insuficientes, o que dificulta a implantação de unidades de controle interno em âmbito municipal. Portanto, a administração pública praticada nesses governos locais está mais vulnerável aos riscos de ineficácia na prestação dos serviços públicos e na implementação das políticas públicas que impactam diretamente o cidadão, como as ações da educação, saúde e assistência social básicas, a cargo dos governos municipais por ditame constitucional (CAVALCANTE, PETER e MACHADO, 2013; GERIGK et al., 2007; SILVA, 2017).

5 Instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

6 IBGE Estimativa de População 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2whywwe>. Acesso em 29-set-2019.

Autores como Bataglia e Farranha(2019), Bori-nelli (2006), Dowdle (2006), Dupuis (2006) e Hoggett (1996) apontam a importância das unidades especializadas de controle interno do setor público – comumente denominadas controladorias públicas – e a sua evolução, a partir do movimento para a administração pública gerencial, o New Public Management, termo cunhado por Hood (1991). Segundo Angeli (2017), a ideia era reformar a governança pública, eis que, orientada por princípios de gestão do setor privado, restariam atenuadas a rigidez e a hierarquia vertical da burocracia racional-legal weberiana, e o aparelho do Estado poderia funcionar mais eficientemente.

No Brasil, o campo de pesquisa sobre o controle interno da gestão e as controladorias públicas tem avançado na produção de estudos voltados às controladorias dos governos locais, no entendimento de que a administração municipal é aquela que mais carece de melhoria nos sistemas de governança e na prevenção de abusos de poder pelos agentes executivos (Araújo et al., 2018; Assis, Silva e Catapan, 2016; Ferreira et al., 2014; Oliveira e Bertinetti, 2013; Reis et al., 2008; Silva, 2017; Silva, Carneiro e Ramos, 2015). Contudo, ainda não dispomos de muitos modelos de análise da atuação dessas controladorias municipais. Pouco se sabe sobre as atividades que elas desempenham, a sua capacidade institucional e operacional, os recursos mobilizados para o seu funcionamento, a transparência dada aos resultados dos trabalhos realizados, o conhecimento que elas detêm acerca dos controles internos de gestão adotados pelos governos municipais, dentre os quesitos essenciais à eficácia da sua atuação.

Sob esse pano de fundo, o estudo aqui apresentado tem por objetivo propor um modelo de análise da atuação das controladorias públicas dos municípios brasileiros. Adicionalmente, pretende-se aplicar esse modelo para a análise da atuação das controladorias municipais de Alagoas, sobretudo porque 61% dos municípios desse estado são de pequeno porte. Para atingir o objetivo geral, impõe-se o cumprimento dos seguintes objetivos específicos: (a) elaborar um índice para medição da atuação das controladorias municipais (denominado ICIM), (b) apresentar os resultados da sua aplicação sobre conjunto de controladorias pesquisadas, (c) identificar quais fatores melhor explicam o desempenho das controladorias no índice.

A pesquisa norteia-se pela seguinte questão: com que medida se pode analisar a atuação das controladorias municipais? Há também outras questões que implicam a condução da investigação: quais são os fatores

associados ao desempenho das controladorias municipais? Em que medida esses fatores afetam a atuação das unidades de controle interno municipal?

A partir do diálogo com a literatura e considerando as questões de pesquisa, busca-se testar as seguintes hipóteses:

- (H1) Fatores institucionais influenciam a atuação das controladorias municipais. Assim, as unidades de controle interno cujas atividades se regem por normativos específicos e procedimentos sistematizados tendem a apresentar melhor desempenho no índice. Do mesmo modo, as UCIs vinculadas hierarquicamente à autoridade municipal máxima, bem como as que possuem carreira específica para os seus servidores devem também desempenhar melhor do que aquelas que não possuem tais atributos;
- (H2) Fatores operacionais impactam a atuação das controladorias dos municípios. Portanto, espera-se que as unidades de controle interno dotadas de recursos materiais suficientes e de recursos humanos capacitados sejam as melhores pontuadas no índice, em detrimento daquelas que não dispõem de tais recursos de operação;
- (H3) Fatores socioeconômicos também afetam a atuação das controladorias municipais, razão pela qual os municípios de grande porte e com maior Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e maiores receitas tendem a abrigar as controladorias com melhor atuação, na medida em que essas variáveis devam incidir positivamente sobre o grau de profissionalização da administração pública municipal.

Este artigo está estruturado em cinco partes, além desta introdução: a primeira parte apresenta sucintamente o referencial teórico que embasa o estudo; a segunda parte relata o percurso metodológico adotado; a terceira traz os resultados da pesquisa; e a quarta as discussões sobre esses achados. Por fim, são apresentadas algumas considerações em conclusão ao artigo.

## Controle Interno Governamental e Funções de Controladoria Pública

A organização constitucional do Estado brasileiro<sup>7</sup> estabelece que o controle da administração pública se dá por meio de um arranjo institucional “controle externo-controle interno”, cuja definição trazemos de Di Pietro (1998, p. 479): “É interno o controle que cada um dos Poderes exerce sobre seus próprios atos e agentes. É externo o controle exercido por um dos Poderes sobre o outro”.

A conceituação dessas espécies distintas de controle, segundo Garcia (2011, p. 104), remonta aos dispositivos da Lei nº 4.320/1964, que restringiu ao controle externo: “a concepção de controle subsequente aos atos de execução orçamentária e financeira, voltado para a verificação das contas dos administradores públicos e da avaliação das contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo dirigente”. E que definiu, por outro lado, que o controle interno seja: “exercido pelo Poder Executivo, de forma prévia, concomitante e subsequente, sobre a sua execução orçamentária e financeira, abrangendo as dimensões da legalidade, fidelidade e cumprimento de metas, prevendo, assim, o controle do mérito dos atos administrativos.” (GARCIA, 2011, p. 103).

Essa ampla gama de atribuições do controle, em especial dos órgãos de controle interno, resulta das profundas transformações ocorridas na organização do setor público, que, segundo Hoggett (1996), constituíram uma mudança paradigmática na direção de um modelo pós-burocrático de gestão, caracterizado pela combinação de elementos de inovação com a reafirmação de mecanismos burocráticos fundamentais: controle interno forte e novas formas de controle externo.

Assim, em contraste com a abordagem tradicional expressa por Jackson (1948), segundo a qual a atuação do controle interno restringe-se basicamente à extração de informações da contabilidade para dar suporte à tomada de decisão dos administradores, as controladorias públicas passam a lidar com todos os aspectos da gestão governamental, dentre os quais Dupuis (2006) destaca: a alocação de recursos, o alcance de resultados, e a avaliação de desempenho. Com efeito, essa mudança drástica na atuação das controladorias pú-

blicas se deu a partir do momento em que elas deixaram de apenas fornecer relatórios sobre conformidades ou não-conformidades e passaram também a auxiliar os gestores no atingimento de resultados (Potts, 1996). Para Marx (2016), o movimento de modernização e reforma do aparelho do Estado envolveu a mudança da forma de controle: de um controle de procedimentos para um controle de resultados; de controles meramente formais para mecanismos capazes de medir os resultados das políticas públicas a partir de indicadores de desempenho.

À vista desse novo enfoque, Gooch (2001) identifica quatro elementos-chave que, tomados em conjunto, demonstram a lógica da atuação ampliada das controladorias públicas: informações integradas sobre desempenho financeiro e operacional; abordagem prudente sobre o gerenciamento de riscos; sistemas de controle interno efetivos; conjunto de valores éticos coletivos. Segundo o autor, uma vez que desenvolvem procedimentos de gestão nessas quatro áreas, as controladorias contribuem para a execução de políticas públicas mais efetivas e a prestação de serviços de melhor qualidade para os cidadãos.

Nessa toada, ao propor uma estrutura conceitual básica, Borinelli (2006) elenca as seguintes funções como típicas de controladoria: função contábil; função gerencial-estratégica; função de custos; função tributária; função de proteção e controle dos ativos; função de controle interno; função de controle de riscos; função de gestão da informação; e outras funções como a tesouraria e a auditoria.

Por sua vez, Angeli (2017) observa que a literatura reconhece as controladorias públicas como instituições ou mecanismos de *accountability*,<sup>8</sup> pois considera que a verificação a posteriori da gestão, como o fazem os órgãos de auditoria governamental (*government monitoring agencies*), inclusive com a proposição de recomendações para mudança de curso nas ações de governo, constitui uma função de *accountability* pública (BOVENS, 2007; BOVENS, GOODIN e SCHILLEMANS, 2014; MULGAN, 2003, 2005; O'DONNELL, 1999; ROMZEK, 2000; SCHILLEMANS, 2008).

7 Constituição Federal: “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.” (BRASIL, 1988).

8 Optamos por manter a palavra “*accountability*” em inglês, pois entendemos que “responsabilização” ou “responsividade” (possíveis traduções para o termo, segundo o Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa) não são capazes de preservar o significado mais amplo que “*accountability*” carrega originalmente.

## Materiais e Métodos

Para responder à questão que orienta o estudo, foi construído um índice que mede a atuação das controladorias municipais: o “Índice de Atuação da Unidade de Controle Interno Municipal (ICIM)”, baseado em quatro quesitos concernentes às atividades de controle interno, conforme detalha-se no Quadro 1 adiante.

Os dados para as análises empíricas são oriundos da pesquisa em survey realizada por Silva (2017) sobre as unidades de controle interno (UCI) dos municípios de Alagoas. No estudo de Silva (2017), 61 dos

102 municípios alagoanos responderam ao Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI), aplicado aos dirigentes das UCIs municipais, cujas perguntas estão reproduzidas no Quadro 1.

Portanto, o corpus desta pesquisa constitui-se de uma amostra de 60% das UCIs dos municípios de Alagoas, relacionados no Apêndice 2, dentro da qual 85% dos municípios possui população abaixo de 50.000 habitantes.

**QUADRO 1 – DETALHAMENTO DAS VARIÁVEIS QUE COMPÕEM O ÍNDICE DE ATUAÇÃO DA UCI MUNICIPAL (ICIM)**

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO	QUESTÃO DO QDUCI
(v1) Planejamento das Atividades	As atividades realizadas pela UCI são estabelecidas em instrumento de planejamento.	A Controladoria elabora planejamento de suas atividades para atuação no âmbito municipal?
(v2) Atividades Típicas	A UCI realizou alguma atividade típica de controle interno nos últimos cinco anos (auditorias, fiscalizações, monitoramentos).	A Controladoria realizou atividades típicas de controle (auditoria operacional, auditoria de contas, auditoria de gestão, fiscalizações e acompanhamento de adoção das recomendações do órgão interno e externo pelas unidades auditadas nos últimos 5 anos?
(v3) Produção de Relatórios	A UCI produz relatórios que apresentam os resultados dos trabalhos de controle realizados.	Foram produzidos relatórios em decorrência dos trabalhos do Controle Interno?
(v4) Controles Internos do Município	A UCI detém conhecimento dos controles internos adotados pela Prefeitura Municipal.	O respondente é capaz de descrever os principais “controles internos de gestão” existentes no Município?

*Fonte: elaboração dos autores (2019), a partir de Silva (2017) com adaptações.*

Todas as variáveis que compõem o ICIM são nominais dicotômicas; isto é, refletem apenas a presença ou a ausência do atributo em questão, diferentemente do que ocorre quando se utiliza a escala de Likert para codificar as respostas aos itens do questionário de pesquisa. Por essa razão, utilizou-se o coeficiente “Guttman’s split Lambda 4” para medir a consistência interna do índice (reliability analysis). O teste retornou um coeficiente “Lambda 4” de 0,723, o que significa que é aceitável o nível de consistência interna do ICIM (BENTON, 2015).

O cálculo do Índice de Atuação da Unidade de Controle Interno Municipal (ICIM) se dá a partir da fórmula: , onde o ICIM situa-se entre 0 e 1. Dessa forma, a partir da pontuação obtida no ICIM, classifica-se o desempenho das controladorias em cinco categorias:

**QUADRO 2 – CATEGORIAS DE DESEMPENHO A PARTIR DO ICIM**

ICIM	DESEMPENHO
0	Nulo
0,25	Ruim
0,50	Regular
0,75	Bom
1	Muito Bom

*Fonte: elaboração dos autores (2019).*

As hipóteses de pesquisa H1 e H2 foram verificadas com a aplicação de testes de correlação<sup>9</sup> entre o ICIM (a variável dependente) e diversas variáveis independentes consideradas importantes no contexto em que as controladorias municipais funcionam. Essas variáveis foram agrupadas nas dimensões de análise institucional (atributos relativos à instrumentação legal e à estruturação organizacional das UCIs) e operacional

<sup>9</sup> Saliente-se que a correlação é tão somente uma medida de associação entre as variáveis analisadas e, por isso, não se pretende aqui identificar os possíveis mecanismos de causalidade do fenômeno estudado (DIGGLE e CHETWYND, 2011).

(características dos recursos humanos e materiais mobilizados para o seu funcionamento). As variáveis independentes utilizadas na pesquisa estão detalhadas no Apêndice 1.

Para a verificação da hipótese H3, testou-se a associação do ICIM (a variável dependente) com fatores

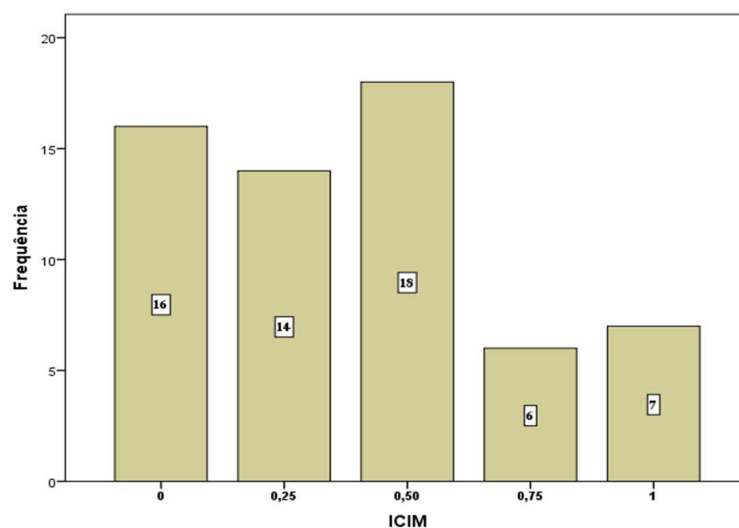
socioeconômicos dos municípios: população, receita realizada e IDH, apresentados no Apêndice 2.

As análises quantitativas contaram com o auxílio de software do tipo ‘pacote estatístico’.

Diagnóstico da Atuação das Controladorias Municipais Alagoanas

O gráfico a seguir mostra a distribuição de frequência da pontuação obtida pelas controladorias pesquisadas no Índice de Atuação da Unidade de Controle Interno Municipal (ICIM).

**FIGURA 1 – FREQUÊNCIA DA PONTUAÇÃO DAS CONTROLADORIAS ALAGOANAS PESQUISADAS NO ICIM**



Fonte: elaboração dos autores (2019).

A pontuação individualizada das 61 UCIs pesquisadas no ICIM está apresentada no Apêndice 2 e os seus resultados desagregados no Apêndice 4. Por sua vez, a Tabela 1 mostra a frequência das UCIs em cada categoria de desempenho, a partir da sua pontuação no ICIM.

**TABELA 1 – FREQUÊNCIA DO DESEMPENHO DAS CONTROLADORIAS**

ICIM	DESEMPENHO	FREQ. ICIM	FREQ. % ICIM
0	Nulo	16	26,2
0,25	Ruim	14	22,9
0,50	Regular	18	29,6
0,75	Bom	6	9,8
1	Muito Bom	7	11,5

Fonte: elaboração dos autores (2019).

Vê-se que metade das controladorias pesquisadas tiveram desempenho nulo ou ruim e que apenas 21% delas atingiram um desempenho bom ou muito bom. Os testes de correlação mostraram que a variável que mais contribui para explicar o desempenho no ICIM é a realização ou não de atividades típicas de controle, visto que gerou o maior coeficiente de Pearson, conforme mostrado na Tabela 2 a seguir.

TABELA 2 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA DAS VARIÁVEIS QUE COMPÕEM O ICIM

	PLANEJAMENTO		ATIVIDADES TÍPICAS		RELATÓRIOS		CONTROLES INTERNOS	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Não	33	54,1	41	67,2	42	68,9	32	52,5
Sim	28	45,9	20	32,8	19	31,1	29	47,5
Total	61	100,0	61	100,0	61	100,0	61	100,0
R de Pearson		**0,638		**0,747		**0,663		**0,622
Sig.		0,000		0,000		0,000		0,000

\*\* A correlação é significativa no nível de 0,01.

Fonte: elaboração dos autores (2019).

A existência ou não dos atributos pesquisados relativamente ao arcabouço legal e à estrutura organizacional das UCIs pesquisadas pode ser conferida na Tabela 3.

TABELA 3 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA DAS VARIÁVEIS INDEPENDENTES DA DIMENSÃO DE ANÁLISE INSTITUCIONAL

DIMENSÃO INSTITUCIONAL	INSTRUMENTAÇÃO LEGAL		
		N	%
	Base Legal (normativos específicos do controle interno)	50	82,0
	Manuais (procedimentos de atuação formalizados)	10	16,4
	Código de Ética dos Servidores	0	0,0
	ESTRUTURAÇÃO ORGANIZACIONAL		
		N	%
	Denominação Controladoria-Geral	38	62,3
	Vinculação Hierárquica ao Prefeito	43	70,5
	Carreira Específica do Controle Interno	6	9,8
Link para a UCIs no Website da Prefeitura	5	8,2	

Fonte: elaboração dos autores (2019).

Em nível institucional, os dados da pesquisa mostram que 82% das controladorias municipais de Alagoas responderam que foram criadas por meio de normativo específico. Entretanto, há que se ter cautela quanto a esse achado, uma vez que tais dispositivos legais não foram apresentados pelas prefeituras, embora tenham sido a elas solicitados, nem foram encontrados nos seus websites ou portais de transparência. Nesses casos, o que se verificou tão somente foi a criação no organograma municipal de uma estrutura chamada de controle interno, ou de um cargo em comissão designado de Controlador-Geral. Ademais, menos de 20% delas atuam a partir de procedimentos formalizados. Ressalte-se que nenhuma das controladorias pesquisadas possui código de ética para os servidores. Os dados indicam que 70% das UCIs alagoanas vinculam-se ao Prefeito, porém menos de 10% das Prefeituras têm link para o website da controladoria em seu portal. Também apenas 10% das controladorias pesquisadas têm carreira específica para os servidores do controle interno.

Testou-se a associação das variáveis institucionais com o ICIM e foi encontrada correlação significativa, embora de moderada a fraca<sup>10</sup>, para a existência de manuais de procedimentos, de código de ética, e de carreira específica para os servidores, conforme a leitura dos coeficientes de Pearson da Tabela 4 indica.

<sup>10</sup> Segundo Callegari-Jacques (2003), o coeficiente de correlação linear de Pearson (r) pode ser avaliado qualitativamente da seguinte forma: se  $0,00 < (r) < 0,30$ , existe correlação fraca; se  $0,30 \leq (r) < 0,60$ , existe correlação moderada; se  $0,60 \leq (r) < 0,90$ , existe correlação forte; se  $0,90 \leq (r) < 1$ , existe correlação muito forte.

**TABELA 4 – CORRELAÇÃO ENTRE O ICIM E AS VARIÁVEIS INSTITUCIONAIS**

	BASE LEGAL	MANUAIS	CÓDIGO DE ÉTICA	DENOMINAÇÃO	VINCULAÇÃO HIERÁRQUICA	CARREIRA ESPECÍFICA	LINK WEBSITE
R de Pearson	0,021	*0,399	*0,319	-0,185	-0,007	*0,272	-0,040
Sig.	0,111	0,001	0,012	0,154	0,956	0,034	0,757

\* A correlação é significativa no nível de 0,05.

Fonte: elaboração dos autores (2019).

Por outro lado, a existência ou não dos recursos materiais mobilizados para a operação das controladorias municipais de Alagoas está apresentada na Tabela 5.

**TABELA 5 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA DAS VARIÁVEIS INDEPENDENTES DA DIMENSÃO DE ANÁLISE OPERACIONAL – RECURSOS MATERIAIS**

DIMENSÃO OPERACIONAL	RECURSOS MATERIAIS	
	N	%
Local Próprio para a UCIs	34	55,7
Dotação Orçamentária para a UCIs	28	45,9
Programa de Governo para Ações do Controle Interno	7	11,5
Equipamentos Suficientes às Necessidades	25	41,0
Sistemas de Informação Adequados às Atividades	11	18,0

Fonte: elaboração dos autores (2019).

Em nível operacional, os dados apontam que pouco mais da metade das controladorias municipais alagoanas possuem local apropriado para funcionamento e que quase a metade delas conta com dotação orçamentária específica e com equipamentos suficientes para a realização de suas atividades. Apenas 11% dos municípios pesquisados possuem algum programa de governo para o “combate à corrupção” ou o “controle interno”. Menos de 20% das UCIs analisadas dispõem de sistemas de informática adequados aos trabalhos que executam.

Os testes de associação das variáveis operacionais relativas aos recursos materiais com o ICIM retornaram uma correlação significativa, ainda que moderada, para a existência de local apropriado, de programa de governo, e de sistemas de informação, conforme mostram os coeficientes de Pearson da Tabela 6.

**TABELA 6 – CORRELAÇÃO ENTRE ICIM E RECURSOS MATERIAIS**

	LOCAL	ORÇAMENTO	PROGRAMA	EQUIPAMENTOS	SISTEMAS
R de Pearson	*0,302	0,226	*0,413	0,031	*0,473
Sig.	0,018	0,079	0,001	0,813	0,000

\* A correlação é significativa no nível de 0,05.

Fonte: elaboração dos autores (2019).

A partir dos dados sobre os recursos humanos de que as controladorias municipais de Alagoas dispõem para o cumprimento de suas atribuições, delineou-se o perfil dos servidores que compõem as equipes de trabalho (Tabela 7) e dos dirigentes das UCIs, respondentes ao QDUCI (Tabela 8). As distribuições de frequência detalhadas estão apresentadas no Apêndice 3.



**TABELA 7 – PERFIL DOS SERVIDORES DAS UCIS**

	N	%
Cargo Controlador Interno	25	41,0
UCI não conta com servidores concursados	38	62,3
Compõe equipe de um ou dois servidores	57	93,4
Recebeu algum treinamento nos últimos 5 anos	43	70,5

*Fonte: elaboração dos autores (2019).*

**TABELA 8 – PERFIL DOS DIRIGENTES DAS UCIS**

	N	%
Sexo Masculino	48	78,7
Controlador-Geral ou Controlador-Interno	52	85,2
Tempo no cargo entre 1 e 5 anos	50	82,0
Nível Superior Completo	54	88,5
Não cursou Pós-Graduação	41	67,2

*Fonte: elaboração dos autores (2019).*

Os dados mostram que 62% das controladorias municipais de Alagoas não possuem nenhum servidor concursado em seus quadros e que a maioria esmagadora das equipes de trabalho conta apenas com um ou dois servidores no máximo. Por outro lado, 70% das UCIs alagoanas ofertaram pelo menos um evento de capacitação ou de treinamento para os seus servidores nos últimos cinco anos. Vê-se que os dirigentes das controladorias municipais pesquisadas são, em sua grande maioria, homens, têm nível superior completo, e estão no cargo há pelo menos um ano e não mais do que cinco anos.

Quanto à associação entre o ICIM e os recursos humanos, os testes de associação apontaram haver correlação significativa moderada do índice com a existência de servidores concursados e de servidores que receberam alguma capacitação nos últimos cinco anos, segundo os coeficientes de Pearson da Tabela 9 indicam.

**TABELA 9 – CORRELAÇÃO ENTRE ICIM E RECURSOS HUMANOS**

	QUANTITATIVO TOTAL DE SERVIDORES	EXISTÊNCIA DE SERVIDORES CONCURSADOS	CAPACITAÇÃO DE SERVIDORES
R de Pearson	0,083	**0,389	**0,401
Sig.	0,527	0,002	0,001

**\*\* A correlação é significativa no nível de 0,01.**

*Fonte: elaboração dos autores (2019).*

Por outro lado, o teste de associação aplicado não apontou correlação significativa entre o ICIM e os fatores socioeconômicos selecionados relativamente aos municípios que sediam as controladorias pesquisadas. A Tabela 10 mostra os coeficientes de correlação obtidos no teste.

TABELA 10 – CORRELAÇÃO DO ICIM COM FATORES SOCIOECONÔMICOS

		CORRELAÇÕES			
		ICIM	População	IDH	Receitas Realizadas
ICIM	Correlação de Pearson	1	0,118	-0,061	0,124
	Sig. (2 caudas)		0,364	0,642	0,341
	N	61	61	61	61
População	Correlação de Pearson	0,118	1	**0,553	**0,999
	Sig. (2 caudas)	0,364		0	0
	N	61	61	61	61
IDH	Correlação de Pearson	-0,061	**0,553	1	**0,563
	Sig. (2 caudas)	0,642	0		0
	N	61	61	61	61
Receitas Realizadas	Correlação de Pearson	0,124	**0,999	**0,563	1
	Sig. (2 caudas)	0,341	0	0	
	N	61	61	61	61

\*\* A correlação é significativa no nível de 0,01 (2 caudas).

Fonte: elaboração dos autores (2019).

## Discussão dos Achados

Conforme mostram os dados do Apêndice 2, os municípios cujas unidades de controle interno melhor pontuaram no Índice de Atuação da Unidade de Controle Interno Municipal (ICIM) são: Arapiraca, Boca da Mata, Cacimbinhas, Craíbas, Igreja Nova, Junqueiro e Penedo. Verificou-se que essas UCIs têm em comum os seguintes atributos: são Controladorias-Gerais, que respondem diretamente ao Prefeito (exceto em Boca da Mata), e cujo dirigente tem entre dois e cinco anos no cargo e possui nível superior completo. Por outro lado, não se confirmou que essas UCIs que alcançaram pontuação máxima no ICIM tenham sido criadas por normativo específico, conforme requer a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 31, fato que inspira cautela na consideração das respostas a esse quesito.

Observou-se também que apenas duas das UCIs mais bem pontuadas no ICIM responderam que não contam com servidores concursados, porém todas elas informaram que ofertaram algum treinamento aos seus servidores nos últimos cinco anos. Nesse mister, uma característica que salta aos olhos é que essas controladorias praticamente não contam com uma equipe de trabalho. A controladoria de Arapiraca possui cinco servidores, porém as demais têm no máximo dois servidores em seus quadros. Essa escassez de pessoal é também

encontrada nas demais UCIs que compõem a amostra analisada, cuja média de servidores é de apenas 1,82.

Interessa notar que, em que pese as UCIs mais atuantes adotem a nomenclatura de ‘Controladoria-Geral’, não foi identificada correlação significativa entre o ICIM e a denominação das UCIs. Esse achado remete ao entendimento de Mulgan (2003), para quem os órgãos de controle interno e auditoria governamental via de regra adotam nomenclaturas diversas sem que isso os diferencie quanto às atribuições que exercem.

De outro lado, os exames não revelaram outras características comuns às controladorias melhores avaliadas no ICIM, o que dificulta a projeção de um perfil típico de UCI atuante com base na amostra de UCIs pesquisadas.

A média do ICIM nas UCIs pesquisadas foi de 0,39, o que representa um desempenho médio de atuação próximo do regular apenas. Com efeito, metade das controladorias analisadas tiveram desempenho considerado nulo ou ruim, em virtude de sua pontuação no ICIM. Considerando esse achado, e tendo em vista que a questão “realização ou não de atividades típicas de controle” resultou a variável que mais contribuiu para explicar o desempenho no ICIM, pode-se deduzir que, em geral, as controladorias alagoanas não desempenham as funções típicas elencadas na literatura consoante o auxílio aos gestores na alocação de recursos, no atingimento de resultados, na avaliação de desempenho, no gerenciamento de riscos, na promoção da

integridade, na recomendação de melhorias de gestão, além do mero controle dos atos administrativos (BORINELLI, 2006; DOWDLE, 2006; DUPUIS, 2006; GARCIA, 2011; GOOCH, 2001; HOGGETT, 1996; POTTS, 1996).

Ademais, atributos institucionais e operacionais importantes foram tão somente encontrados em menos de um quinto das UCIs pesquisadas: manuais de procedimentos de trabalho (16,4%), código de ética (0%), servidores organizados em carreira específica (9,8%), programas de governo para o “combate à corrupção” ou o “controle interno” (11,5%), sistemas de informática adequados às atividades que realizam (18%).

Por todas essas razões, evita-se aqui afirmar que as controladorias alagoanas funcionam como órgãos de auditoria governamental nos moldes das government monitoring agencies a que diversos autores do campo se referem em seus trabalhos sobre accountability pública (BOVENS, 2007; BOVENS, GOODIN e SCHILLEMANS, 2014; MULGAN, 2003, 2005; O’DONNELL, 1999; ROMZEK, 2000; SCHILLEMANS, 2008).

Esperava-se um desempenho alto no ICIM para a controladoria de Maceió, por pertencer à administração municipal da capital do estado, o que, todavia, não ocorreu. A Secretaria Municipal de Controle Interno de Maceió obteve 0,50 no ICIM, acima da média das UCIs pesquisadas, que foi de 0,39, todavia essa pontuação meramente coincidiu com a mediana das UCIs analisadas no ICIM (0,50). Já Arapiraca, que é o segundo maior município alagoano em população, tem a sua controladoria posicionada entre as melhores no ranking do ICIM (vide dados do Apêndice 2). No entanto, esse achado não revelou um padrão, haja vista que os testes aplicados não indicaram haver correlação significativa entre o ICIM e o tamanho da população do município.

De igual modo, não foi identificada associação significativa entre o ICIM e os demais fatores socioeconômicos relativos aos municípios que sediam as controladorias pesquisadas (IDH e receita municipal realizada). A Tabela 10, anterior, mostra os coeficientes de correlação obtidos no teste de associação. Dessa forma,

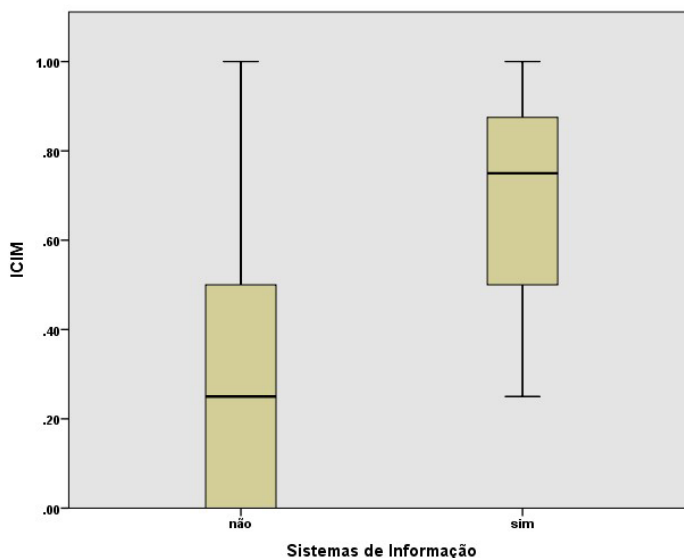
ao contrário do que se esperava, os aspectos socioeconômicos não explicaram as variações do ICIM, razão pela qual não há suporte para a hipótese H3 a partir dos dados analisados.

Quanto à capacidade dos atributos das UCIs pesquisadas agrupados na dimensão de análise institucional explicarem as variações do ICIM, os testes apontaram haver correlação significativa para alguns deles, o que fornece suporte apenas parcial à hipótese H1. A existência de manuais de procedimentos de trabalho e de código de ética, na subdimensão legal, e de carreira específica para os servidores, na dimensão organizacional, obtiveram correlação positiva, ainda que de moderada a baixa (vide Tabela 4). No entanto, não foi identificada associação importante entre a atuação das UCIs e a sua vinculação hierárquica, ou relativamente à controladoria ter sido criada por meio de normativo específico, ou ainda quanto à existência de link para o website da UCI no portal da prefeitura.

Relativamente aos atributos da dimensão operacional, os testes aplicados identificaram, na subdimensão dos recursos materiais, correlação significativa, positiva e moderada, do ICIM com a existência de local de funcionamento apropriado para as UCIs, de programa de governo específico para as ações do controle interno e de sistemas de informação adequados às atividades realizadas (vide Tabela 6). Na subdimensão dos recursos humanos, foi identificada correlação significativa, também positiva e moderada, entre o ICIM e a existência de servidores concursados e de capacitação oferecida aos servidores (vide Tabela 9). Diante disso, os dados analisados oferecem suporte parcial à hipótese H2, haja vista que as demais variáveis (existência de dotação orçamentária própria e de equipamentos suficientes) não apresentaram associação relevante com ICIM.

De outro modo, tomou-se a variável que apresentou o maior coeficiente de correlação com o ICIM (Sistemas de Informação, cujo  $R = 0,473$ ) e verificou-se a seguinte relação de dependência, conforme mostra a Figura 2:

FIGURA 2 – RELAÇÃO ENTRE ICIM E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO



Fonte: elaboração dos autores (2019).

A partir do boxplot dessa relação de dependência, conquanto moderada, percebe-se a seguinte variação na relação entre a atuação das controladorias pesquisadas e a existência ou não de sistemas de informação considerados adequados às atividades de controle que elas realizam: a) 100% das UCIs posicionadas no limite inferior (ICIM = 0,00) não possuíam sistemas de informação adequados; b) 7% das UCIs do primeiro quartil (ICIM = 0,25) possuíam sistemas de informação adequados; c) 17% das UCIs da mediana (ICIM = 0,50) possuíam sistemas de informação adequados; d) 67% das UCIs do terceiro quartil (ICIM = 0,75) possuíam sistemas de informação adequados; e) 43% das UCIs do limite superior (ICIM = 1,00) possuíam sistemas de informação adequados.

## Considerações Finais

Este artigo apresentou os resultados da pesquisa realizada sobre a atuação das controladorias dos municípios de Alagoas, analisada a partir do modelo proposto, e medida por meio do “Índice de Atuação das Unidades de Controle Interno Municipal (ICIM)”. O estudo objetivou também identificar os fatores associados ao desempenho das controladorias municipais e o quanto esses fatores impactam a sua atuação.

A amostra de unidades de controle interno pesquisadas compôs-se das 61 controladorias respondentes ao Questionário de Diagnóstico da Unidade de

Controle Interno (QDUCI) aplicado na pesquisa em survey realizada por Silva (2017). Dentre elas, apenas sete alcançaram a pontuação máxima no ICIM, as quais, junto com outras seis controladorias, tiveram desempenho no índice considerado ‘alto’. Dezoito controladorias apresentaram desempenho ‘regular’ no ICIM e quatorze desempenho ‘baixo’. Dezesesseis controladorias não pontuaram no índice. Em resumo, pode-se dizer que apenas 21% das unidades de controle interno (UCIs) pesquisadas tiveram atuação considerada muito boa ou boa; 30% tiveram atuação considerada regular; e quase a metade delas (49%) tiveram atuação considerada ruim ou nula.

Observe-se que 40% dos municípios alagoanos não responderam ao QDUCI (41 de 102 municípios) e, portanto, não integraram a amostra analisada. É plausível que nesses municípios a unidade de controle interno tenha atuação deficiente e, por isso, optou por não participar da pesquisa. Também é plausível que nesses municípios simplesmente não haja unidade de controle interno instituída.

Os testes de correlação realizados demonstraram que a existência de ‘sistemas de informação considerados adequados às atividades de controle’ é a variável que mais contribuiu para explicar o desempenho das controladorias pesquisadas no ICIM. Em seguida, contribuiu para o desempenho no índice a existência de ‘programa de governo para as ações do controle interno’. Ambas as variáveis pertencem à dimensão

de análise operacional, na subdimensão dos recursos materiais, e apresentaram correlação moderada com o desempenho geral das controladorias no ICIM. Por sua vez, na subdimensão dos recursos humanos, verificou-se que a existência de ‘servidores concursados’ e ‘capacitados’ são os fatores que impactaram, também moderadamente, o desempenho das UCIs analisadas no ICIM. Apesar de três dos oito atributos testados na dimensão operacional não apresentarem associação significativa com o índice, entende-se que os resultados, se tomados em conjunto, sugerem que os fatores operacionais afetam positivamente, ainda que de maneira moderada, a atuação das controladorias municipais pesquisadas e, portanto, dão suporte parcial à hipótese H2.

Os dados da pesquisa revelaram que em geral os fatores institucionais estão menos associados ao desempenho das controladorias alagoanas no ICIM quando comparados aos fatores de natureza operacional. Conquanto a associação da atuação das controladorias pesquisadas com fatores institucionais como a existência de ‘carreira específica’, de ‘manuais de procedimentos de trabalho’, e de ‘código de ética’ seja fraca ou moderada, ela existe e é positiva, e isso indica que há condicionantes legais e organizacionais para a atuação das UCIs municipais. Entretanto, esses resultados dão suporte apenas parcial à hipótese H1, uma vez que não se encontrou associação estatisticamente significativa do ICIM com as demais variáveis institucionais.

Por outro lado, os testes de correlação não confirmaram a expectativa da existência de um alto grau de associação entre fatores socioeconômicos dos municípios e a atuação de suas controladorias. Esperava-se que municípios com maior população, maiores montantes de receita pública, e IDH maiores tivessem as controladorias mais atuantes, em função de seu porte e da complexidade da máquina pública local. Entretanto, restaram ausentes elementos que suportem essa hipótese (H3) a partir dos testes aplicados. De fato, os três fatores socioeconômicos testados são correlacionados entre si. Em particular, confirmou-se a correlação perfeita entre a receita municipal e o tamanho da

população. Contudo, esses fatores não incidiram positivamente sobre o grau de atuação das controladorias municipais pesquisadas.

A partir desse cenário, percebem-se duas implicações gerais: a) uma tendência à “equalização” dos padrões de atuação das unidades de controle interno municipal em oposição a uma mera “reprodução” das diferenças socioeconômicas dos municípios em que se encontram; e, b) a atuação das unidades de controle interno municipal não parece ser função “automática” de fenômenos exógenos, refratária à mediação de outros fatores de natureza política ou mesmo fatores endógenos às próprias controladorias e ao seu corpo funcional.

Saliente-se que esta pesquisa abrangeu exclusivamente municípios de um único estado brasileiro. Outra limitação do estudo relaciona-se ao percentual de não respondentes à survey (40%). Em face dessas limitações, entende-se que as conclusões desta pesquisa não devem ser extrapoladas para outras populações.

Trabalhos futuros podem aprimorar o modelo analítico aqui proposto. Novas análises podem estender a pesquisa a controladorias municipais de outros estados selecionadas mediante amostras ampliadas e estratificadas pelo porte dos municípios em que se inserem. Ademais, análises comparadas de controladorias municipais oriundas das cinco regiões do país podem revelar resultados importantes para o estudo dos órgãos de controle interno da gestão pública brasileira, dada a diversidade de contextos institucionais, operacionais e socioeconômicos.

Além disso, outro desdobramento importante seria o estudo das estruturas de controladoria por meio de análises qualitativas, uma vez que tais pesquisas podem revelar se unidades de controle interno que apresentam bom desempenho no ICIM de fato promovem controles internos mais efetivos para a gestão municipal.

## Referências

- ANGELI, A. E. Accountability e Internet numa Perspectiva Comparada: a atuação digital das controladorias públicas na América Latina. Dissertação (Mestrado em Ciência Política. Universidade Federal do Paraná, 2017. Disponível em: <<http://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/47942>>. Acesso em 6 set.2018.
- ARAÚJO, J. C. O.; DA SILVA, K. M. D. S.; LIMA, F. G. V.; DOS SANTOS SILVA, A. Controladoria na gestão pública: um estudo na unidade de controle interno (UCI) do município de Castanhal sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). *Brazilian Journal of Development*, v. 4, n. 7, p. 3755-3772, 2018. Disponível em: <http://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/397>. Acesso em 18 set. 2018.
- ASSIS, L. DE; SILVA, C. L. DA; CATAPAN, A. As Funções da Controladoria e sua Aplicabilidade na Administração Pública: uma análise da gestão dos órgãos de controle. *Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)*, v. 14, n. 3, p. 26–43, 2016. Disponível em: <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/4055>. Acesso em 10 set. 2018.
- BENTON, T. An Empirical Assessment of Guttman's Lambda 4 Reliability Coefficient. In: R., M. et al. (Org.). *Quantitative Psychology Research - Springer Proceedings in Mathematics and Statistics*. Springer, Cham, 2015. v. 89. p. 301–310. Disponível em: <[http://link.springer.com/10.1007/978-3-319-07503-7\\_19](http://link.springer.com/10.1007/978-3-319-07503-7_19)>. Acesso em 22 out. 2018.
- BATAGLIA, M. B.; FARRANHA, A. C. Governança e Administração Pública: o uso de tecnologias para a prevenção da corrupção e promoção da transparência. *Revista da CGU*, v. 11, n. 18, p. 1076-1097, 2019. Disponível em: [https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista\\_da\\_CGU/article/view/65](https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/article/view/65). Acesso em 09 mar. 2020.
- BORINELLI, M. L. Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2013. 341-f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/en.php>>. Acesso em: 21 set. 2018.
- BOVENS, M. *Public Accountability*. Oxford: Oxford University Press, 2007.
- BOVENS, M.; GOODIN, R. E.; SCHILLEMANS, T. *Public Accountability*. In: BOVENS, M.; SCHILLEMANS, T.; GOODIN, R. E. (Org.). *The Oxford Handbook of Public Accountability*. Oxford: Oxford University Press, 2014.
- CALLEGARI-JACQUES, S. M. *Biostatistics: principles and applications*. Porto Alegre: Artemed, 2003.
- CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. Organização dos Órgãos de Controle Interno Municipal no Estado do Ceará: estudo na região metropolitana de Fortaleza. *ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 4, n. 1, p. 24–43, 2013. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3>. Acesso em 12 set. 2018.
- DI PIETRO, M. S. Z. *Direito Administrativo*. São Paulo: Editora Atlas, 1998.
- DIGGLE, P. J.; CHETWYND, A.G. *Statistics and Scientific Method: An Introduction for Students and Researchers*. New York: Oxford University Press, 2011.
- DOWDLE, M. W. *Public Accountability: Conceptual, Historical, and Epistemic Mappings*. In: DOWDLE, M. W. (Ed.). *Public Accountability: Designs, Dilemmas and Experiences*. New York: Cambridge University Press, 2006.
- DUPUIS, J. *Modern Comptrollership and The Management Accountability Framework*. April, 2006. Disponível em: [http://epe.lac-bac.gc.ca/100/200/301/library\\_parliament/background/2006/modern\\_comptrollership-e/PRB0623-e.pdf](http://epe.lac-bac.gc.ca/100/200/301/library_parliament/background/2006/modern_comptrollership-e/PRB0623-e.pdf). Acesso em 14 out. 2018.
- DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no Setor Público: uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - Período de 2001 a 2011. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 24,

- n. 2, p. 91–109, 2013. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1611>. Acesso em 18 set. 2018.
- FERREIRA, C. D.; DA SILVA, E. K.; DA SILVA, G. C.; MIRANDA, L. C. Accountability da Gestão Pública Municipal na Região Sudeste e a Adequação à Lei Complementar 131/2009. Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, v. 11, 2014. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos142014/497.pdf>. Acesso em 10 set. 2018.
- GARCIA, L. M. Análise do Controle Interno do Poder Executivo Federal Brasileiro sob a Perspectiva de Pierre Bourdieu: história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes. 2011. 240 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUOS-8UDGG5>>. Acesso em: 22 set. 2018.
- GERIGK, W.; TARIFA, M. R.; DE ALMEIDA, L. B.; ESPEJO, M. M. S. B. Controladoria Pública Municipal na Perspectiva dos Profissionais do Controle Externo. ABCustos, v. 2, n. 3, p. 1–23, 2007. Disponível em: <[http://www.unisinos.br/abcustos/\\_pdf/ABC-2007-01.pdf](http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/ABC-2007-01.pdf)>. Acesso em 12 set. 2018.
- GOOCH, B. Assessing modern comptrollership management practices in departments and agencies. Optimum, The Journal of Public Sector Management, v. 30, n. 3/4, p. 86–93, 2001. Disponível em: <http://www.optimumonline.ca/pdf/30-3/comptrollership.pdf>. Acesso em 10 set. 2018.
- HOGGETT, P. New Modes of Control in the Public Service. Public Administration, v. 74, n. 1, p. 9–32, 1996. Disponível em: <<http://doi.wiley.com/10.1111/j.1467-9299.1996.tb00855.x>>. Acesso em 10 set. 2018.
- HOOD, C. A Public Management for All Seasons? Public Administration, v. 69, n. 1, p. 3–19, 1991. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>. Acesso em 12 set. 2018.
- JACKSON, J. H. The Comptroller: His Functions and Organization. Cambridge: Harvard University Press, 1948.
- MARX, C. A. Combate à Corrupção e Aprimoramento da Gestão: a Dualidade do Controle Interno no Brasil. Revista da CGU, v. 8, n. 12, p. 353–371, 2016. Disponível em: [https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista\\_da\\_CGU/article/view/15](https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/article/view/15). Acesso em 09 mar. 2020.
- MULGAN, R. Accountability in a Contemporary Public Sector. Canberra: The Australian National University, 2005.
- MULGAN, R. Holding Power to Account. London: Palgrave Macmillan UK, 2003.
- O'DONNELL, G. Horizontal Accountability in New Democracies. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (Org.). The Self-Restraining State - Power and Accountability in New Democracies. Boulder: Lynne Rienner Publishers, Inc., 1999.
- OLIVEIRA, L. J.; BERTINETTI, M. C. V. T. Importância da Controladoria no Âmbito da Gestão Pública Municipal. Nativa-Revista de Ciências Sociais do Norte de Mato Grosso, v. 1, n. 1, p. 1–13, 2013. Disponível em: <http://periodicoscientificos.ufmt.br/ojs/index.php/nativa/issue/view/146>. Acesso em 20 out. 2018.
- POTTS, J. C. Modern comptrollership: a new era of public service reform. Optimum, The Journal of Public Sector Management, v. 28, n. 2, p. 44–48, 1996. Disponível em: <http://www.optimumonline.ca/pdf/28-2/comptrollership.pdf>. Acesso em 12 out. 2018.
- REIS, L. G.; TARIFA, M. R.; GRAVENA, J.; GERIGK, W. O processo de implementação da Controladoria Municipal: estudo de caso em dois municípios paraenses. Curitiba: 2008. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1239>. Acesso em 12 set. 2018.
- ROMZEK, B. S. Dynamics of Public Sector Accountability in an Era of Reform. International Review of Administrative Sciences, v. 66, n. 1, p. 21–44, mar. 2000. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0020852300661004>. Acesso em 14 out. 2018.

SCHILLEMANS, T. Accountability in the shadow of hierarchy: The horizontal accountability of agencies. *Public Organization Review*, v. 8, n. 2, p. 175–194, 2008. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11115-008-0053-8>. Acesso em 14 out. 2018.

SILVA, J. W. G. Avaliação dos Sistemas de Controle Interno nos Municípios do Estado de Alagoas: aplicação da metodologia do COSO 2013. 2017. 229 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/28742>>. Acesso em: 2 set.2018.

SILVA, N. R.; CARNEIRO, A. F.; RAMOS, E. G. Controladoria no Setor Público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v. 3, n. 2, p. 73–87, 2015. Disponível em: <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/20656/13780>. Acesso em 8 set. 2018.

WRIGHT, G. A. As Funções da Controladoria no Setor Público: a percepção de quem faz a Controladoria-Geral da União. 2013, São Paulo: 2013. Disponível em: <[https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos132013/an\\_resumo.asp](https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos132013/an_resumo.asp)>. Acesso em 5 out. 2018.

## Apêndices

### APÊNDICE 1 – DETALHAMENTO DAS VARIÁVEIS INDEPENDENTES POR DIMENSÃO DE ANÁLISE

DIMENSÃO INSTITUCIONAL			
SUBDIMENSÃO	VARIÁVEL	DESCRIÇÃO	QUESTÃO DO QDUCI
INSTRUMENTAÇÃO LEGAL	Base Legal	Existência de normativos específicos do controle interno municipal (variável dicotômica nominal: sim/não).	Existe uma base legal e/ou regulamentar que trate do Controle Interno no âmbito do município, como a Lei de criação do Órgão Controle Interno, que estabeleça as atividades a serem desenvolvidas, etc.?
	Manuais	Existência de procedimentos manualizados de funcionamento da UCI e de atuação dos seus servidores (variável dicotômica nominal: sim/não).	Existem manuais que disciplinem o funcionamento e a atuação dos servidores do controle interno?
	Código de Ética	Existência de código de ética para os servidores (variável dicotômica nominal: sim/não).	Existe código de ética?
ESTRUTURAÇÃO ORGANIZACIONAL	Vinculação	Vinculação da UCI ao dirigente máximo municipal (variável dicotômica nominal: sim/não).	Na estrutura organizacional do município, o Órgão de Controle Interno está vinculado ao dirigente máximo (prefeito)?
	Denominação	Denominação da UCI (variável dicotômica nominal: Controladoria-Geral, ou Controle Interno, ou Setor ou Unidade de Controle Interno, ou Coordenação ou Coordenadoria de Controle Interno, ou Secretaria Municipal de Controle Interno).	Qual a denominação do Órgão de Controle Interno?
	Carreira Específica	Existência de carreira específica para os servidores da UCI (variável dicotômica nominal: sim/não).	Existe um plano de cargos e salários (carreira específica) para o Órgão de Controle Interno?
	Link Website	Existe link específico para acesso ao website da UCI no website da prefeitura (variável dicotômica nominal: sim/não).	A Controladoria possui link para espaço específico no sítio da prefeitura na internet?



	Denominação Cargo Titular	Denominação do dirigente máximo da UCI (variável politômica nominal: Controlador-Geral do Município, ou Controlador-Interno Municipal, ou Secretário Municipal de Controle Interno, ou Outro).	Denominação do titular da UCI
	Tempo Cargo Titular	Tempo que o dirigente máximo da UCI ocupa o cargo (variável politômica ordinal: até um ano, ou de um a cinco anos, ou de seis a dez anos, ou mais de dez anos).	Tempo de exercício do titular da UCI no cargo
	Escolaridade Titular	Nível de escolaridade do dirigente máximo da UCI (variável politômica ordinal: Ensino Médio, ou Superior Incompleto, ou Superior Completo).	Nível de escolaridade do titular da UCI
	Graduação Titular	Área de conhecimento que o dirigente máximo da UCI cursou na graduação (variável politômica nominal: Administração, ou Ciências Contábeis, ou Direito, Outro).	Curso de graduação do titular da UCI
	Pós-Graduação Titular	O dirigente máximo da UCI cursou alguma pós-graduação (variável dicotômica nominal: sim/não).	O titular da UCI possui alguma Pós-Graduação?
DIMENSÃO OPERACIONAL			
SUBDIMENSÃO	VARIÁVEL	DESCRIÇÃO	QUESTÃO DO QDUCI
RECURSOS MATERIAIS	Local Próprio	Existência de sede apropriada, onde são realizadas as atividades da UCI (variável dicotômica nominal: sim/não).	O Controle Interno dispõe de local próprio para funcionamento?
	Dotação Orçamentária	Existência de dotação específica para custear as atividades da UCI no orçamento municipal (variável dicotômica nominal: sim/não).	O Controle Interno possui dotação orçamentária específica para o seu funcionamento na LOA 2015 e 2016?
	Programa de Governo	Existência de programa de governo específico no orçamento municipal para as ações do controle interno (variável dicotômica nominal: sim/não).	O Município possui um programa de governo que trate do “combate à corrupção” e do “controle interno” no PPA, LDO e LOA?
	Equipamentos	Existência de equipamentos suficientes para a realização das atividades de controle interno (variável dicotômica nominal: sim/não).	O Órgão de Controle Interno possui equipamentos que possibilitem o desempenho das atividades, como veículos, máquinas fotográficas, notebooks, e outros?
	Sistemas	Existência de sistemas de informática adequados à realização das atividades de controle interno (variável dicotômica nominal: sim/não).	O Órgão de Controle Interno dispõe de sistemas de informática para realizar as atividades de controle interno e fazer os monitoramentos necessários das atividades da área meio e área finalística da administração pública municipal?
RECURSOS HUMANOS	Número Total de Servidores	Quantitativo total de servidores que trabalham na UCI (variável quantitativa discreta).	Quantos servidores trabalham na Controladoria Municipal?
	Número de Servidores Concursados	Quantitativo de servidores concursados que trabalham na UCI (variável quantitativa discreta).	Quantos servidores que trabalham na Controladoria Municipal são concursados?
	Número de Servidores Comissionados	Quantitativo de servidores comissionados que trabalham na UCI (variável quantitativa discreta).	Quantos servidores que trabalham na Controladoria Municipal são comissionados?
	Denominação do Cargo	Cargo efetivo ocupado pelos servidores que trabalham na UCI (variável politômica nominal: Analista, ou Analista de Controle, ou Analista de Finanças e Controle, ou Auditor Interno, ou Controlador Interno, ou Coordenador de Controle Interno, ou Outro).	Qual a denominação dos cargos na Controladoria Municipal?
	Número de Treinamentos	Quantitativo de capacitações e treinamentos proporcionados aos servidores da UCI nos últimos cinco anos (variável politômica ordinal: nenhum, ou de um a cinco, ou de seis a dez, ou mais de dez).	Quantas capacitações e treinamentos para os servidores desempenharem as suas atividades de controle interno foram proporcionados nos últimos 5 anos?

Fonte: elaboração dos autores (2019), a partir de Silva (2017) com adaptações.

## APÊNDICE 2 – PONTUAÇÃO DAS UCIS PESQUISADAS NO ICIM

MUNICÍPIO	POPULAÇÃO	IDH	RECEITAS REALIZADAS (*1.000)	DENOMINAÇÃO	ICIM
Boca da Mata	27.168	0,604	67.279,00	Controladoria-Geral	1,00
Cacimbinhas	10.730	0,531	31.968,00	Controladoria-Geral	1,00
Craíbas	24.129	0,525	57.050,00	Controladoria-Geral	1,00
Igreja Nova	24.408	0,568	65.356,00	Controladoria-Geral	1,00
Penedo	63.516	0,630	164.478,00	Controladoria-Geral	1,00
Arapiraca	230.417	0,649	589.893,00	Controladoria-Geral	1,00
Junqueiro	24.731	0,575	59.250,00	Controladoria-Geral	1,00
Ibateguara	15.606	0,518	37.188,00	Controladoria-Geral	0,75
Pariconha	10.527	0,548	28.865,00	Controladoria-Geral	0,75
Senador Rui Palmeira	13.818	0,518	39.111,00	Controladoria-Geral	0,75
Atalaia	47.000	0,561	110.965,00	Controladoria-Geral	0,75
Santana do Ipanema	47.486	0,591	132.391,00	Setor ou Unidade de Controle Interno	0,75
Jacuípe	7.036	0,548	34.013,00	Setor ou Unidade de Controle Interno	0,75
Belo Monte	6.696	0,517	22.674,00	Controladoria-Geral	0,50
Flexeiras	12.773	0,527	35.950,00	Controle Interno	0,50
São José da Laje	23.855	0,573	59.519,00	Setor ou Unidade de Controle Interno	0,50
Inhapi	18.378	0,484	45.353,00	Controladoria-Geral	0,50
Maceió	1.012.382	0,721	2.341.739,00	Secretaria Municipal de Controle Interno	0,50
Oliveira	11.591	0,493	34.380,00	Secretaria Municipal de Controle Interno	0,50
Branquinha	10.529	0,513	32.873,00	Controladoria-Geral	0,50
Campo Alegre	56.579	0,570	165.167,00	Controladoria-Geral	0,50
Delmiro Gouveia	51.763	0,612	101.821,00	Controladoria-Geral	0,50
Igaci	25.649	0,564	62.795,00	Controladoria-Geral	0,50
Mar Vermelho	3.534	0,577	17.735,00	Controle Interno	0,50
Teotônio Vilela	43.960	0,564	93.550,00	Controle Interno	0,50
Dois Riachos	11.054	0,532	31.647,00	Controle Interno	0,50
Jundiá	4.175	0,562	19.608,00	Controladoria-Geral	0,50
Messias	17.676	0,568	55.092,00	Controle Interno	0,50
Palmeira dos Índios	73.096	0,638	188.135,00	Controladoria-Geral	0,50
Piaçabuçu	17.805	0,572	40.319,00	Controladoria-Geral	0,50
São Miguel dos Campos	60.775	0,623	177.416,00	Controladoria-Geral	0,50
Capela	17.124	0,573	49.802,00	Controladoria-Geral	0,25
Estrela de Alagoas	18.153	0,534	56.329,00	Setor ou Unidade de Controle Interno	0,25
Joaquim Gomes	23.903	0,531	67.069,00	Controle Interno	0,25
Murici	28.137	0,527	69.784,00	Controle Interno	0,25
Poço das Trincheiras	14.354	0,526	40.199,00	Controladoria-Geral	0,25
Chã Preta	7.319	0,575	28.168,00	Controladoria-Geral	0,25
São José da Tapera	32.111	0,527	73.028,00	Controle Interno	0,25
Campestre	6.918	0,559	19.684,00	Controladoria-Geral	0,25
Limoeiro de Anadia	28.495	0,580	60.047,00	Controladoria-Geral	0,25

MUNICÍPIO	POPULAÇÃO	IDH	RECEITAS REALIZADAS (*1.000)	DENOMINAÇÃO	ICIM
Maragogi	32.369	0,574	84.644,00	Controladoria-Geral	0,25
Marechal Deodoro	51.364	0,642	210.913,00	Controladoria-Geral	0,25
Mínador do Negrão	5.337	0,563	34.953,00	Controle Interno	0,25
Pão de Açúcar	24.446	0,593	66.847,00	Coordenação ou Coordenadoria de Controle Interno	0,25
Pindoba	2.911	0,574	15.366,00	Controladoria-Geral	0,25
Olho d'Água das Flores	21.437	0,565	56.593,00	Secretaria Municipal de Controle Interno	0,00
Satuba	13.716	0,660	34.842,00	Controle Interno	0,00
Maribondo	13.337	0,597	34.915,00	Coordenação ou Coordenadoria de Controle Interno	0,00
Paulo Jacinto	7.568	0,589	23.127,00	Controladoria-Geral	0,00
Tanque d'Arca	6.187	0,555	31.782,00	Controladoria-Geral	0,00
Água Branca	20.162	0,549	48.527,00	Controladoria-Geral	0,00
Batalha	18.455	0,594	45.920,00	Secretaria Municipal de Controle Interno	0,00
Belém	4.406	0,593	20.693,00	Controladoria-Geral	0,00
Coité do Nóia	10.744	0,533	29.952,00	Controle Interno	0,00
Matriz de Camaragibe	24.649	0,584	58.848,00	Controladoria-Geral	0,00
Monteirópolis	7.153	0,539	21.756,00	Controle Interno	0,00
Paripueira	13.016	0,605	36.995,00	Controle Interno	0,00
Porto de Pedras	7.873	0,541	25.185,00	Controladoria-Geral	0,00
Quebrangulo	11.342	0,559	39.815,00	Controladoria-Geral	0,00
Rio Largo	74.838	0,643	147.949,00	Controladoria-Geral	0,00
Viçosa	25.773	0,586	67.984,00	Controladoria-Geral	0,00

*Fonte: elaboração dos autores (2019).*

*IDH 2010, IBGE, disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/panorama>*

*Estimativa de População 2018, IBGE, disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/panorama>*

*Receitas Realizadas 2017 (x 1.000), IBGE, disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/panorama>*

**APÊNDICE 3 – TABELAS DE FREQUÊNCIA****QUANTO À DENOMINAÇÃO DO CARGO DOS SERVIDORES DAS UCIS:**

	N	%
Controlador Interno	25	41,0
Outro	15	24,5
Analista	7	11,5
Analista de Finanças e Controle	4	6,6
Auditor Interno	4	6,6
Analista de Controle	3	4,9
Coordenador de Controle Interno	3	4,9
Total	61	100,0

*Fonte: elaboração dos autores (2019).*

**QUANTO AOS TREINAMENTOS CONCEDIDOS AOS SERVIDORES DAS UCIS NOS ÚLTIMOS 5 ANOS:**

	N	%
Nenhum	18	29,5
De um a cinco	36	59,0
De seis a dez	7	11,5
Mais de dez	0	0,0
Total	61	100,0

*Fonte: elaboração dos autores (2019).*

**QUANTO À DENOMINAÇÃO DO CARGO DO TITULAR DAS UCIS:**

	N	%
Controlador-Interno Municipal	29	47,6
Controlador-Geral do Município	23	37,7
Outro	6	9,8
Secretário Municipal de Controle Interno	3	4,9
Total	61	100,0

*Fonte: elaboração dos autores (2019).*

## APÊNDICE 4 – RESULTADOS DESAGREGADOS DO ICIM

MUNICÍPIO	(V1) PLANEJAMENTO DAS ATIVIDADES	(V2) ATIVIDADES TÍPICAS	(V3) PRODUÇÃO DE RELATÓRIOS	(V4) CONTROLES INTERNOS DO MUNICÍPIO	ICIM
Água Branca	0	0	0	0	0,00
Arapiraca	1	1	1	1	1,00
Atalaia	1	1	1	0	0,75
Batalha	0	0	0	0	0,00
Belém	0	0	0	0	0,00
Belo Monte	0	1	0	1	0,50
Boca da Mata	1	1	1	1	1,00
Branquinha	1	0	0	1	0,50
Cacimbinhas	1	1	1	1	1,00
Campestre	0	0	0	1	0,25
Campo Alegre	1	0	0	1	0,50
Capela	0	0	0	1	0,25
Chã Preta	0	0	0	1	0,25
Coité do Nóia	0	0	0	0	0,00
Craíbas	1	1	1	1	1,00
Delmiro Gouveia	1	0	0	1	0,50
Dois Riachos	0	1	1	0	0,50
Estrela de Alagoas	0	0	1	0	0,25
Flexeiras	1	0	0	1	0,50
Ibateguara	1	1	0	1	0,75
Igaci	1	0	0	1	0,50
Igreja Nova	1	1	1	1	1,00
Inhapi	1	0	0	1	0,50
Jacuípe	1	0	1	1	0,75
Joaquim Gomes	0	0	0	1	0,25
Jundiá	0	1	1	0	0,50
Junqueiro	1	1	1	1	1,00
Limoeiro de Anadia	1	0	0	0	0,25
Maceió	0	1	1	0	0,50
Mar Vermelho	0	1	1	0	0,50
Maragogi	1	0	0	0	0,25
Marechal Deodoro	1	0	0	0	0,25
Maribondo	0	0	0	0	0,00
Matriz de Camaragibe	0	0	0	0	0,00
Messias	1	0	1	0	0,50
Minador do Negrão	1	0	0	0	0,25
Monteirópolis	0	0	0	0	0,00
Murici	0	0	0	1	0,25
Olho d'Água das Flores	0	0	0	0	0,00
Olivença	1	0	0	1	0,50
Palmeira dos Índios	1	1	0	0	0,50
Pão de Açúcar	0	0	0	1	0,25
Pariconha	1	1	0	1	0,75
Paripueira	0	0	0	0	0,00
Paulo Jacinto	0	0	0	0	0,00
Penedo	1	1	1	1	1,00

MUNICÍPIO	(V1) PLANEJAMENTO DAS ATIVIDADES	(V2) ATIVIDADES TÍPICAS	(V3) PRODUÇÃO DE RELATÓRIOS	(V4) CONTROLES INTERNOS DO MUNICÍPIO	ICIM
Piaçabuçu	0	0	1	1	0,50
Pindoba	1	0	0	0	0,25
Poço das Trincheiras	1	0	0	0	0,25
Porto de Pedras	0	0	0	0	0,00
Quebrangulo	0	0	0	0	0,00
Rio Largo	0	0	0	0	0,00
Santana do Ipanema	0	1	1	1	0,75
São José da Laje	0	1	1	0	0,50
São José da Tapera	0	0	0	1	0,25
São Miguel dos Campos	0	1	1	0	0,50
Satuba	0	0	0	0	0,00
Senador Rui Palmeira	1	1	0	1	0,75
Tanque d'Arca	0	0	0	0	0,00
Teotônio Vilela	1	0	0	1	0,50
Viçosa	0	0	0	0	0,00

*Fonte: elaboração dos autores (2019).*

*Nota: Esclarecemos que "0" e "1" nesta tabela apenas sinalizam a ausência ou a presença do atributo em questão, uma vez que todas as variáveis que compõem o ICIM são nominais dicotômicas.*

### Alzira Ester Angeli

 <https://orcid.org/0000-0002-1010-3615>

Doutoranda e Mestre em Ciência Política pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Auditora Federal de Finanças e Controle da Controladoria-Geral da União.

### José William Gomes da Silva

 <https://orcid.org/0000-0003-1305-7324>

Mestre em Administração pela Universidade Federal da Bahia. Auditor Federal de Finanças e Controle da Controladoria-Geral da União

### Romualdo Anselmo dos Santos

 <https://orcid.org/0000-0002-1543-6101>

Doutor em Política pela University of Sheffield, Reino Unido, e Mestre em Ciência Política pela Universidade de Brasília. Auditor Federal de Finanças e Controle da Controladoria-Geral da União