



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CLAYTON MACHADO

**CONTROLE INTERNO GOVERNAMENTAL E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA:  
DIAGNÓSTICO DAS CONTROLADORIAS DOS ESTADOS BRASILEIROS**

**CURITIBA**

**2019**

CLAYTON MACHADO

CONTROLE INTERNO GOVERNAMENTAL E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA:  
DIAGNÓSTICO DAS CONTROLADORIAS DOS ESTADOS BRASILEIROS

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Controladoria, no Programa de Pós-Graduação do Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2019

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, pela saúde e disposição que me permitiram a realização deste trabalho.

À minha companheira e filhos pela compreensão na ausência nos dias de sábado, durante meses.

Aos meus amigos e colegas de pós-graduação, bem como aos nossos professores e orientadores.

Agradeço, também, a todos que de uma alguma forma contribuíram para a realização deste estudo, principalmente os companheiros de trabalho.

## RESUMO

Este trabalho apresenta o diagnóstico da estrutura organizacional e da transparência dos órgãos de controle interno do poder executivo dos estados brasileiros e do distrito federal. A pesquisa teve por objetivo identificar o perfil institucional das controladorias dos estados e do distrito federal, em particular quanto às características organizacionais e à transparência das ações que desempenham. Buscou-se resposta para o seguinte problema de pesquisa: como as unidades de controle interno dos estados e do distrito federal se organizam institucionalmente e dão transparência às ações de controladoria que desempenham? A metodologia do trabalho combinou pesquisa bibliográfica, documental, exploratória e análise descritiva por meio dos *websites* oficiais das controladorias dos 26 estados da federação e do distrito federal. E quanto a abordagem do problema trata-se de pesquisa qualitativa. O estudo concluiu que, em geral, as controladorias dos estados brasileiros carecem de melhorias em sua organização institucional, abrangência e diversidade de atuação e transparência. Sob o aspecto organizacional, os dados mostraram que os servidores do controle interno dos estados brasileiros na maioria não possuem carreira específica, nem desempenham atividades preventivas ou de correção. As ações de controle interno em geral são definidas por meio de instrumento de planejamento estratégico. Porém faltam programas de integridade que minimizem os riscos inerentes à execução das ações de controle. Quanto à transparência, apenas quatro dos órgãos de controle interno examinados publicam os relatórios das auditorias realizadas, embora a grande maioria dos *websites* ofereçam ferramentas para que os cidadãos apresentem denúncias e/ou pedidos de acesso à informação *on-line*.

Palavras-Chave: Controle Interno, Controladoria Pública, Sistema de Controle Interno, Transparência.

## **ABSTRACT**

This paper presents the diagnosis of the organizational structure and transparency of the internal control organs of the executive power of the Brazilian states and the federal district. The research aimed to identify the institutional profile of the controllers of the states and the Federal District, in particular regarding the organizational characteristics and the transparency of the actions they perform. The answer to the following research problem was sought: How do the internal control units of the states and the federal district organize themselves institutionally and give transparency to the controlling actions they perform? The work methodology combined bibliographic, documentary, exploratory and descriptive analysis through the official websites of the controllers of the 26 states of the federation and the federal district. And the approach to the problem is qualitative research. The study concluded that, in general, the controllers of the Brazilian states need improvements in their institutional organization, scope and diversity of action and transparency. From an organizational aspect, the data showed that the internal control servers of the Brazilian states mostly do not have a specific career, nor do they perform preventive or corrective activities. Internal control actions are generally defined through a strategic planning instrument. However, integrity programs are lacking to minimize the risks inherent in the execution of the construct actions. As for transparency, only four of the internal control bodies examined publish audit reports, although the vast majority of websites offer tools for citizens to file complaints and / or requests for access to information online.

Key words: Government Internal Control, Public Comptrollerships, Internal Control System, Transparency.

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA DAS VARIÁVEIS ORGANIZACIONAIS.....	35
---	----

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – DETALHAMENTO DAS VARIÁVEIS DA DIMENSÃO ORGANIZACIONAL.....	30
QUADRO 2 – DETALHAMENTO DAS VARIÁVEIS DA DIMENSÃO DE TRANSPARÊNCIA.....	31
QUADRO 3 – RELAÇÃO DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO PESQUISADOS.....	32
QUADRO 4 – MAPEAMENTO DAS CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS.....	34
QUADRO 5 – MAPEAMENTO DA TRANSPARÊNCIA NO WEBSITE.....	38
QUADRO 6 – PERFIL MÉDIO DAS CONTROLADORIAS PESQUISADAS.....	40
QUADRO 7 – SÍNTESE DAS ATRIBUIÇÕES E FERRAMENTAS DIGITAIS.....	49

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA DAS VARIÁVEIS DE TRANSPARÊNCIA.....	39
--	----



## LISTA DE SIGLAS

CEIS	– Cadastro de Empresas Inidôneas e Suspensas
CGE	– Controladoria-Geral do Estado
CGU	– Controladoria-Geral da União
ComprasNet	– Portal de Compras do Governo Federal
CONACI	– Conselho Nacional de Controle Interno
EaD	– Ensino à Distância
ENCCLA	– Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro
e-OUV	– Sistema de Ouvidorias do Poder Executivo Federal
e-SIC	– Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão
INDA	– Infraestrutura Nacional de Dados Abertos
LAI	– Lei de Acesso à Informação
LRF	– Lei de Responsabilidade Fiscal
ODP	– Observatório da Despesa Pública
SICON	– Sistema de Controle Interno do Estado do Acre
SICONV	– Portal de Convênios do Governo Federal
TIC	– Tecnologias de Informação e Comunicação

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	13
1.1.	CONTEXTO E PROBLEMA .....	13
1.2.	OBJETIVOS .....	14
1.2.1	Objetivo Geral.....	14
1.2.2	Objetivos Específicos .....	14
1.3	JUSTIFICATIVA.....	15
<b>2</b>	<b>CONTROLE INTERNO E CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO</b> .....	16
2.1	PERSPECTIVAS CONCEITUAIS.....	16
2.2	REFLEXÕES SOBRE TRANSPARÊNCIA E GOVERNO ABERTO .....	23
<b>3</b>	<b>ESTRATÉGIA METODOLÓGICA</b> .....	28
3.1	TIPOLOGIAS DA PESQUISA.....	29
3.2	MATERIAIS E MÉTODOS.....	29
3.3	DIMENSÕES DE ANÁLISE E VARIÁVEIS INDEPENDENTES .....	29
<b>4</b>	<b>ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO DOS ESTADOS BRASILEIROS</b> .....	34
4.1	ORGANIZAÇÃO INSTITUCIONAL .....	34
4.1.1	Reflexões sobre a organização institucional das controladorias no setor público .....	37
4.2	FERRAMENTAS DE TRANSPARÊNCIA DOS <i>WEBSITES</i> .....	38
4.2.2	Reflexões sobre transparência das controladorias no setor público.....	39
4.3	PERFIL MÉDIO DAS CONTROLADORIAS DOS ESTADOS BRASILEIROS ..	40
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	42
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	44
	<b>APÊNDICE</b> .....	49

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1. CONTEXTO E PROBLEMA

A literatura aponta a importância das unidades especializadas de controle interno do setor público – as controladorias públicas – e a sua evolução, a partir do movimento para a administração pública gerencial, o *New Public Management* (HOGGETT, 1996; PEIXE, 2002; BORINELLI, 2006; DOWDLE, 2006; DUPUIS, 2006; CASTRO, 2007; FRANÇA, 2008; LUNKES, 2009;).

A partir do avanço da abertura dos governos com a recente criação de instrumentos de transparência digital que servem à *accountability*<sup>1</sup> pública, já existem trabalhos que demonstram a importância, discorrem sobre as funções, investigam as estruturas administrativas e atribuições institucionais, bem como avaliam a transparência das controladorias públicas (SUZART, MARCELINO e ROCHA, 2011; CRUZ et al, 2014; ASSIS, SILVA e CATAPAN, 2016; ANGELI, 2017; SILVA, 2017).

Por outro lado, a maior parte desses estudos se concentram nas 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 (REIS *et al.*, 2008; OLIVEIRA e BERTINETTI, 2013; FERREIRA *et al.*, 2014; SILVA, CARNEIRO e RAMOS, 2015; ASSIS, SILVA e CATAPAN, 2016; SILVA, 2017; ARAÚJO *et al.*, 2018).

Todavia, não são frequentes as investigações sobre a capacidade institucional e operacional das unidades de controle interno dos estados e do distrito federal. Até agora, pouco se conhece acerca da transparência dada aos resultados dos trabalhos realizados por essas controladorias, ainda que se considerem as inúmeras possibilidades de ampliação da transparência e da prestação de contas que as tecnologias digitais oferecem a governos que pretendam tornar-se mais acessíveis, receptivos, responsáveis e eficientes.

---

<sup>1</sup> Segue-se o entendimento de Angeli (2017, p. 13), segundo o qual: “Convencionou-se, na literatura de língua portuguesa, não se traduzir o substantivo ‘accountability’. Entende-se que as possíveis traduções para o termo (‘responsabilidade’, ‘responsabilização’ ou ‘responsividade’, todas de acordo com o Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa) não são capazes de preservar o significado mais amplo de ‘accountability’”.

Nesse contexto, este trabalho tem por objeto o diagnóstico da estrutura organizacional e da transparência dos órgãos de controle interno do poder executivo dos estados brasileiros e do distrito federal.

À vista das ideias aqui discutidas, a seguinte questão de pesquisa conduz as análises: como as unidades de controle interno dos estados e do distrito federal se organizam institucionalmente e dão transparência às ações de controladoria que desempenham?

Além do mais, outras questões auxiliam na condução das análises: Há algum padrão de organização institucional das unidades de controle interno dos estados brasileiros? Algumas dessas controladorias se destacam na transparência que dão às ações de controle realizadas?

## 1.2. OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo principal da pesquisa é identificar o perfil institucional das controladorias dos estados e do distrito federal, em particular quanto às suas características organizacionais e à transparência dada às ações de controle interno que desempenham.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para tanto, estabeleceu-se o cumprimento dos seguintes objetivos específicos:

- (a) mapear as características da organização institucional das unidades de controle interno do poder executivo dos 26 estados da federação e do distrito federal;
- (b) verificar como essas unidades de controle interno dão transparência (ativa) às ações de controladoria que realizam;
- (c) identificar as diferenças e similaridades da organização institucional e da transparência das controladorias examinadas;
- (d) comparar os diagnósticos produzidos e delinear o perfil organizacional e de transparência ativa dos órgãos de controle interno pesquisados.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A importância deste trabalho remete à necessidade de conhecimento das estruturas de controle interno existentes nas unidades da federação brasileira, em especial tendo em vista a diversidade de recursos, materiais e humanos, de competências institucionais, e de abordagem de atuação que esses órgãos públicos detêm, notadamente num país de dimensões continentais como o Brasil.

Isso porque as controladorias desempenham papel de reconhecida relevância no âmbito da nova administração pública, eis que são responsáveis pela condução e fortalecimento dos controles internos, que constituem um conjunto de ferramentas essenciais de apoio à gestão para que a entrega dos produtos e serviços resultado da execução descentralizada das políticas públicas aproxime-se do ideal de legalidade, economicidade, transparência e efetividade.

Este trabalho compreende quatro seções, além desta introdução, as quais estão dispostas na seguinte ordem:

Na seção 2, intitulada *Controle Interno e Controladoria no Setor Público*, apresenta-se a revisão da literatura acerca das questões conceituais envolvidas e dos desdobramentos da transparência pública e do movimento para governos abertos em relação à administração e ao controle da coisa pública.

Na seção 3, são apresentadas as estratégias metodológicas adotadas na pesquisa, em especial quanto à definição do objeto, dos objetivos e das questões de pesquisa; à utilização dos materiais e métodos envolvidos; às dimensões de análise e variáveis mobilizadas; e ao *corpus* selecionado.

A seção 4 apresenta os resultados da pesquisa, seguidos das discussões acerca das características organizacionais e de transparência das controladorias dos estados brasileiros e do distrito federal. Por fim, apresentam-se as *Considerações Finais* da pesquisa.

## 2 CONTROLE INTERNO E CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

Apresenta-se aqui uma visão geral do conceito de controle da coisa pública e, em particular, do arranjo institucional dos órgãos de controle interno no Brasil, enquanto instrumentos de cidadania e de *accountability* de governos democráticos.

### 2.1 PERSPECTIVAS CONCEITUAIS

A noção de controle da coisa pública está intrinsecamente ligada aos requisitos dos governos democráticos (Diamond, Plattner e Schedler 1999; Elster, 1999; Przeworski, Stokes e Manin 1999) e remete aos ideais de cidadania preconizados desde o século XVIII, quando foi considerada um direito natural do cidadão, segundo estabeleceu a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em seu art. 15: “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração”.

Nessa perspectiva, a prestação de contas por parte daqueles que detêm o poder tem por principal finalidade evitar a tirania de governantes absolutos, ou de líderes eleitos pretenciosamente autoritários, ou ainda de um poder executivo expansionista e parcialmente “privado”, segundo O’ Donnell (1998). Por isso, como conceituou o importante administrativista brasileiro: “O controle é um processo de redução do poder, entendida essa expressão no sentido da imposição da vontade e do interesse de um sujeito sobre outrem” (JUSTEN FILHO, 2005, p.732).

De igual modo, na lição de Meirelles (1990, p.659): “controle, na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. Por sua vez, Di Pietro define o controle da administração pública como “o controle de fiscalização e correção que sobre ela (a administração) exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico” (DI PIETRO, 1998, p.196).

A esse respeito, O’ Donnell (1998) aponta que instituições públicas como o poder judiciário ou uma corte de auditores independentes devem agir na fiscalização do poder executivo complementarmente aos eleitores e ao parlamento. Para tanto, a eles deve ser dado o poder-dever de exigir a prestação de contas sobre as ações e condutas dos agentes executivos – o que chamou de *accountability* horizontal. Esse

conceito tem sido adotado pela literatura do campo desde então, como se observa nos trabalhos de Abrucio e Loureiro (2004), Olivieri (2006) e Arantes et al. (2010), por exemplo. Nas palavras da autora: “a principal característica da *accountability* horizontal é a capacidade do governo de dirigir os esforços da burocracia no sentido desejado pelos governantes eleitos” (OLIVIERI, 2006, p.1).

Nesse mister, convém se tratar das possíveis dimensões investigativas da *accountability* – como podem ou devem ser avaliados os seus arranjos e regimes. De acordo com Bovens, Schillemans e 'T Hart (2008), na literatura, em geral, e nas políticas de *accountability* pública, em particular, três questões de natureza normativa têm sido recorrentes: – a *accountability* pública deve prover meios democráticos de monitoramento e controle das ações do governo; – a *accountability* pública deve auxiliar na prevenção de abusos de poder pelos agentes executivos; – a *accountability* pública deve incentivar a capacidade de aprendizado e promover a efetividade e a melhoria da governança. Para os autores, essas questões advêm de três perspectivas distintas de uma análise racional da *accountability* pública e, conseqüentemente, dão origem a conjuntos de critérios distintos para a avaliação das práticas de *accountability*, quais sejam:

(a) Perspectiva Democrática

O controle dos representantes eleitos pelos cidadãos: essa ideia remete a Rousseau e Weber, para quem a democracia representativa moderna poderia ser descrita como uma sucessão concatenada de relações principal-agente, segundo com Strom (1997). Nesse aspecto e sob a lente das teorias democráticas apontadas por March e Olsen (1995) e Mulgan (2003), a *accountability* pública desempenha função de extrema importância, pois permite aos cidadãos exigirem a prestação de contas daqueles que ocupam os postos de decisão no governo. Por essa razão, segundo Przeworski *et al.* (1999), a *accountability* pública é pré-condição essencial ao funcionamento do processo democrático, haja vista que provê as informações necessárias para os cidadãos julgarem a propriedade e a efetividade das ações governamentais. Assim sendo, a qualidade dos arranjos de *accountability* pública, sob essa ótica, depende da sua reconhecida capacidade de reforçar e consolidar a cadeia de delegação característica da democracia. A ideia central da perspectiva democrática consiste em que a *accountability* controla e legitima as ações do governo ao associá-las à cadeira democrática de delegação. Assim sendo, o principal critério de avaliação

da *accountability* segundo a visão democrática, enunciado por Bovens, Schillemans e 'T Hart (2008), constitui-se no grau em que um arranjo de *accountability* permite que entidades ou grupos legitimados democraticamente monitorem e avaliem a conduta dos agentes executivos e possam induzi-los a modificarem as ações governamentais de acordo com as preferências dos cidadãos.

(b) Perspectiva Legal

A prevenção da corrupção e do abuso de poder: a segunda vertente clássica de pensamento sobre a *accountability* pública tem suas origens na tradição liberal de Locke, Montesquieu e dos Federalistas (O' Donnell 1998). Nesta perspectiva, a principal preocupação é evitar a tirania de governantes absolutos ou de líderes eleitos pretenciosos ou de um poder executivo expansionista e parcialmente "privado". Instituições públicas como o poder judiciário ou uma corte de auditores independentes devem agir na fiscalização do poder executivo complementarmente aos eleitores e ao parlamento. Para tanto, a eles deve ser dado poder de exigir a prestação de contas sobre as ações e condutas dos agentes executivos. Do ponto de vista legal, os arranjos de *accountability* são desenhados para promover e preservar a integridade da gestão pública (Santos, 2003; Alexandrino, 2010; Carvalho Filho, 2010; Di Pietro, 2010; Meirelles, 2010; Mello, 2010), daí a sua função de evitar, ou de pelo menos descobrir e corrigir, os abusos no exercício do poder e no uso dos recursos públicos. Nesta perspectiva, figura como ideia central a essencialidade da *accountability* para afastar aquela tendência de concentração e abuso de poder sempre presente na atuação dos agentes executivos. Nessa abordagem, o principal critério de avaliação da *accountability* sob a perspectiva legal, também enunciado por Bovens, Schillemans e 'T Hart (2008), constitui-se na extensão em que um arranjo de *accountability* reduz, ou detecta e corrige, os abusos de poder no executivo.

(c) Perspectiva de Melhoria da Gestão

O aumento da efetividade do governo: nesta terceira perspectiva, a *accountability* é ferramenta de incentivo e indução para que governos, órgãos e funcionários públicos busquem o cumprimento de suas atribuições com eficiência e qualidade. Aqui entende-se o propósito da *accountability* como sendo uma força motriz de aprendizado para a melhoria da gestão pública, de acordo com Van de Steeg (2009). Tais arranjos, diferentemente dos anteriores, cuidam de fazer com que os



agentes executivos estejam comprometidos com a gestão da coisa pública (Santos, 2003; Alexandrino, 2010; Carvalho Filho, 2010; Di Pietro, 2010; Meirelles, 2010; Mello, 2010). A ideia central da *accountability* na perspectiva do aprendizado e da melhoria da gestão é o provimento de estímulos baseados em *feedback* externo a agentes e órgãos públicos, de modo a incentivar a eficiência e eficácia da gestão. Por isso, o principal critério de avaliação da *accountability* sob esta perspectiva, conforme Bovens, Schillemans e 'T Hart (2008) enunciaram, constitui-se no quanto um arranjo de *accountability* impõe aos agentes e órgãos públicos a atuação consistente com o atingimento dos resultados esperados.

Mashaw (2006) sustenta que é possível, em certa medida, criar o desenho institucional das estruturas de *accountability* a partir de um processo de construção instrumentalmente racional. Acrescenta o autor, ainda, que o regime de *accountability* precisa oferecer resposta a pelo menos seis questões básicas: quem é *accountable* a quem; sobre o quê; por meio de qual processo; de acordo com qual critério; e com quais efeitos? Na construção de regimes de *accountability* deve-se especificar cuidadosamente que tipo de *accountability* se deseja, porque se pensa que ele é apropriado para a atividade específica sob exame, e quais são os *tradeoffs* resultantes de uma ou de outra forma de arranjo.

Esses possíveis arranjos foram tratados como “dimensões” da *accountability* na análise detalhada de Mulgan (2003) acerca dos desdobramentos que as respostas a cada uma dessas perguntas acarretam. Para o autor, um modelo simplificado de *accountability* é suficiente apenas para ilustrar os princípios essenciais subjacentes às relações principal-agente, porém não é bastante enquanto meio para a compreensão do funcionamento das estruturas complexas de *accountability* nas sociedades democráticas modernas.

Para Mulgan (2003), as “redes” de *accountability* que circundam a grande maioria das instituições públicas são por demais complexas para se acomodarem num modelo bi-dimensional simplista “vertical-horizontal” (O'Donnell, 1998; Schedler, 1999). Segundo o autor, poucas tipologias de *accountability* são suficientemente robustas para serem aplicáveis universalmente, ou seja, cada tipologia funciona bem no âmbito do contexto constitucional em que foi criada. Com efeito, a fim de explicar as complexidades da *accountability* no setor público, essas tipologias, construídas a partir de diferentes critérios, distinguem uma série de tipos gerais de *accountability*,

os quais, isoladamente, apresentam variações, porém funcionam de maneira similar quando agregados em suas tipologias (MULGAN, 2003).

É o caso da “*accountability* política”. Algumas tipologias apenas aceitam que agentes políticos (eleitos) sejam “politicamente” *accountables*, enquanto outras estendem esse conceito aos funcionários públicos, pois entendem que eles são *accountable* aos agentes políticos que os nomearam.

No caso brasileiro, é importante notar o arranjo constitucional<sup>2</sup> que estabeleceu duas espécies de controle da administração pública – o controle interno e o controle externo – assim esclarecidos por 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”. Segundo aponta a autora:

A Constituição Federal, no capítulo concernente à fiscalização contábil, financeira e orçamentária, prevê o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas (art. 71) e o controle interno que cada Poder exercerá sobre os seus próprios atos (artigos 70 e 74). Esse controle interno é feito, normalmente, pelo sistema de auditoria, que acompanha a execução do orçamento, verifica a legalidade na aplicação do dinheiro público e auxilia o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional. (DI PIETRO, 1998, p.479).

Como recentemente observado por Angeli (2017), segundo a visão de Garcia (2011), a gênese do conceito de controle interno na administração pública brasileira deveu-se à Lei nº 4.320<sup>3</sup>, de 17 de março de 1964, e foi posteriormente absorvido pelas Cartas Constitucionais de 1967 e de 1988<sup>4</sup>:

---

<sup>2</sup> “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).

<sup>3</sup> Instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1964).

<sup>4</sup> “Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.” (BRASIL, 1988).

Essa Lei, ainda em vigor, previu a extinção da competência de controle prévio sobre os atos do Poder Executivo pelo Tribunal de Contas e a criação de *controle interno* no âmbito do Poder Executivo, estabelecendo a distinção entre controle interno e externo, ambos integrados ao título relativo ao controle da execução orçamentária, abrangendo a verificação da legalidade dos atos, a fidelidade funcional e o cumprimento de metas, prevendo, assim, o controle do mérito dos atos administrativos. (GARCIA, 2011, p.103).

Isto é, o ordenamento jurídico brasileiro integrou os conceitos de controle político, controle externo e controle interno e alinhou o controle interno ao externo na administração pública, embora os Artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 demonstrem que: “[...] na prática, as funções desempenhadas pelos órgãos de controle interno e externo são similares – quando não são exatamente as mesmas” (Angeli, 2017, p. 60). A evolução da estrutura estatal e da própria administração pública, desenvolveram-se, nas últimas décadas, instrumentos gerenciais de gestão como planejamento estratégico, gestão de riscos, integridade e *compliance*, mecanismos de transparência pública, governo eletrônico, controle e participação popular. De fato, reclama-se, de maneira cada vez mais vigorosa, a modernização do controle da administração da *res pública*, que passou a abordar os aspectos de eficiência, eficácia, efetividade, além da legalidade e da economicidade, no uso dos recursos públicos, sejam eles humanos, materiais ou financeiros (PEIXE, 2002; CASTRO, 2007; LUNKES, et al., 2009; CRUZ et al., 2014; OLIVEIRA, 2014).

Segundo Hoggett (1996), as transformações ocorridas na organização do setor público a partir do movimento denominado *New Public Management* (Hood, 1991) pavimentaram a mudança de paradigma na direção de um modelo pós-burocrático de gestão: a Administração Pública Gerencial, caracterizada pela conjunção de elementos de inovação com mecanismos burocráticos fundamentais como o controle interno forte e a criação de novas formas de controle externo. Nas palavras de Angeli (2017, p.57): “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.”

A esse respeito, em sua reflexão sobre as controladorias-gerais dos estados, Cruz et al. (2014) indicam que:

[...] em especial após 2000, vem sendo debatida a necessidade de ampliação do escopo de atuação dos sistemas de controle interno. As novas funcionalidades do sistema de controle interno propostas por várias instituições nacionais e internacionais envolvem auditoria, controle contábil, fiscalização de obras, acompanhamento de políticas públicas, exames de

licitações e contratos, promoção da transparência municipal, monitoramento da Lei de Acesso à Informação (LAI), capacitação dos servidores e estímulo ao controle social.

Contudo, isso não significa o abandono do controle enquanto princípio fundamental a reger a administração pública (federal) brasileira, nos moldes preconizados no Capítulo V do Decreto-Lei nº 200<sup>5</sup>, de 25 de fevereiro de 1967, que dita, até os dias atuais, a racionalização dos procedimentos administrativos, mediante a simplificação de processos e a supressão de controles puramente formais ou que não considerem a sua relação custo-benefício (HOGGETT, 1996; CASTRO, 2007; GARCIA, 2011;).

Salienta-se que, tradicionalmente, a concepção de ‘controle’ esteve sempre ligada à gestão contábil-financeira, que, na técnica comercial, consolidou a associação do vocábulo aos exames sobre as operações e transações que se processam nos estabelecimentos comerciais (JACKSON, 1948; DUPUIS, 2006; SCHMIDT e SANTOS, 2006). Como destacado por Lunkes et al (2009), essa visão considerava que as controladorias atuavam basicamente no registro, processamento e informe dos atos e fatos contábeis e financeiros para dar suporte à tomada de decisão dos administradores. Por essa razão, até a década de 1980, suas funções precípua restringiam-se à contabilidade e à auditoria interna (BORINELLI, 2006).

A crescente complexidade das operações empresariais oriunda da globalização econômica, os avanços tecnológicos e dos sistemas de informação, e a evolução dos modelos de gestão das empresas mudaram a natureza da atuação das controladorias, que passaram a incorporar novos papéis e a participar dos processos de tomada de decisão (BORINELLI, 2006; SCHMIDT e SANTOS, 2006; ANGELI, 2017). Como ressaltado pela autora: “Essa mudança também atingiu o caráter do controle interno, que passou do simples controle de procedimentos contábeis e

---

<sup>5</sup> “Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.” (BRASIL, 1967).

administrativos para o controle dos processos de gestão – da abordagem do controle de meios para o controle de resultados” (ANGELI, 2017, p.57).

Nesse contexto, Gooch (2001) relacionou quatro elementos-chave que indicam a nova abordagem de atuação das controladorias públicas: (a) informações integradas sobre desempenho financeiro e operacional; (b) abordagem prudente sobre o gerenciamento de riscos; (c) sistemas de controle interno efetivos; e (d) conjunto de valores éticos coletivos. E mais, ao desenvolverem 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 (GOOCH, 2001).

A partir dessa nova abordagem de atuação, os sistemas de controle interno: “Apontam para uma nova direção na defesa do patrimônio público, reprimindo desvios de recursos públicos, promovendo a transparência e o acesso à informação, criando canais de interação e de engajamento da sociedade para o controle social e reduzindo a impunidade.” (CRUZ et al. 2014, p.301).

## 2.2 REFLEXÕES SOBRE TRANSPARÊNCIA E GOVERNO ABERTO

Em tempos de crescente difusão das tecnologias digitais, sobretudo daquelas que envolvem o uso das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC), em especial a *Internet*, é real a possibilidade de “governos abertos”, ou seja, de governos em que processos de gestão, tomada de decisão, e prestação de contas sejam transparentes ao público (DOWDLE, 2006; MARGETTS, 2013).

Isso porque a *Internet* permite, a baixo custo, a divulgação das ações governamentais a milhões de cidadãos, o que potencialmente facilita a participação popular, visto que minimiza os custos de obtenção das informações políticas necessárias ao engajamento individual nas instituições democráticas e à organização da ação coletiva (MARGETTS, 2011, 2013; MARQUES, 2014).

Portanto, na visão de Margetts (2011), a transparência proporcionada pela *Internet* diminui as barreiras entre Estado e cidadãos, uma vez que abre caminho para que pessoas comuns apropriem-se da transparência pública, passando, elas mesmas, a examinar informações e processos, fazer as suas próprias avaliações, e compartilhar as suas opiniões com outros cidadãos comuns.

Por causa da *Internet*, diversas mudanças radicais ocorreram nos processos de troca de informação – um novo fenômeno social e político – que Margetts (2013) considera como a “democratização” da disseminação de informação política e Dutton (2009) conceitualiza como o “Quinto Poder” (*Fifth Estate*), capaz de dar sustentação à vitalidade das sociedades democráticas.

Segundo Dutton (2009), esse amplo e crescente uso da *Internet* e das Tecnologias de Informação e Comunicação (TICs) a ela relacionadas permite que indivíduos em rede reconfigurem o acesso à informação, eis que se utilizam de fontes alternativas e de outros indivíduos e recursos. Essa “rede de redes” possibilita que os indivíduos (em rede) adentrem as instituições existentes, abram caminhos através delas, e ultrapassem as suas barreiras, criando novas rotas para a ampliação da *accountability* dos segmentos de poder tradicionais: políticos, imprensa, especialistas e demais espaços de poder e de influência.

Para o autor, isso é possível porque os atores saem de suas respectivas esferas institucionais para alcançarem fontes alternativas de informação e de fornecimento de serviços na Internet. Assim, as instituições assentadas nos outros segmentos também são interligadas por novos canais de comunicação on-line, o que lhes permite a promoção de mudanças organizacionais em atividades estratégicas como *e-government*, *e-commerce* e *e-learning*.

A partir dessas interações on-line, cidadãos e empresas podem cumprir as suas obrigações tributárias; requerer e pagar por licenças e serviços públicos; buscar por informações sobre as contas dos governos e conhecer as políticas públicas; requerer acesso à informação pública; contatar políticos e acompanhar a sua atuação legislativa; participar de consultas, aderir a petições; e assim por diante.

Além disso, numa reflexão sobre os aspectos teóricos da transparência pública, das concepções mais simples às definições mais complexas, o autor ressalta que:

[...] a transparência se refere à condução aberta da administração da *res publica*, oferecendo aos cidadãos a capacidade de controlar o Estado e a atuação de seus agentes por meio do aprimoramento das estruturas de fiscalização, de denúncia e de punição daqueles que causarem prejuízos ao interesse coletivo (MARQUES, 2014, p.6).

De fato, na visão de Meijer (2014), a transparência contribui para a responsividade e a legitimidade dos governos e salienta que o seu valor é instrumental e depende da sua relação com a *accountability*.

Por sua vez, a revisão da literatura revelou que, a transparência pública é, na verdade, um conceito múltiplo, cujas variações incluem, além da abertura de informações públicas, também a fiscalização e a *accountability* (HEALD, 2006; HOOD, 2006; MEIJER, 2009; MARGETTS, 2011; MEIJER, T. HART E WORTHY, 2015). Das palavras de Margetts (2011), a transparência é um conceito multifacetado com uma longa história na discussão sobre governança e desenho institucional. Variações do tema incluem abertura, vigilância, *accountability*, simplicidade e noções de governo regido por leis, processos de governança previsíveis que atendem ao direito dos cidadãos à informação sobre o governo, e formulação de políticas e ações enquanto ‘chave para uma governança melhor’, por meio do reconhecimento de certos valores relacionados à administração, tais como integridade, equidade e eficiência.

Segundo Hood (2006), a preocupação atual com a transparência, tanto na governança corporativa como na governança das organizações públicas, origina-se dos escândalos ocorridos no mercado financeiro globalizado anos 1990-2000, quando foram descobertas inconsistências fraudulentas graves nas prestações de contas apresentadas a acionistas, órgãos fiscalizadores e outras partes relacionadas. O autor observa que esses escândalos serviram de uma janela de oportunidade para a imposição, em nível global, de severos mecanismos de transparência corporativa, a exemplo dos instrumentos de conformidade da Lei *Sarbanes-Oxley*<sup>6</sup>.

No Brasil, o marco legal que permitiu a adoção de medidas para a transparência na gestão pública iniciou-se com a Constituição Federal de 1988, que garantiu ao cidadão o direito de acesso às informações públicas produzidas ou custodiadas pelo Estado brasileiro ao assegurar, em seu artigo 5º, inciso XXXIII, o princípio fundamental de governo aberto: “*the right to know*”.

O movimento de transparência na gestão pública brasileira foi impulsionado pela promulgação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Ao estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a LRF dedicou um capítulo à definição de instrumentos de transparência. A partir de então, a legislação brasileira passou a exigir a divulgação, em meios eletrônicos de acesso público, dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, bem como das prestações de contas e dos relatórios de execução orçamentária e de gestão fiscal.

---

<sup>6</sup> The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Disponível em <<http://www.soxlaw.com/>>. Acesso em 13 mai. 2019.

O segundo momento relevante se deu com os dispositivos de transparência acrescentados pela Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, a chamada Lei Capiberibe, que tratou de assegurar a transparência na gestão fiscal também mediante o incentivo à participação popular e a realização de audiências públicas durante o processo de elaboração e discussão do orçamento público. Outra medida inovadora de transparência introduzida pela Lei Capiberibe foi a obrigatoriedade de disponibilização, em tempo real, das informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes da federação. Essa exigência motivou a criação dos portais de transparência. O primeiro deles, lançado em 2004, e que serviu de modelo para os portais de transparência de estados e municípios, foi o Portal da Transparência do governo federal<sup>7</sup>, criado pela Controladoria-Geral da União.

Nesse diapasão, foram criados diversos portais de informação ao cidadão, alguns deles também de prestação de serviços públicos, a exemplo do Portal de Compras do Governo Federal (ComprasNet)<sup>8</sup>, do Portal de Convênios (SICONV)<sup>9</sup> e do Portal Brasil<sup>10</sup>.

Esses avanços na transparência pública brasileira permitiram a promulgação da Lei de Acesso à Informação (LAI), a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que tornou a informação pública: “[...] franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão” (Brasil, 2011). Tal mudança de paradigma foi assim descrita:

Desde então, uma grande mudança na “cultura da informação” se impôs às instituições e aos servidores públicos brasileiros. Antes, regra; agora, o sigilo é exceção. Em substituição à tradicional confidencialidade das informações produzidas ou mantidas pela administração pública, como se privadas fossem, institui-se a abertura de informações a todo e qualquer cidadão, independentemente dos motivos determinantes da solicitação (ANGELI, 2016, p.24).

Mulgan (2003) lembra que a outorga de acesso a informações públicas é considerada instrumento de *accountability*, haja vista constituir o meio (direto) pelo

---

<sup>7</sup> Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br>>. Acesso em 20 mar. 2019.

<sup>8</sup> Disponível em: <<http://www.comprasgovernamentais.gov.br>>. Acesso em 02 abr. 2019.

<sup>9</sup> Disponível em: <<https://www.convenios.gov.br/portal/>>. Acesso em 15 mar. 2019.

<sup>10</sup> Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/>>. Acesso em 12 abr. 2019.



qual o cidadão, ao exercer o direito de requerer informações<sup>11</sup>, conhece as ações e decisões tomadas pelos agentes públicos.

Por fim, percebe-se a consolidação dos esforços brasileiros para a abertura de informações governamentais ao público com a criação do Portal Brasileiro de Dados Abertos (dados.gov.br), que compartilha informações públicas no padrão de dados abertos, de acordo com a Infraestrutura Nacional de Dados Abertos (INDA) e, mais recentemente, foi instituída a política de dados abertos (Decreto nº 8.777, de 11 de maio de 2016), no âmbito do marco civil da Internet (Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014).

A próxima seção apresenta a estratégia metodológica adotada para as análises empíricas: o objeto, os objetivos e as questões de pesquisa; os materiais e métodos utilizados; as dimensões de análise e as variáveis envolvidas; e o *corpus* da pesquisa.

---

<sup>11</sup> “Transparência Passiva – a Administração Pública divulga informações sob demanda em atendimento às solicitações da sociedade” (CGU, 2011, p. 24).

### 3 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA

Nesta seção, detalha-se o percurso metodológico percorrido para a realização da pesquisa: objeto, objetivos, questões, tipologias, materiais e métodos, dimensões de análise, variáveis independentes, *corpus*.

O estudo tem por objeto o diagnóstico da estrutura organizacional e da transparência dos órgãos de controle interno do poder executivo dos estados brasileiros e do distrito federal.

O objetivo geral da pesquisa é identificar o perfil institucional das controladorias dos estados e do distrito federal, notadamente quanto às suas características organizacionais e à transparência dada às ações de controle interno que desempenham. Para tanto, estabeleceu-se o cumprimento dos seguintes objetivos específicos:

- (a) mapear as características da organização institucional das unidades de controle interno do poder executivo dos 26 estados da federação e do distrito federal;
- (b) verificar como essas unidades de controle interno dão transparência (ativa) às ações de controladoria que realizam;
- (c) identificar as diferenças e similaridades da organização institucional e da transparência das controladorias examinadas;
- (d) comparar os diagnósticos produzidos e delinear o perfil organizacional e de transparência ativa dos órgãos de controle interno pesquisados.

Diante dos objetivos estabelecidos, as análises empíricas são conduzidas a partir da seguinte questão de pesquisa: como as unidades de controle interno dos estados e do distrito federal se organizam institucionalmente e dão transparência às ações de controladoria que desempenham?

Outras questões auxiliam na condução das análises: Há algum padrão de organização institucional das unidades de controle interno dos estados brasileiros? Algumas dessas controladorias se destacam na transparência que dão às ações de controle realizadas?

### 3.1 TIPOLOGIAS DA PESQUISA

A metodologia do trabalho combina pesquisa bibliográfica, documental, exploratória e análise descritiva dos *websites* das unidades de controle interno do poder executivo dos 26 estados da federação e do distrito federal (Godoy, 1995; Gil, 2008; Gerhardt e Silveira, 2009), a partir de uma abordagem qualitativa do problema (Godoy, 1995; Neves, 1996; Flick, 2008). Além do mais, utilizam-se os procedimentos de levantamento da bibliografia e revisão da literatura do campo (FLICK, 2008; GIL, 2008; SÁ-SILVA, DE ALMEIDA e GUINDANI, 2009).

### 3.2 MATERIAIS E MÉTODOS

As fontes de dados da pesquisa são essencialmente os *websites* oficiais dos órgãos de controle interno analisados, conforme apresentado no Quadro 3, adiante. As coletas foram realizadas no período de 2 a 30 de março de 2019.

Os métodos de investigação adotados compreendem a pesquisa documental e a verificação do conteúdo dos *websites* dos órgãos de controladoria pesquisados, assim como a análise comparada das características da sua estrutura organizacional e dos instrumentos de transparência que disponibilizam aos cidadãos.

### 3.3 DIMENSÕES DE ANÁLISE E VARIÁVEIS INDEPENDENTES

Portanto, no desenho da pesquisa definiu-se como variável dependente a estrutura organizacional e a transparência das ações de controle das controladorias dos estados brasileiros e do distrito federal.

Outrossim, nos Quadros 1 e 2, apresentam-se as variáveis independentes, agrupadas por dimensão de análise – organizacional e de transparência. A definição dessas variáveis explicativas levou em conta a categorização do modelo de Angeli (2017).

QUADRO 1 – DETALHAMENTO DAS VARIÁVEIS DA DIMENSÃO ORGANIZACIONAL

DIMENSÃO ANALÍTICA	VARIÁVEL INDEPENDENTE	DESCRIÇÃO/FUNÇÃO
ORGANIZACIONAL	Vinculação Hierárquica ao Governador	Nível hierárquico da controladoria na estrutura do governo estadual, se vinculada diretamente ao Governador. Princípio da segregação de funções (PEIXE, 2002; BORINELLI, 2006; DUPUIS, 2006; SCHMIDT e SANTOS, 2006; CASTRO, 2007; FRANÇA, 2008).
	Denominação Controladoria-Geral	Nomenclatura da unidade de controle interno. Denominação adotada dos órgãos de controladoria da iniciativa privada (PEIXE, 2002; MULGAN, 2003; BORINELLI, 2006; DUPUIS, 2006; SCHMIDT e SANTOS, 2006; ANGELI, 2017).
	Atuação Preventiva	Desempenho de atividades de prevenção a irregularidades na gestão (fraudes, desvios, desperdícios). Previne e detecta atos de corrupção e de abuso de poder (BOVENS, 2010).
	Atuação Sancionadora	Desempenho de atividades de correição (responsabilização/punição de servidores e/ou de empresas fornecedoras). Promove a legitimidade da governança pública, por meio da responsabilização dos agentes executivos (SCHIEDLER, 1999; MULGAN, 2003; BOVENS, 2007).
	Carreira Específica	Existência de carreira própria para os servidores do controle interno. Incentiva o comprometimento e a melhoria contínua dos recursos humanos da organização (SCHMIDT e SANTOS, 2006; CASTRO, 2007).
	Planejamento Estratégico	Estabelecimento de objetivos e metas institucionais mediante planejamento estratégico. Define e monitora o alcance dos macro-objetivos da organização (SCHMIDT e SANTOS, 2006; MIRANDA, 2017).
	Programa de Integridade	Existência de programa de integridade com vistas a minimizar riscos à gestão. Promove e preserva a ética e a integridade da gestão pública (MIRANDA, 2017).
	e-Learning	Capacitação de servidores públicos e cidadãos na modalidade ensino à distância (EaD). Incentiva o aprendizado e a melhoria do desempenho da gestão pública (BOVENS, SCHILLEMANS e HART, 2008; MEIJER e SCHILLEMANS, 2009).

FONTE: Elaboração do Autor (2019).

Detalhadas, no quadro anterior, as variáveis explicativas da dimensão de análise organizacional, apresentam-se, no quadro a seguir, as variáveis explicativas que compõem a dimensão de análise da transparência dos órgãos de controladoria.

QUADRO 2 – DETALHAMENTO DAS VARIÁVEIS DA DIMENSÃO DE TRANSPARÊNCIA

DIMENSÃO ANALÍTICA	VARIÁVEL INDEPENDENTE	DESCRIÇÃO/FUNÇÃO
TRANSPARÊNCIA	Publicação de Relatórios de Auditoria	Disponibilização no website dos relatórios das auditorias realizadas. Promove a legitimidade da governança pública, por meio da prestação de contas dos agentes executivos aos fóruns de <i>accountability</i> (SCHEDLER, 1999; MULGAN, 2003; BOVENS, 2007).
	Denúncia <i>On-line</i>	Ferramenta para apresentação de denúncias disponibilizada no <i>website</i> . Possibilita o exercício do controle social sobre os governos (MARCH e OLSEN, 1995; MULGAN, 2003).
	Pedido de Acesso à Informação <i>On-line</i>	Apresentação de solicitação de acesso à informação por meio de ferramenta específica disponibilizada no website ou por e-mail. Promove a confiança do público no governo e serve de elo entre cidadãos e representantes e entre governados e governo (BOVENS, 2010).

FONTE: Elaboração do Autor (2019).

Ressalte-se que todas as variáveis independentes escolhidas são categóricas binárias; isto é, refletem apenas a presença ou a ausência do atributo em questão.

### 3.4 CORPUS DA PESQUISA

No Quadro 3, a seguir, apresenta-se o detalhamento do *corpus* da pesquisa, que consiste dos órgãos de controle interno dos 26 estados da federação e do distrito federal, os quais foram selecionados em função do mandamento constitucional, independentemente da nomenclatura que possuem.

QUADRO 3 – RELAÇÃO DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO PESQUISADOS

ENTE FEDERATIVO	ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO	WEBSITE
ACRE	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.cge.ac.gov.br/cont/">http://www.cge.ac.gov.br/cont/</a>
ALAGOAS	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.controladoria.al.gov.br/">http://www.controladoria.al.gov.br/</a>
AMAPÁ	Controladoria-Geral do Estado	<a href="https://cge.portal.ap.gov.br/index.php">https://cge.portal.ap.gov.br/index.php</a>
AMAZONAS	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.cge.am.gov.br/">http://www.cge.am.gov.br/</a>
BAHIA	Auditoria-Geral do Estado	<a href="https://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm">https://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm</a>
CEARÁ	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado	<a href="https://www.cge.ce.gov.br/">https://www.cge.ce.gov.br/</a>
DISTRITO FEDERAL	Controladoria-Geral do Distrito Federal	<a href="http://www.cg.df.gov.br/">http://www.cg.df.gov.br/</a>
ESPÍRITO SANTO	Secretaria de Estado da Transparência e Controle	<a href="https://secont.es.gov.br/">https://secont.es.gov.br/</a>
GOIÁS	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.controladoria.go.gov.br/cge/">http://www.controladoria.go.gov.br/cge/</a>
MARANHÃO	Secretaria de Estado da Transparência e Controle	<a href="http://www.stc.ma.gov.br/">http://www.stc.ma.gov.br/</a>
MATO GROSSO	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.controladoria.mt.gov.br/">http://www.controladoria.mt.gov.br/</a>
MATO GROSSO DO SUL	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.cge.ms.gov.br/cge/">http://www.cge.ms.gov.br/cge/</a>
MINAS GERAIS	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://controladoriageral.mg.gov.br/">http://controladoriageral.mg.gov.br/</a>
PARÁ	Auditoria-Geral do Estado	<a href="http://www.age.pa.gov.br/content/cge-0">http://www.age.pa.gov.br/content/cge-0</a>
PARAÍBA	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.cge.pb.gov.br/gea/">http://www.cge.pb.gov.br/gea/</a>
PARANÁ	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.cge.pr.gov.br/">http://www.cge.pr.gov.br/</a>
PERNAMBUCO	Secretaria da Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.cge.pe.gov.br/">http://www.cge.pe.gov.br/</a>
PIAUI	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.cge.pi.gov.br/">http://www.cge.pi.gov.br/</a>
RIO DE JANEIRO	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.cge.rj.gov.br/">http://www.cge.rj.gov.br/</a>
RIO GRANDE DO NORTE	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.control.rn.gov.br/Index.asp">http://www.control.rn.gov.br/Index.asp</a>
RIO GRANDE DO SUL	Contadoria e Auditoria-Geral do Estado	<a href="https://cage.fazenda.rs.gov.br/inicial">https://cage.fazenda.rs.gov.br/inicial</a>
RONDÔNIA	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.rondonia.ro.gov.br/cge/">http://www.rondonia.ro.gov.br/cge/</a>
RORAIMA	Controladoria-Geral do Estado	<a href="http://www.cge.rr.gov.br/">http://www.cge.rr.gov.br/</a>
SANTA CATARINA	Diretoria de Auditoria Geral	<a href="http://www.sef.sc.gov.br/institucional/diretoria/DIAG">http://www.sef.sc.gov.br/institucional/diretoria/DIAG</a>
SÃO PAULO	Departamento de Controle e Avaliação	<a href="https://portal.fazenda.sp.gov.br/Institucional/Paginas/DCA.aspx">https://portal.fazenda.sp.gov.br/Institucional/Paginas/DCA.aspx</a>
SERGIPE	Secretaria de Estado da Transparência e Controle	<a href="http://www.cge.se.gov.br/">http://www.cge.se.gov.br/</a>
TOCANTINS	Controladoria-Geral do Estado	<a href="https://www.cge.to.gov.br/">https://www.cge.to.gov.br/</a>

FONTE: Elaboração do Autor (2019).

Na seção seguinte, apresentam-se os resultados da pesquisa, bem como as discussões acerca das características organizacionais e de transparência das controladorias dos estados brasileiros e do distrito federal.

## 4 ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO DOS ESTADOS BRASILEIROS

Nesta seção, apresentam-se os resultados da pesquisa e algumas discussões relativas às características organizacionais e de transparência das controladorias dos estados brasileiros e do distrito federal.

### 4.1 ORGANIZAÇÃO INSTITUCIONAL

A verificação da presença dos atributos organizacionais das controladorias pesquisadas, conforme as variáveis independentes listadas no Quadro 1 (anterior), pode ser conferida visualmente no Quadro 4:

QUADRO 4 – MAPEAMENTO DAS CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS

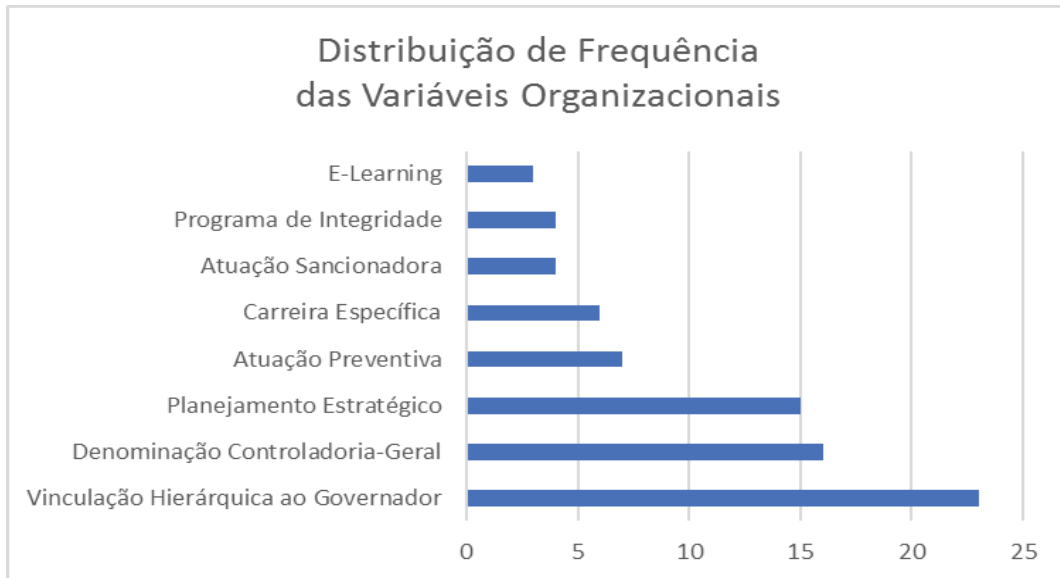
ENTE	DENOMINAÇÃO	Vinculação Hierárquica (Governador)	Planejamento Estratégico	Atuação Preventiva	Atuação Sancionadora	Carreira Específica	Programa de Integridade	e_Learning
ACRE	Controladoria-Geral do Estado							
ALAGOAS	Controladoria-Geral do Estado							
AMAPÁ	Controladoria-Geral do Estado							
AMAZONAS	Controladoria-Geral do Estado							
BAHIA	Auditoria-Geral do Estado							
CEARÁ	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado							
DISTRITO FEDERAL	Controladoria-Geral do Distrito Federal							
ESPÍRITO SANTO	Secretaria de Estado da Transparência e Controle							
GOIÁS	Controladoria-Geral do Estado							
MARANHÃO	Secretaria de Estado da Transparência e Controle							
MATO GROSSO	Controladoria-Geral do Estado							
MATO GROSSO DO SUL	Controladoria-Geral do Estado							
MINAS GERAIS	Controladoria-Geral do Estado							
PARÁ	Auditoria-Geral do Estado							
PARAÍBA	Controladoria-Geral do Estado							
PARANÁ	Controladoria-Geral do Estado							
PERNAMBUCO	Secretaria da Controladoria-Geral do Estado							
PIAUI	Controladoria-Geral do Estado							
RIO DE JANEIRO	Controladoria-Geral do Estado							
RIO GRANDE DO NORTE	Controladoria-Geral do Estado							
RIO GRANDE DO SUL	Controladoria e Auditoria-Geral do Estado							
RONDÔNIA	Controladoria-Geral do Estado							
RORAIMA	Controladoria-Geral do Estado							
SANTA CATARINA	Diretoria de Auditoria Geral							
SÃO PAULO	Departamento de Controle e Avaliação							
SERGIPE	Secretaria de Estado da Transparência e Controle							
TOCANTINS	Controladoria-Geral do Estado							

FONTE: Elaboração do Autor (2019).



Por seu turno, o Gráfico 1 retrata a frequência de cada um dos atributos pesquisados:

GRÁFICO 1 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA DAS VARIÁVEIS ORGANIZACIONAIS



FONTE: Elaboração do Autor (2019)

O Gráfico 1 ilustra as seguintes situações concernentes a cada um dos atributos pesquisados:

(a) **Vinculação Hierárquica ao Governador:** a grande maioria (85%) dos órgãos de controladoria pesquisados vinculam-se diretamente ao Governador do Estado. Apenas quatro unidades de controle interno não possuem esse atributo, a saber: a Auditoria Geral do Estado da Bahia, a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, a Diretoria de Auditoria-Geral do Estado de Santa Catarina, e o Departamento de Controle e Avaliação. Interessa observar que essas quatro unidades de controle interno estão subordinadas à Secretaria de Estado da Fazenda.

(b) **Denominação Controladoria-Geral:** mais da metade das unidades de controle interno dos estados brasileiros adotam a denominação 'Controladoria-Geral'. Como observado por Angeli (2017, p.59), os órgãos de controladoria pública latino-americanos não adotam nomenclatura uniforme: "Aliás, conforme se percebe também na discussão conceitual apresentada, a denominação "controladoria" não é suficiente, e nem é o que determina, as

funções que o órgão de fato exerce”. Ressalta-se que esse achado também foi verificado no estudo sobre as controladorias dos estados brasileiros. As outras denominações adotadas são: Secretaria de Estado da Transparência e Controle (Espírito Santo, Maranhão e Sergipe); Auditoria-Geral do Estado (Bahia e Pará); Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (Ceará); Secretaria da Controladoria-Geral do Estado (Pernambuco); Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (Rio Grande do Sul); Diretoria de Auditoria Geral (Santa Catarina); Departamento de Controle e Avaliação (São Paulo).

(c) **Atuação Preventiva**: embora as funções preventivas sejam características essenciais da natureza do controle interno, apenas um quarto dos órgãos pesquisados desempenham algum tipo de atividade preventiva, como a capacitação de servidores públicos, ou o incentivo ao controle social. Tratam-se das controladorias-gerais dos estados do Acre, Amazonas, Minas Gerais, Paraná, Roraima e Tocantins; e a Auditoria-Geral do Pará.

(d) **Atuação Sancionadora**: da mesma forma, apenas as controladorias-gerais dos estados do Acre, Amazonas, Minas Gerais e Paraná têm em sua estrutura unidades de corregedoria.

(e) **Carreira Específica**: cerca de 80% das unidades de controle interno pesquisadas não dispõem de carreira própria para os seus servidores. Verificou-se que apenas as controladorias-gerais dos estados de Alagoas, Pernambuco, Piauí e Rio Grande do Norte, a Controladoria-Geral do Distrito Federal, e a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul contam com servidores de carreira específica estruturada formalmente.

(f) **Planejamento Estratégico**: metade das controladorias dos estados brasileiros possuem instrumento de gestão das ações de controle na forma de planejamento estratégico.

(g) **Programa de Integridade**: por outro lado, apenas quatro dessas controladorias instituíram programa de integridade: as controladorias-gerais

dos estados de Minas Gerais, Paraná, Tocantins, e a Secretaria de Estado da Transparência e Controle do Espírito Santo.

(h) **E-Learning**: dos órgãos pesquisados que desempenham algum tipo de atividade preventiva, verificou-se que as controladorias-gerais de Minas Gerais e do Paraná, e a Secretaria de Estado da Transparência e Controle do Espírito Santo fornecem treinamento a servidores públicos na forma de Educação à Distância (EaD) via *website*.

#### 4.1.1 Reflexões Sobre a Organização Institucional das Controladorias no Setor Público

Em alguns aspectos, dos achados da pesquisa convergem para o que a literatura tem apontado como a estrutura organizacional ideal para os órgãos de controle interno do setor público. Em especial, a necessidade de que esses órgãos estejam vinculados hierarquicamente à alta administração (PEIXE, 2002; BORINELLI, 2006; DUPUIS, 2006; SCHMIDT E SANTOS, 2006; CASTRO, 2007; FRANÇA, 2008), a fim de que se assegure a segregação de suas funções institucionais, evitando-se assim a situação descrita pelo autor:

O aspecto que mais chama a atenção, nesse modelo, para quem conhece a gestão pública, com suas estruturas de controles sem independência, em que normalmente aquele que fiscaliza está subordinado ao chefe imediato ou, no caso, ao secretário de Fazenda, cuja falta de segregação de funções fica caracterizada de forma muito clara (PEIXE, 2002, p. 203).

Outra característica encontrada diz respeito à denominação dos órgãos de controle interno (PEIXE, 2002; MULGAN, 2003; BORINELLI, 2006; DUPUIS, 2006; SCHMIDT E SANTOS, 2006; ANGELI, 2017). Em que pese mais da metade dos órgãos pesquisados adote a nomenclatura “controladoria-geral”, como também evidenciou Angeli (2017) em seu estudo no âmbito dos países latino-americanos, não é a denominação o fator determinante das funções que os órgãos de controle interno de fato exercem (MULGAN, 2003; ANGELI 2017).

Por outro lado, o desempenho de funções punitivas (Schedler, 1999; Mulgan, 2003; Bovens, 2007), como também a atuação preventiva (Bovens, 2010) e, em particular, a capacitação de servidores públicos e cidadãos (Bovens, Schillemans e Hart, 2008; Meijer e Schillemans, 2009) não compõem o rol de atribuições da maioria

das controladorias pesquisadas, diferentemente do entendimento da literatura quanto às funções necessárias dos órgãos de controle interno da gestão pública.

#### 4.2 FERRAMENTAS DE TRANSPARÊNCIA DOS WEBSITES

Da mesma forma, a verificação da presença dos atributos relativos à transparência dada às ações das controladorias pesquisadas, segundo as variáveis independentes listadas no Quadro 2 (anterior), pode ser conferida visualmente no Quadro 5, a seguir:

QUADRO 5 – MAPEAMENTO DA TRANSPARÊNCIA NO WEBSITE

ENTE	WEBSITE	PUBLICA RELATÓRIOS DE AUDITORIA	CANAL DENÚNCIAS ONLINE	e-LEARNING
ACRE	<a href="http://www.cge.ac.gov.br/cont/">http://www.cge.ac.gov.br/cont/</a>			
ALAGOAS	<a href="http://www.controladoria.al.gov.br/">http://www.controladoria.al.gov.br/</a>			
AMAPÁ	<a href="https://cge.portal.ap.gov.br/index.php">https://cge.portal.ap.gov.br/index.php</a>			
AMAZONAS	<a href="http://www.cge.am.gov.br/">http://www.cge.am.gov.br/</a>			
BAHIA	<a href="https://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm">https://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm</a>			
CEARÁ	<a href="https://www.cge.ce.gov.br/">https://www.cge.ce.gov.br/</a>			
DISTRITO FEDERAL	<a href="http://www.cg.df.gov.br/">http://www.cg.df.gov.br/</a>			
ESPÍRITO SANTO	<a href="https://secont.es.gov.br/">https://secont.es.gov.br/</a>			
GOIÁS	<a href="http://www.controladoria.go.gov.br/cge/">http://www.controladoria.go.gov.br/cge/</a>			
MARANHÃO	<a href="http://www.stc.ma.gov.br/">http://www.stc.ma.gov.br/</a>			
MATO GROSSO	<a href="http://www.controladoria.mt.gov.br/">http://www.controladoria.mt.gov.br/</a>			
MATO GROSSO DO SUL	<a href="http://www.cge.ms.gov.br/cge/">http://www.cge.ms.gov.br/cge/</a>			
MINAS GERAIS	<a href="http://controladoriageral.mg.gov.br/">http://controladoriageral.mg.gov.br/</a>			
PARÁ	<a href="http://www.age.pa.gov.br/content/cge-0">http://www.age.pa.gov.br/content/cge-0</a>			
PARAÍBA	<a href="http://www.cge.pb.gov.br/gea/">http://www.cge.pb.gov.br/gea/</a>			
PARANÁ	<a href="http://www.cge.pr.gov.br/">http://www.cge.pr.gov.br/</a>			
PERNAMBUCO	<a href="http://www.cge.pe.gov.br/">http://www.cge.pe.gov.br/</a>			
PIAUI	<a href="http://www.cge.pi.gov.br/">http://www.cge.pi.gov.br/</a>			
RIO DE JANEIRO	<a href="http://www.cge.rj.gov.br/">http://www.cge.rj.gov.br/</a>			
RIO GRANDE DO NORTE	<a href="http://www.control.m.gov.br/Index.asp">http://www.control.m.gov.br/Index.asp</a>			
RIO GRANDE DO SUL	<a href="https://cage.fazenda.rs.gov.br/inicial">https://cage.fazenda.rs.gov.br/inicial</a>			
RONDÔNIA	<a href="http://www.rondonia.ro.gov.br/cge/">http://www.rondonia.ro.gov.br/cge/</a>			
RORAIMA	<a href="http://www.cge.rr.gov.br/">http://www.cge.rr.gov.br/</a>			
SANTA CATARINA	<a href="http://www.sef.sc.gov.br/institucional/diretoria/DIAG">http://www.sef.sc.gov.br/institucional/diretoria/DIAG</a>			
SÃO PAULO	<a href="https://portal.fazenda.sp.gov.br/Institucional/Paginas/DCA.aspx">https://portal.fazenda.sp.gov.br/Institucional/Paginas/DCA.aspx</a>			
SERGIPE	<a href="http://www.cge.se.gov.br/">http://www.cge.se.gov.br/</a>			
TOCANTINS	<a href="https://www.cge.to.gov.br/">https://www.cge.to.gov.br/</a>			

FONTE: Elaboração do Autor (2019).

A partir da frequência dos atributos pesquisados, conforme mostrado na Tabela 1 adiante, relacionam-se os seguintes resultados:

- (a) **Publicação de Relatórios de Auditoria:** apenas as controladorias-gerais do Mato Grosso, Rio de Janeiro, Tocantins e do Distrito Federal publicam, em seus *websites*, os relatórios das auditorias realizadas, o que equivale a apenas 15% do total das unidades de controle interno pesquisadas.
- (b) **Denúncia On-line:** por seu turno, mais da metade dos órgãos de controle interno pesquisados possuem, em seus *websites*, ferramenta específica para a apresentação de denúncias.
- (c) **Pedido de Acesso à Informação On-line:** nesse quesito, o atributo de transparência pontuou ainda melhor. 24 das 27 controladorias pesquisadas disponibilizam, em seus *websites*, ferramenta para a apresentação de pedido de acesso à informação; ou seja, cerca de 90% dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros possibilitam que o acesso à informação seja demandado on-line.

TABELA 1 – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA DAS VARIÁVEIS DE TRANSPARÊNCIA

DIMENSÃO DA TRANSPARÊNCIA	N	%
Publicação de Relatórios de Auditoria	4	0,15
Denúncia <i>On-line</i>	18	0,66
Pedido de Acesso à Informação <i>On-line</i>	24	0,89

FONTE: Elaboração do Autor (2019).

Os resultados da verificação das atribuições institucionais dos órgãos de controle interno pesquisados e os serviços que esses órgãos disponibilizam aos cidadãos em seus *websites* podem ser conferidos, em detalhe, no Quadro 7, apresentado no Apêndice.

#### 4.2.2 Reflexões Sobre Transparência das Controladorias no Setor Público

Relativamente à abertura de informações públicas ao cidadão no que concernem os resultados dos trabalhos do controle interno, os achados da pesquisa não sugerem avanços importantes. A maioria das controladorias dos estados

brasileiros não dão transparência ativa aos relatórios de auditoria que produzem. Por isso, pode-se inferir que, no âmbito de tais estados, resta prejudicado o exercício do controle social, haja vista que os cidadãos carecem do conhecimento dos atos e fatos da gestão pública, conforme apresentados nos relatórios de auditoria do controle interno (SCHEDLER, 1999; MULGAN, 2003; BOVENS, 2007).

Quanto à apresentação de denúncias (March e Olsen, 1995; Mulgan, 2003) e, principalmente, de pedidos de acesso à informação (Bovens, 2010) via *Internet*, os achados da pesquisa revelam uma situação bem mais favorável à transparência e ao exercício do controle social. Isso porque tais ferramentas digitais favorecem a *accountability*, uma vez que permitem ao cidadão apresentar demandas, e receber atendimento, sem a necessidade de deslocamento físico aos órgãos públicos (DOWDLE, 2006; MARGETTS, 2011, 2013; MEIJER, 2014).

#### 4.3 PERFIL MÉDIO DAS CONTROLADORIAS DOS ESTADOS BRASILEIROS

A partir dos dados coletados sobre a estrutura organizacional das controladorias dos estados brasileiros e do distrito federal, bem como acerca da transparência dada às suas ações, delineou-se o perfil desses órgãos de controle interno (vide Quadro 6). Para tanto, considerou-se o atendimento médio aos requisitos organizacionais e de transparência examinados.

QUADRO 6 – PERFIL MÉDIO DAS CONTROLADORIAS PESQUISADAS

DIMENSÃO ORGANIZACIONAL		
	SIM	NÃO
Vincula-se hierarquicamente ao Governador	X	
Denomina-se Controladoria-Geral	X	
Atuação Preventiva		X
Atuação Sancionadora		X
Carreira Específica		X
Planejamento Estratégico	X	
Programa de Integridade		X
<i>E-Learning</i>		X
DIMENSÃO DA TRANSPARÊNCIA		

	SIM	NÃO
Publica Relatórios de Auditoria		X
Denúncia <i>On-line</i>	X	
Pedido de Acesso à Informação <i>On-line</i>	X	

FONTE: Elaboração do Autor (2019).

Os dados da pesquisa mostram que, em geral, os órgãos de controle interno dos estados brasileiros adotam a nomenclatura de ‘Controladoria-Geral’ e se vinculam hierarquicamente ao Governador. Esses órgãos não possuem carreira específica para os seus servidores, que, em geral, não desempenham atividades preventivas (inclusive de *e-learning*) ou de correição. As ações de controle são definidas por meio de planejamento estratégico, porém faltam programas de integridade que minimizem os riscos inerentes à execução de tais ações.

Quanto à transparência, os órgãos de controle interno examinados, em geral, não publicam os relatórios das auditorias realizadas. Por outro lado, seus *websites* contam com ferramentas específicas para que os cidadãos apresentem denúncias e pedidos de acesso à informação.

Enfim, finalizada a apresentação dos resultados da pesquisa, passa-se às considerações finais do trabalho.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo identificar o perfil institucional das controladorias dos estados e do distrito federal, em particular quanto às suas características organizacionais e à transparência dada às ações de controle interno que desempenham.

A investigação contou com pesquisa documental e verificação do conteúdo dos *websites* das unidades de controle interno do poder executivo dos 26 estados da federação e do distrito federal, cujos resultados foram agrupados em duas dimensões de análise: organizacional e de transparência.

Realizou-se o mapeamento das características da organização institucional das unidades de controle interno do poder executivo dos 26 estados da federação e do distrito federal. Os dados da pesquisa mostram que, em geral, sob o aspecto organizacional, a situação das controladorias pesquisadas carece de melhorias substantivas. Embora a maioria dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do distrito federal estejam vinculados hierarquicamente ao Governador, os servidores desses órgãos não possuem carreira específica, nem desempenham atividades preventivas ou de correição. Ainda que as ações de controle sejam definidas por meio de instrumento de planejamento estratégico, faltam programas de integridade que minimizem os riscos inerentes à execução de tais ações.

Verificou-se como as controladorias dos 26 estados da federação e do distrito federal dão transparência (ativa) às ações de controle que realizam. Nesse quesito, o achado que chamou atenção (negativamente) foi que apenas quatro dos órgãos de controle interno examinados publicam os relatórios das auditorias realizadas. Por outro lado, os *websites* da grande maioria das controladorias pesquisadas contam com ferramentas para que os cidadãos apresentem denúncias e/ou pedidos de acesso à informação on-line.

Da identificação das similaridades e diferenças da organização institucional das controladorias pesquisadas, bem como da transparência dada às suas ações, pôde-se delinear o perfil organizacional e de transparência ativa dos órgãos de controle interno dos 26 estados da federação e do distrito federal. De maneira geral, tratam-se de estruturas vinculadas hierarquicamente ao Governador, as quais, em maioria, adotam a denominação 'Controladoria-Geral' e não desempenham atividades preventivas ou de correição. As ações de controle por elas realizadas são definidas



por meio de planejamento estratégico, porém faltam programas de integridade que minimizem os riscos inerentes à execução de tais ações.

Conclui-se que as controladorias dos estados brasileiros carecem de melhorias em sua organização institucional, abrangência e diversidade de atuação, e transparência. Entende-se que trabalhos futuros podem aprofundar as discussões aqui apresentadas, a partir de achados que contemplem outras dimensões de análise.

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e Accountability. In: ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.
- ALEXANDRINO, M. **Direito Administrativo**. 18ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2010.
- ANGELI, A. E. **Accountability e Internet numa Perspectiva Comparada: a atuação digital das controladorias públicas na América Latina**. 2017. 127-f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Setor de Ciências Humanas, Letras e Artes, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/47942>>. Acesso em: 12. abr. 2019.
- ARANTES, R. B.; LOUREIRO, M. R.; COUTO, C.; TEIXEIRA, M. A. C. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, Tribunais de Contas, Judiciário e Ministério Público. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. P.; PACHECO, R. (Orgs.). **Burocracia e política no Brasil: desafios para o Estado Democrático no século XXI**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.
- ASSIS, L.; SILVA, C. L.; 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.
- 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: 12 abr. 2019.
- BOVENS, M. **Public Accountability**. Oxford: Oxford University Press, 2007.
- BOVENS, M. Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism. **West European Politics**, v. 33, n. 5, p. 946–967, 2010.
- BOVENS, M.; SCHILLEMANS, T.; T’HART, P. Does public accountability work? An assessment tool. **Public Administration**, v. 86, n. 1, p. 225–242, 2008.
- CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de Direito Administrativo**. 23ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.
- CASTRO, R. P. A. **Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- CRUZ, M. C. M. T.; SPINELLI, M. V. C.; SILVA, T. A. B.; CARVALHO, M. A. T. Controle Interno em Municípios Brasileiros: Uma Análise das Controladorias-Gerais dos Municípios diante do Modelo da Controladoria-Geral da União. **Revista de Gestão Pública**, v. 3, n. 2, p. 297-328, 2014.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Atlas, 1998.

DUPUIS, J. **Modern Comptrollership and The Management Accountability Framework**. Ottawa: Library of Parliament, 2006.

DUTTON, W. H. The Fifth Estate Emerging through the Network of Networks. **Prometheus**, v. 27, n. 1, p. 1–15, 2009.

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**. In: XI CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE – NOVAS PERSPECTIVAS NA PESQUISA CONTÁBIL, 11., 2014, São Paulo. Anais. São Paulo: USP, 2014, p. 2-14.

FLICK, U. **Introdução à Pesquisa Qualitativa**. Porto Alegre: Artmed Editora, 2008.

FRANÇA, P. G. **O Controle da Administração Pública: tutela jurisdicional, regulação econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

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: 12. abr. 2019.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Ed. Editora Atlas, 1998.

GODOY, A. S. Introdução à Pesquisa Qualitativa e suas Possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

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.

HEALD, D. **Transparency as an Instrumental Value. Transparency: The Key to Better Governance?** London: Oxford University Press, 2006.

HOGGETT, P. New Modes of Control in the Public Service. **Public Administration**, v. 74, n. 1, p. 9–32, 1996.

HOOD, C. A Public Management for All Seasons? **Public Administration**, v. 69, n. 1, p. 3–19, 1991.

JACKSON, J. H. **The Comptroller: His Functions and Organization**. Cambridge: Harvard University Press, 1948.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

LUNKES, R. J., SCHNORRENBARGER, D., GASPARETTO, V., & VICENTE, E. F. R. Considerações sobre as Funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.

MARCH, J. G.; OLSEN, J. P. Developing Political Accounts. In: **Democratic Governance**. New York: The Free Press, 1995, p. 141-181.

MARGETTS, H. The Internet and Democracy. In: DUTTON, W. H. (Ed.). **The Oxford Handbook of Internet Studies**. London: The Oxford University Press, 2013, p. 1-22.

MARQUES, F. P. J. A. Internet e Transparência Política. **Compós**, p. 1–18, 2014.

MASHAW, J. L. Accountability and Institutional Design: some thoughts on the grammar of governance. In: **Public Accountability: designs, dilemmas and experiences**. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 115–156.

MATIAS-PEREIRA, J. **Curso de Gestão Estratégica na Administração Pública**. São Paulo: Atlas, 2012.

MEIJER, A. J.; SCHILLEMANS, T. Fictional Citizens and Real Effects: Accountability to Citizens in Competitive and Monopolistic Markets Utrecht School of Governance. **Public Sector Management – An Interactive Journal**, v. 14, n. 2, p. 254–291, 2009.

MEIJER, A. Transparency. In: BOVENS, M.; GOODIN, R. E.; SCHILLEMANS, T. (Eds.). **The Oxford Handbook of Public Accountability**. London: The Oxford University Press, 2014, p. 1–23.

MEIJER, A. Understanding modern transparency. **International Review of Administrative Sciences**, v. 75, n. 2, p. 255–269, 2009.

MEIJER, A.; T' HART, P.; WORTHY, B. Assessing Government Transparency: An Interpretive Framework. **Administration & Society**, v. 50, n. 4, p. 1–26, 2015.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1990.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 27ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

MIRANDA, R. F. A. **Implementando a Gestão de Riscos no Setor Público**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017.

MULGAN, R. **Holding Power to Account**. London: Palgrave Macmillan, 2003.

NEVES, J. L. Pesquisa Qualitativa: características, usos e possibilidades. **Caderno de pesquisas em administração**, 1996, v. 1, n. 3, p. 1-5.

O'DONNELL, G. Horizontal Accountability in New Democracies. **Journal of Democracy**, v. 9, n. 3, p. 112–126, 1998.

OLIVEIRA, D. P. R. **Administração Pública: foco na otimização do modelo administrativo**. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVIERI, C. **O controle interno como instrumento de accountability horizontal: uma análise exploratória da Controladoria Geral da União**. In: 2º ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 2006, São Paulo. Anais. São Paulo: ENAPG, 2006.

PEIXE, B. C. S. **Finanças Públicas: controladoria governamental em busca do atendimento da lei de responsabilidade fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.

PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C.; MANIN, B. Democracy, Accountability, and Representation. In: PRZEWORSKI, A.; STOKES, S. C.; MANIN, B. (Eds.). **Democracy, Accountability, and Representation**. New York: Cambridge University Press, 1999, p. 1–26.

REIS, L. G.; TARIFA, M. R.; GRAVENA, J.; GERIGK, W. **O processo de implementação da Controladoria Municipal: estudo de caso em dois municípios paranaenses**. XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2008, Curitiba. Anais. Curitiba: ABC, 2008.

SANTOS, P. F. **Crimes de Abuso de Autoridade: aspectos jurídicos da Lei nº 4.898/65**. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 2003.

SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D.; GUINDANI, J. F. Pesquisa Documental: pistas teóricas e metodológicas. **Revista Brasileira de História & Ciências Sociais**, v. 1, n. 1, 2008.

SCHEDLER, A. Conceptualizing Accountability. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (Eds.). **The Self-Restraining State - Power and Accountability in New Democracies**. Boulder: Lynne Rienner Publishers, 1999, p. 13–28.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

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: 12. abr. 2019.

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.

STROM, K. Democracy, Accountability, and Coalition Bargaining. **European Journal of Political Research**, v. 31, n.1, p. 47-62, 1997

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 1, p. 44-56, 2011.

VAN DE STEEG, M. Public accountability in the european union. **EIOP European Integration On-line Papers**, v. 13, n. 1, 2009.

## APÊNDICE

QUADRO 7 – SÍNTESE DAS ATRIBUIÇÕES E FERRAMENTAS DIGITAIS

ENTE	DENOMINAÇÃO	CARGO DO DIRIGENTE MÁXIMO	Website_link	FUNÇÕES INSTITUCIONAIS	SERVIÇOS OFERECIDOS NO WEBSITE
ACRE	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://www.cge.ac.gov.br/cont/">http://www.cge.ac.gov.br/cont/</a>	Planejar, coordenar e executar as funções de controle e correição administrativa nos órgãos e nas entidades da administração pública do Poder Executivo.	Publicações; Controle Social; Denúncias; Sicon; Atas.
ALAGOAS	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://www.controladoria.al.gov.br/">http://www.controladoria.al.gov.br/</a>	Coordenar, executar, avaliar, apoiar e orientar as atividades inerentes ao controle interno do Poder Executivo.	Correição; transparência; auditoria; controle social; e-sic.
AMAPÁ	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="https://cge.portal.ap.gov.br/index.php">https://cge.portal.ap.gov.br/index.php</a>	Defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição administrativa, às atividades de ouvidoria e o incremento da transparência da gestão e apoiar o Ministério Público e o controle externo.	ODP; controle interno; acesso à informação; conaci; enccia.
AMAZONAS	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://www.cge.am.gov.br/">http://www.cge.am.gov.br/</a>	Responsável pela supervisão e controle dos padrões de ética e transparência no serviço público.	e-ouv; e-sic; controle interno; fale com a CGE; carta de serviços.
BAHIA	Auditoria-Geral do Estado	Auditor-Geral	<a href="https://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm">https://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm</a>	Órgão do controle interno do Poder Executivo que tem por finalidade proceder à análise e controle dos atos e fatos administrativos e financeiros dos órgãos e entidades.	Transparência; denúncia; carta de serviços.

CEARÁ	Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado	Secretário de Estado Chefe da Controladoria e Ouvidoria Geral	<a href="https://www.cge.ce.gov.br/">https://www.cge.ce.gov.br/</a>	Zelar pela adequada aplicação dos recursos públicos, contribuindo para uma gestão ética e transparente e para a oferta de serviços públicos de qualidade.	Ouvidoria; Ceará Transparente; e-sic.
DISTRITO FEDERAL	Controladoria-Geral do Distrito Federal	Secretário de Estado Controlador-Geral	<a href="http://www.cg.df.gov.br/">http://www.cg.df.gov.br/</a>	Supervisão, no tratamento e na orientação dos dados e das informações disponibilizáveis no Portal da Transparência; na supervisão e na coordenação do sistema de controle interno; na correição e na auditoria administrativa.	Transparência; acesso à informação; gestão de riscos.
ESPIRITO SANTO	Secretaria de Estado da Transparência e Controle	Secretário de Estado	<a href="https://secont.es.gov.br/">https://secont.es.gov.br/</a>	Exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, prestando, como órgão central, a orientação normativa que julgar necessária.	Ouvidoria; transparência; ceis; normas; regulações.
GOIÁS	Controladoria-Geral do Estado	Secretário de Estado Chefe da Controladoria-Geral	<a href="http://www.controladoria.go.gov.br/cge/">http://www.controladoria.go.gov.br/cge/</a>	Defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria, ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública estadual.	e-sic; ODP; ouvidoria; transparência.
MARANHÃO	Secretaria de Estado da Transparência e Controle	Secretário de Estado da Transparência e Controle	<a href="http://www.stc.ma.gov.br/">http://www.stc.ma.gov.br/</a>	Assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, são referentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção.	e-sic; ouvidoria; portal da transparência; links úteis.
MATO GROSSO	Controladoria-Geral do Estado	Secretário de Estado Controlador-Geral	<a href="http://www.controladoria.mt.gov.br/">http://www.controladoria.mt.gov.br/</a>	Atividades de auditoria pública, de correição, de prevenção e combate à corrupção, de ouvidoria, de incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública e de proteção do patrimônio público.	Fala cidadão; consultas; publicações; portal da transparência; CGE.



MATO GROSSO DO SUL	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://www.cge.ms.gov.br/cge/">http://www.cge.ms.gov.br/cge/</a>	Atividades de auditoria governamental, de correição e de ouvidoria; condução à transparência pública e ao controle social e apoio ao controle externo na sua missão institucional.	e-ouv; acesso à informação; legislação.
MINAS GERAIS	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://controladoriageral.mg.gov.br/">http://controladoriageral.mg.gov.br/</a>	Assuntos e providências atinentes, no âmbito do Poder Executivo, à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, ao aperfeiçoamento de serviços e utilidades públicos, à prevenção e ao combate à corrupção.	Minas Legal; transparência; conaco; fóruns; denúncias.
PARÁ	Auditoria-Geral do Estado	Auditor-Geral	<a href="http://www.aga.pa.gov.br/content/cge-0">http://www.aga.pa.gov.br/content/cge-0</a>	Realização de atividades de fiscalização, controle e avaliação da gestão governamental.	Carta ao Cidadão; Relatórios de Prestação de Contas.
PARAÍBA	Controladoria-Geral do Estado	Secretário de Estado Chefe da Controladoria-Geral	<a href="http://www.cge.pb.gov.br/gea/">http://www.cge.pb.gov.br/gea/</a>	Assegurar o fiel cumprimento das leis, normas e procedimentos através de ações de auditoria preventiva e corretiva que tornem eficaz o controle interno.	Legislação; planejamento estratégico; sistemas cge; portal.
PARANÁ	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://www.cge.pr.gov.br/">http://www.cge.pr.gov.br/</a>	Gerenciar a Estrutura de Controle do Poder Executivo Estadual.	Disc Denúncia; Denuncie Corrupção; Governo Digital.
PERNAMBUCO	Secretaria da Controladoria-Geral do Estado	Secretário de Estado	<a href="http://www.cge.pe.gov.br/">http://www.cge.pe.gov.br/</a>	Ampliar o controle do uso dos recursos e do patrimônio do estado, incrementar a transparência da gestão pública e oferecer ferramentas para o controle das ações sociais do governo do estado.	Transparência; correição; ouvidoria; orientação; auditoria.

PIAUÍ	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://www.cge.pi.gov.br/">http://www.cge.pi.gov.br/</a>	Exame nos processos originários de atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial do órgãos e entidades da administração pública estadual e nos atos de aplicação de recursos públicos estaduais.	e-sic; ouvidoria; transparência; sincin.
RIO DE JANEIRO	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://www.cge.rj.gov.br/">http://www.cge.rj.gov.br/</a>	Coordenar e supervisionar, no âmbito do SICIERJ, as macrofunções de Auditoria Governamental, Ouvidoria, Transparência e Corregedoria.	Denúncia; reclamação; governo aberto; disque rio; e-sic.
RIO GRANDE DO NORTE	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://www.control.rn.gov.br/Index.asp">http://www.control.rn.gov.br/Index.asp</a>	Articular as atividades relacionadas com o sistema de controle interno, promover a integração operacional e elaborar atos normativos sobre procedimentos de controle.	e-sic; carta de serviços; portal da transparência.
RIO GRANDE DO SUL	Contadoria e Auditoria-Geral do Estado	Auditor-Geral	<a href="https://cage.fazenda.rs.gov.br/inicial">https://cage.fazenda.rs.gov.br/inicial</a>	Responsável pelas decisões institucionais e pela orientação estratégica e política do órgão.	Publicações; contabilidade pública; indicadores; transparência.
RONDÔNIA	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://www.rondonia.ro.gov.br/cge/">http://www.rondonia.ro.gov.br/cge/</a>	Assessorar diretamente o Governador do Estado, nos assuntos relativos ao controle interno.	e-sic; ouvidoria; transparência.
RORAIMA	Controladoria-Geral do Estado	Controlador-Geral	<a href="http://www.cge.rr.gov.br/">http://www.cge.rr.gov.br/</a>	Exercer o controle interno, em todos os níveis.	Portal da Transparência
SANTA CATARINA	Diretoria de Auditoria Geral	Diretor	<a href="http://www.sef.sc.gov.br/institucional/diretoria/DIAG">http://www.sef.sc.gov.br/institucional/diretoria/DIAG</a>	Planejamento e da aplicação das ações do controle interno, auditoria, prevenção e orientação dos órgãos e entidades da Administração Pública, controle de despesas de pessoal, transferências voluntárias, licitações, contratos, despesas de custeio.	-

SÃO PAULO	Departamento de Controle e Avaliação	Chefe de Departamento	<a href="https://portal.fazenda.sp.gov.br/Institucional/Paginas/DCA.aspx">https://portal.fazenda.sp.gov.br/Institucional/Paginas/DCA.aspx</a>	Relatório de auditoria que descreve as questões relevantes identificadas na auditoria e traz recomendações que visam sanar irregularidades e promover melhorias na gestão e nos resultados do auditado.	-
SERGIPE	Secretaria de Estado da Transparência e Controle	Secretário de Estado da Transparência e Controle	<a href="http://www.cge.se.gov.br/">http://www.cge.se.gov.br/</a>	Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado quanto à legalidade, legitimidade, economicidade.	Transparência; e-sic; observatório.
TOCANTINS	Controladoria-Geral do Estado	Secretário de Estado Chefe da Controladoria-Geral	<a href="https://www.cge.to.gov.br/">https://www.cge.to.gov.br/</a>	Realização de atividades de fiscalização, controle e avaliação da gestão governamental.	Acesso à informação; ouvidoria; portal da transparência; e-sic; manuais.

FONTE: Elaboração do autor (2019).

