



UNIVERSIDADE
FEDERAL
DE PERNAMBUCO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARIANNY DIAS SANTOS

ANÁLISE DAS FUNÇÕES E MACROFUNÇÕES DE CONTROLADORIA NOS
MUNICÍPIOS ACIMA DE 50 MIL HABITANTES NAS MESORREGIÕES ASSIS,
MACRO METROPOLITANA PAULISTA, RIBEIRÃO PRETO, SÃO JOSÉ DO RIO
PRETO E VALE DA PARAÍBA PAULISTA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Recife
2025

MARIANNY DIAS SANTOS

**ANÁLISE DAS FUNÇÕES E MACROFUNÇÕES DE CONTROLADORIA NOS
MUNICÍPIOS ACIMA DE 50 MIL HABITANTES NAS MESORREGIÕES ASSIS,
MACRO METROPOLITANA PAULISTA, RIBEIRÃO PRETO, SÃO JOSÉ DO RIO
PRETO E VALE DA PARAÍBA PAULISTA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

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

Orientador (a): Prof. Dr. Jeronymo José Libonati

Recife

2025

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

Santos, Marianny Dias.

Análise das funções e macrofunções de controladoria nos municípios acima de 50 mil habitantes nas mesorregiões Assis, Macro Metropolitana Paulista, Ribeirão Preto, São José do Rio Preto e Vale da Paraíba Paulista do Estado de São Paulo / Marianny Dias Santos. - Recife, 2025.

62, tab.

Orientador(a): Jeronymo José Libonati

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis - Bacharelado, 2025.

Inclui referências.

1. Contabilidade . 2. Contabilidade Gerencial . 3. Controladoria . 4. Controladoria pública. 5. Funções da Controladoria. 6. Macrofunções da controladoria. I. Libonati , Jeronymo José . (Orientação). II. Título.

500 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO

MARIANNY DIAS SANTOS

**ANÁLISE DAS FUNÇÕES E MACROFUNÇÕES DE CONTROLADORIA NOS
MUNICÍPIOS ACIMA DE 50 MIL HABITANTES NAS MESORREGIÕES ASSIS,
MACRO METROPOLITANA PAULISTA, RIBEIRÃO PRETO, SÃO JOSÉ DO RIO
PRETO E VALE DA PARAÍBA PAULISTA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal de
Pernambuco – UFPE, como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel
em Ciências Contábeis. Aprovado em 14
de agosto de 2025.

BANCA EXAMINADORA

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

Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Daniel José Cardoso Silva
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Agradeço, antes de tudo, a mim mesma, por não desistir diante dos muitos desafios encontrados ao longo do caminho e por ter persistido mesmo quando o cansaço e a dúvida pareciam maiores. Por cada esforço, cada noite mal dormida e cada momento em que escolhi continuar.

Agradeço à minha família, especialmente aos meus pais, Andreia e Mariano, à minha irmã Mariana, à minha avó Nalva e a todos os meus tios, tias, primos e primas, que conviveram diariamente com meus altos e baixos. Sou grata pela paciência, pelo apoio constante e por me ensinarem o valor do estudo e da honestidade. Nunca me esquecerei da minha avó Rosa, dos meus avôs Alfredo e Sebastião, e do meu tio João. Vocês me deram forças para continuar. Gostaria que estivessem aqui para me ver realizando este sonho. Também deixo um carinho especial ao meu gatinho Yoda.

Aos meus amigos, Antônio, Bruna, Diane, Letícia, Maria Eduarda e Mayara, agradeço pelas tardes de conversa, pelas tantas partidas de dominó, uno e perfil, e por todas as discussões e histórias inventadas que nos uniram ainda mais. Foi incrível conhecer vocês. Obrigada por trazerem leveza a esse momento tão caótico que é a vida acadêmica.

Agradeço à Árina, Bia, Carlão, Cris, Flávia, Gabriel, Jane, João, Silvia, Tarcí e Thiago, meus colegas da DIFI (PROGRAD) que me ensinaram, na prática, o valor de um bom ambiente de trabalho, onde me senti acolhida e respeitada.

Ao meu orientador, Professor Jeronimo Libonati, agradeço por me apresentar à área de controladoria e por me dar a oportunidade de participar de sua pesquisa. Sua orientação foi fundamental para a concretização deste trabalho.

Por fim, agradeço a todos os professores que fizeram parte desses quatro anos. Não apenas pelo conhecimento transmitido, mas também pelo exemplo de dedicação e amor pelo ensino.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para que este sonho se tornasse realidade, deixo aqui meu mais sincero agradecimento.

RESUMO

A Controladoria Municipal é um órgão fundamental para a boa governança, transparência e controle da administração pública. Este trabalho tem como objetivo analisar a estrutura organizacional das controladorias em 46 municípios do Estado de São Paulo com população superior a 50 mil habitantes, distribuídos nas mesorregiões de Assis, Macro Metropolitana Paulista, Ribeirão Preto, São José do Rio Preto e Vale do Paraíba Paulista. A metodologia adotada foi a pesquisa descritiva com abordagem qualitativa e quantitativa, a partir de dados secundários obtidos por meio da análise documental de legislações municipais, sites institucionais e portais da transparência. Os resultados apontam que 91,30% dos municípios possuem controladorias formalmente instituídas, sendo a maioria posicionada na estrutura administrativa como órgão de staff. A macrofunção mais presença foi auditoria (90,48%), seguida de transparência (78,57%) e ouvidoria (66,67%). Em contrapartida, as macrofunções menos presentes foram correição (28,57%) e avaliação de desempenho (42,86%). Quanto às funções específicas, destacaram-se as funções contábil (95,24%), de controle interno (80,95%) e gerencial-estratégica (73,81%). Já as funções de sistema de custos (33,33%) e sistema de informações (42,86%) foram as menos encontradas. Verificou-se ainda a baixa divulgação da missão institucional da controladoria e do perfil do responsável pela pasta. Conclui-se que, apesar dos avanços na institucionalização das controladorias, há necessidade de maior padronização e fortalecimento das suas funções para garantir uma atuação mais estratégica e eficaz na gestão pública municipal.

Palavras-chave: Controladoria Municipal. Estrutura Organizacional. Controle Interno. Governança. Administração Pública.

ABSTRACT

The Municipal Comptroller's Office plays a key role in ensuring good governance, transparency, and control in public administration. This study aims to analyze the organizational structure of comptroller units in 46 municipalities in the State of São Paulo with populations over 50,000, distributed across the mesoregions of Assis, Macro Metropolitana Paulista, Ribeirão Preto, São José do Rio Preto, and Vale do Paraíba Paulista. A descriptive research was conducted with qualitative and quantitative approaches, using secondary data from municipal legislation, institutional websites, and transparency portals. Results indicate that 91.30% of the municipalities have formally established comptroller units, most of which are positioned as staff organs in the organizational structure. The most frequent macrofunctions were audit (90.48%), transparency (78.57%), and ombudsman services (66.67%), while correction (28.57%) and performance evaluation (42.86%) were the least common. Among specific functions, accounting (95.24%), internal control (80.95%), and strategic management (73.81%) were most prevalent, whereas cost system (33.33%) and information system (42.86%) functions were less implemented. The study also noted limited disclosure of institutional missions and the professional profiles of comptroller officers. It concludes that, despite progress in formalizing comptroller units, further standardization and reinforcement of their functions are needed to enhance their strategic role in municipal governance.

Keywords: Municipal Comptrollership. Organizational Structure. Internal Control. Governance. Public Administration.

LISTA DE QUADROS/TABELAS

Quadro 1 – Macrofunções de Controladoria.....	13
Quadro 2 – Funções da Controladoria.....	15
Quadro 3 – Municípios analisados do estado de São Paulo e seus respectivos habitantes e Mesorregiões.....	19
Quadro 4 – Classificação do setor de controladoria e sua estrutura organizacional.....	24
Gráfico 1 - Denominação das Controladorias.....	27
Quadro 5 – Subordinação hierárquica das Controladorias Municipais.....	30
Quadro 6 – Macrofunções da Controladoria.....	34
Gráfico 2 – Frequência das Macrofunções.....	37
Quadro 7 – Funções da Controladoria.....	39
Gráfico 3 – Frequências de cada Função Desempenhada.....	42
Quadro 8 – Missões Institucionais e Perfil do Controller.....	43
Tabela 1 – Formações dos Controllers.....	45

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CNS	Conselho Nacional de Saúde
CGU	Controladoria Geral da União
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBR	Instituto Rui Barbosa
LAI	Lei de Acesso à Informação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei de Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PPA	Plano Plurianual de Investimento
RGF	Relatório de Gestão Fiscal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	2
1.1. PROBLEMA DE PESQUISA	4
1.1. JUSTIFICATIVA	5
1.1. OBJETIVO	6
1.1.1. OBJETIVO GERAL	6
1.1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	6
2. REFERENCIA TEÓRICO	8
2.1. CONTABILIDADE GERENCIAL	8
2.2. CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICA	9
2.3. CONTROLADORIA	11
2.4. FUNÇÕES E MACROFUNÇÕES DA CONTROLADORIA	13
2.4.1. MACROFUNÇÕES	13
2.4.2. FUNÇÕES	16
3. METODOLOGIA	19
4. ANALISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	23
5. CONSIDERAÇÃO FINAL	44
6. REFERÊNCIAS	46

1. INTRODUÇÃO

A constituição federal de 1988, embora não estabeleça a obrigatoriedade da existência de uma “controladoria” nos municípios do país, mas determina, de forma clara, que todos os entes da federação devem manter mecanismos de controle interno. Esses mecanismos têm como função avaliar a legalidade e os resultados da gestão pública, especialmente na que abrange à eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos públicos.

O art. 74 da constituição federal de 1988, estabelece a existência de que os três poderes, sendo eles Legislativo, Executivo e Judiciário, mantenham sistemas de controle interno:

Art. 74. “Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de [...] comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 1988)

Se tratando dos municípios, a responsabilidade pela execução do controle interno pode ser atribuída a órgãos como a controladoria, auditoria, ouvidoria ou a setores equivalentes. O art. 31 da constituição reforça esse entendimento ao prever que “a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei” (BRASIL, 1988).

Assim, embora não haja uma exigência de uma estrutura específica como a controladoria, é inegável que a sua existência contribua para institucionalizar as práticas de controle, prestando apoio direto à tomada de decisões dos gestores e ao cumprimento do princípio da transparência. Como aponta Oliveira et al. (2009), “a controladoria pública atua como instrumento essencial para fortalecer o controle interno, promovendo não apenas o cumprimento das normas legais, mas também observa-se que a adoção de estruturas formais de controladoria tende a ser mais comum em municípios de maior porte, enquanto cidades menores recorrem a setores como auditoria ou a departamentos administrativos já existentes para cumprir as funções de controle interno. Como destaca Cruz (2016), essa diferença decorre, principalmente, da limitação de recursos humanos e financeiros enfrentados

pelos pequenos municípios.

Como apontam Marques et al.(2008), em um estudo realizado no Paraná, “no município de pequeno porte, os principais objetivos da área de Controladoria ainda concentram-se em atender aos aspectos legais [...], enquanto que no município de médio porte, há uma maior preocupação em implementar medidas de controle que conduzam à apuração da eficácia e eficiência”. O dado reforça a constatação de que a abrangência da controladoria pública estão fortemente associadas à capacidade estrutural e financeira do ente federativo.

O controle interno constitui um pilar essencial da administração pública, assumindo papel estratégico na garantia da legalidade, da eficiência e da transparência na gestão dos recursos públicos. No contexto dos municípios brasileiros, esse mecanismo ganha relevância diante de desafios enfrentados pelas prefeituras na implementação de políticas públicas com efetividade. Entre os principais obstáculos observados, destaca-se a escassez de recursos humanos qualificados, a limitação orçamentária e a carência de tecnológicos adequadas para a integração de sistemas de controle interno.

Segundo um estudo levantado pelo instituto Rui Barbosa (IBR, 2021), “muitos municípios brasileiros não possuem estrutura mínima para desenvolver um sistema de controle interno eficaz, devido a restrições orçamentárias, falta de pessoal capacitado e deficiências tecnológicas que dificultam a produção e análise de informações gerenciais”.

A lei complementar nº101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), em seu art. 48, reforça a obrigatoriedade de estruturas de controle interno que tenham o poder de avaliar a execução orçamentária e o cumprimento das metas governamentais.

Art. 48. “São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos” (BRASIL, 2000, art. 48).

Por tanto, a implantação da Controladoria Pública emerge como um instrumento de controle interno, essencial para a promoção da transparência, integridade e eficiência das gestões municipais, em particular no contexto dos municípios de São Paulo, foco desta pesquisa. A possível ausência de uma legislação estadual específica que regulamenta a criação da controladoria municipal em São Paulo pode gerar variações de modelos adotados pelas prefeituras, desde estruturas, mais formalizadas, até arranjos mais simplificados.

Segundo Arruda(2020), a controladoria é uma ciência interdisciplinar que auxilia nas tomadas de decisões de gestores públicos, garantindo não somente a eficácia, mas também a transparência e o controle social. A atuação abrange desde a coleta e análise de dados contábeis, até a implementação de sistemas de controle interno e externo. Como destaca Silva(2013), a controladoria funciona como uma conexão entre os controles e a gestão, transmitindo informações relevantes que permitem comparar metas estabelecidas com os resultados alcançados.

Além disso, a controladoria pública contribui para a redução de assimetrias informacionais entre gestores e população, promovendo a confiança nas instituições por meio da transparência e do acesso à informação. Conforme apontam Quintana et al.(2015, p.189), “o governo tem apresentado formas de minimização dessa assimetria de informações, por meio de maior transparência de ações governamentais, cabendo a cada cidadão o exercício da cidadania plena por meio do controle social e participação ativa na vida política do País”

Portanto, essa pesquisa pretende analisar, por meio das legislações e documentos disponibilizados nos sites das prefeituras, as funções das controladorias municipais, localizadas nas mesorregiões de Assis, Macro metropolitana paulista, Ribeirão Preto, São José do Rio Preto e Vale da Paraíba Paulista.

1.1. PROBLEMA DE PESQUISA

A administração pública enfrenta desafios significativos relacionados com a transparência e eficiência na gestão de recursos e controle de gastos públicos, especialmente no âmbito municipal. Segundo levantamento do Radar da Transparência pública, realizada pelo open Knowledge Brasil(OKBR, 2022), aproximadamente 174 órgãos públicos brasileiros, em sua maioria prefeituras e câmaras municipais, não possuem qualquer tipo de transparência ativa.

Além disso, a saúde fiscal dos municípios, de acordo com o índice FIRJAN de gestão fiscal (IFGF) apontou que 73,9% dos municípios brasileiros apresentam gestão fiscal considerada “difícil”, evidenciado um quadro de fragilidade administrativa (FIRJAN, 2018).

É nesse contexto que a controladoria surge como um mecanismo relevante para auxiliar os gestores na tomada de decisões. No entanto, observa-se que muitas prefeituras brasileiras ainda não consolidam sua estrutura de controladoria plenamente, e acabam por se limitar a funções básicas de auditoria e controle interno.

Conforme aponta Cruz et al.(2014), “em muito municípios não se desenvolvem unidade de controle interno, ou ainda que estas esteja em fase de implementação”. Além disso, segundo um diagnóstico elaborado pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI, 2023) releva que cerca de 25% dos municípios brasileiros não possuem UCCI (Unidade centrais de Controle Interno) estruturadas em suas dependências.

Neste Contexto, a ausência de uma unidade de Controladoria estruturada, que desempenhe de forma adequada as funções de controle interno e de assessoramento à gestão, pode comprometer a transparência, a eficiência no uso dos recursos públicos e a efetividade das políticas públicas.

Dessa forma, conhecer a estrutura atual das controladorias dos municípios analisados se justifica, na medida em que estruturas mais avançadas podem servir como referência (benchmarking) para prefeituras com menor nível de adequação de controles.

Diante desse cenário, questiona-se: de que forma as funções exercidas pela Controladoria influenciam a transparência nos municípios com população superior a 50 mil habitantes no estado de São Paulo?

1.1. JUSTIFICATIVA

O presente estudo justifica-se pela necessidade de compreender como os municípios do estado de São Paulo têm cumprido as exigências constitucionais relativas à implementação e do controle interno.

O estado de São Paulo é dividido por 15 mesorregiões, que agrupam 645 municípios com base em semelhanças econômicas, sociais e geográficas, sendo 138 municípios com população superior a 50 mil habitantes, conforme dados do censo IBGE 2022.

Nesse estudo, destacaremos cinco mesorregiões, sendo elas Assis, Macro metropolitana paulista, Ribeirão Preto, São José do Rio Preto e Vale da Paraíba Paulista, nas quais foram analisados os municípios com população superior a 50 mil habitantes.

Além disso, busca-se investigar como as estruturas de controladorias impactam a qualidade da gestão fiscal, transparência e a prestação de contas dos municípios, a partir da análise de leis municipais. A ausência de uma estrutura adequada, prevista nas normativas locais, pode resultar em falhas de transparência, comprometendo a eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública, bem como a adequada prestação de contas à sociedade.

1.1. OBJETIVO

1.1.1. OBJETIVO GERAL

Analisar as funções de Controladoria dos municípios do estado de São Paulo, previstas em suas respectivas legislações, agrupando-os por mesorregiões, e avaliando a conformidade dessas funções com a literatura especializada sobre o tema.

1.1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

A partir do objetivo geral, proposto, torna-se necessário desdobrar a pesquisa em objetivos específicos, pois permite uma análise aprofundada e sistemática das funções das controladorias municipais.

Assim, elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- 1) Demonstrar como cada município apresenta a missão, organograma, macrofunções, funções e perfil do responsável pela Controladoria Municipal.
- 2) Descrever as funções da Controladoria Municipal, nos aspectos

relacionados ao controle interno, macrofunções e funções específicas da área.

- 3) Apresentar uma análise comparativa das estruturas de Controladoria dos municípios com população superior a 50 mil habitantes, considerando as mesorregiões selecionadas, em confronto com os referenciais teóricos existentes.

2. REFERENCIA TEÓRICO

2.1. CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade, enquanto instrumento de registro e controle, possui origens que antecedem até mesmo a idade moderna. Desde os tempos antigos, o ser humano utilizava práticas rudimentares de escrituração para organizar e administrar seus bens. Ao longo dos séculos, esse conhecimento evoluiu conforme as transformações sociais, econômicas e tecnológicas, tornando-se uma ferramenta indispensável para o desenvolvimento das organizações (CREPALDI, 2012).

Com o surgimento da modernidade e o consequente aumento da complexidade das relações comerciais e produtivas, a contabilidade também precisou se adaptar. Passou-se, então, da simples escrituração para um modelo mais analítico, capaz de atender não apenas aos proprietários das empresas, mas também a outros interessados, como sindicatos, investidores e o próprio governo (CREPALDI, 2012). Neste novo cenário, surge a contabilidade gerencial, voltada à gestão interna das organizações e à tomada de decisões estratégicas.

Segundo Coelho e Lins (2010), a contabilidade gerencial surgiu como resposta à necessidade de controlar e avaliar o desempenho das organizações diante de uma realidade empresarial cada vez mais dinâmica e incerta. Inicialmente, as empresas se satisfaziam com as informações geradas pela contabilidade de custos. No entanto, o aumento das operações e da complexidade organizacional exigiu novos mecanismos que fossem além da apuração de custos, focando na previsão, controle e planejamento.

A contabilidade gerencial, conforme definição de Ludícibus (2010), é um tratamento diferenciado das técnicas e procedimentos contábeis já utilizados na contabilidade financeira e tributária, tendo como objetivo principal gerar informações relevantes para os gestores. Essa abordagem permite aos administradores tomar decisões com maior segurança e assertividade. Padoveze (2010, p. 38) reforça esse entendimento ao afirmar que “a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, isto é, aqueles que estão dentro da organização”, em contraste com a contabilidade financeira, cujo foco está em usuários externos, como acionistas e credores.

A aplicação da contabilidade gerencial não se restringe somente às questões financeiras. Garrison et al. (2013) destacam seu papel essencial na análise das necessidades internas das organizações, sendo uma base para planos de ação, controle e avaliação de desempenho. Do mesmo modo, Padoveze (2010) concebe a contabilidade gerencial como um instrumento da administração, cuja função primordial é apoiar o processo decisório, trazendo segurança e objetividade (PADOVEZE, 2012).

Por fim, conforme Crepaldi (apud SILVA, 2004, p. 20), a contabilidade gerencial pode ser definida como “o ramo da contabilidade cujo objetivo é fornecer instrumentos aos administradores de empresas que o auxiliem em suas funções gerenciais”. Sua finalidade é garantir o uso eficiente dos recursos econômicos da empresa, apoiando-se em sistemas de informação voltados ao controle dos insumos e à geração de relatórios gerenciais. Esses relatórios são vitais para os administradores, pois possibilitam decisões precisas e eficazes sobre o rumo a ser tomado pela organização.

2.2. CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICA

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais relevantes da ciência contábil, cuja atuação está centrada nas entidades de direito público, como União, Estados, Distrito Federal, Municípios, suas autarquias, fundações e empresas públicas (ANGÉLICO, 2009). Esse ramo da contabilidade tem como objetivo principal registrar, controlar, acompanhar e evidenciar os atos e fatos relacionados à administração dos recursos públicos, contribuindo diretamente para o bom funcionamento da máquina estatal e para a transparência na gestão fiscal (SLOMSKI, 2012).

Ainda segundo SLOMSKI (2012), a Contabilidade Pública representa um instrumento indispensável para o controle e fiscalização da utilização dos recursos públicos, assegurando que os gestores obedeçam aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Já PADOVEZE (2012) destaca seu papel estratégico no fortalecimento da governança e no suporte à accountability, indo além da simples função técnica de registro.

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, MCASP (BRASIL, 2000), a Contabilidade Pública deve seguir princípios contábeis específicos e atender às exigências legais estabelecidas pela Lei n.º 4.320/1964 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF (Lei Complementar n.º 101/2000), que regulamentam a execução orçamentária e financeira dos entes federativos, visando o equilíbrio fiscal e a sustentabilidade das contas públicas.

A Constituição Federal de 1988 reforça a relevância da contabilidade pública ao dedicar um capítulo exclusivo à organização das finanças públicas. Ela institui três peças orçamentárias fundamentais: Plano Plurianual de Investimento (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que organizam o planejamento público de curto e médio prazo (BRASIL, 1988). Essas leis orientam as prioridades de gastos e a obtenção de recursos, sendo acompanhadas e ajustadas por meio de créditos adicionais (KOHAMA, 2003, p. 210), que servem para reforçar dotações existentes ou cobrir despesas urgentes.

Segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), a transparência é um dos pilares da gestão fiscal. Por isso, exige-se a elaboração periódica de relatórios, como o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), com ampla divulgação à sociedade (PEREIRA, 2010). Essa medida visa aumentar o controle social sobre os atos dos gestores, premiando a boa gestão e punindo práticas irresponsáveis (PEREIRA, 2010, p. 236).

ANGÉLICO (2009) ressalta que a Contabilidade Pública, ao lidar com bens pertencentes à coletividade, está sujeita ao controle interno, externo e jurídico, sendo orientada por ramos do Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Essa relação com o Direito fortalece a missão do Estado de promover o bem comum e garantir a correta aplicação dos recursos públicos.

Neste sentido, as funções e macrofunções da unidade administrativa controladoria, estão alicerçadas nos conceitos da contabilidade gerencial e pública. No tópico seguinte, serão apresentados o papel, as funções e macrofunções da controladoria.

2.3. CONTROLADORIA

A controladoria é uma área essencial no contexto organizacional moderno, sendo responsável pelo planejamento, coordenação, supervisão e avaliação dos processos contábeis, financeiros e administrativos de uma entidade, visando promover a eficiência operacional e apoiar a gestão estratégica (Catelli, 2010; Padoveze, 2012). Seu papel vai além das funções técnicas, atuando como um órgão de suporte à administração, garantindo que as informações fornecidas sejam precisas e relevantes para a tomada de decisão (Catelli, 2001).

Segundo Schmidt (2002), a controladoria surgiu no início do século XX, no norte da América, como resultado das necessidades de controle centralizado das grandes empresas formadas após a Revolução Industrial. Esses conglomerados, que deram origem às *holdings*, exigiam mecanismos rigorosos de controle sobre suas subsidiárias e filiais. Já no Brasil, sua implementação ganhou força na década de 1960, com a chegada das multinacionais norte-americanas (Barbosa et al., 2012).

Arruda (2020) destaca que a origem da controladoria está ligada ao cenário de competitividade entre organizações, no qual a gestão empresarial precisava de alinhamento eficaz de seus controles econômicos e financeiros, gerando informações rápidas e úteis. A autora complementa afirmando que a controladoria é uma área que integra saberes da economia, patrimônio, finanças e operações. Com base nessa visão, Pereira et al. (2023) afirmam que a controladoria não deve ser compreendida como uma ciência ou ferramenta isolada, mas sim como uma área de conhecimento ampla e pluridisciplinar.

Niyama e Silva (2006) enfatizam a relevância da controladoria no fortalecimento dos controles internos, o que é fundamental para reduzir riscos e garantir conformidade com as normas e boas práticas de governança. Em ambientes públicos, essa atuação é ainda mais crítica, pois envolve o uso adequado dos recursos públicos (Catelli, 2010).

Em particular, a Controladoria Pública, objetivo desta pesquisa, ocupa uma posição estratégica na administração pública, sendo responsável por garantir a legalidade, a eficiência, a eficácia e a transparência na aplicação dos recursos públicos. Diferentemente da controladoria no setor privado, que tem como foco principal a maximização dos lucros, sua atuação no setor público busca assegurar o bom funcionamento da máquina administrativa, contribuindo para a implementação responsável e efetiva das políticas públicas (Oliveira, 2010).

De acordo com Silva (2011), a controladoria pública envolve atividades de planejamento, acompanhamento e controle, visando assegurar que os recursos sejam utilizados em conformidade com os princípios constitucionais da legalidade, moralidade, impessoalidade e eficiência. Mais do que uma ferramenta de conformidade, ela atua como apoio à gestão estratégica, contribuindo para tornar a administração pública mais eficiente (Bliacheriene et al., 2019).

A partir da Constituição Federal de 1988, o controle interno passou a ser uma exigência obrigatória nos três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário, conforme o artigo 74. Esse dispositivo garante não só o acompanhamento da legalidade e eficiência da gestão orçamentária, como também permite responsabilizar os gestores em caso de irregularidades. Além disso, a Constituição Federal assegura a qualquer cidadão ou entidade o direito de denunciar falhas, ou abusos ao Tribunal de Contas da União (§2º do Art. 74 da CF/88).

Nos anos 2000, a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) reforçou ainda mais o papel da controladoria ao estabelecer regras mais rígidas para a gestão dos recursos públicos, incentivando a transparência e o controle social (Barbalho, 2021). A fundação da Controladoria-Geral da União (CGU) em 2003 consolidou esse avanço, tornando-se referência no país em ações de controle interno, auditoria, correição e combate à corrupção (Bliacheriene; Braga; Ribeiro, 2019).

A atuação da controladoria pública envolve uma série de funções essenciais, como o planejamento estratégico, o acompanhamento da execução orçamentária, a realização de auditorias e fiscalizações, a prestação de contas e a análise da eficiência dos serviços públicos (Catelli, 2010). Essas atividades são fundamentais para assegurar a boa governança e o cumprimento das normas legais (Cavalheiro; Flores, 2007).

Do ponto de vista organizacional, as estruturas de controle interno podem variar bastante. Elas podem assumir a forma de controladorias-gerais, secretarias de controle, auditorias, corregedorias ou ouvidorias, cada uma com atribuições próprias relacionadas à verificação dos atos administrativos e à promoção da ética e da disciplina no serviço público (Bliacheriene; Braga; Ribeiro, 2019).

Para Beuren (2008), a controladoria deve funcionar como um órgão de apoio à administração, fornecendo suporte técnico para a tomada de decisões. Já Libonati (2022) defende que, para preservar sua independência e imparcialidade, a controladoria precisa ser tratada como uma estrutura de linha, com autonomia na execução de suas funções.

2.4. FUNÇÕES E MACROFUNÇÕES DA CONTROLADORIA

2.4.1. MACROFUNÇÕES

A controladoria, embora seja uma área relativamente recente na administração pública brasileira, possui crescente relevância em razão da sua capacidade de integrar informações estratégicas e operacionais, com foco na melhoria da governança, da *accountability* e da eficiência institucional (Bencova; Kalavska 2009). Sua função transcende a simples execução de controle interno, abrangendo um escopo mais amplo que envolve suporte à gestão, avaliação de resultados e garantia da legalidade e transparência nos atos administrativos (Borinelli 2006).

Apesar de sua importância, não há consenso na literatura quanto às funções consolidadas da controladoria no setor público, especialmente no Brasil, diferentemente de países como Alemanha e Estados Unidos (Cunha; Callado 2019). Essa ausência de padronização contribui para confusões conceituais entre controladoria, controle interno e auditoria (Bonetti et al. 2018), embora cada uma dessas áreas tenha seus próprios fundamentos e objetivos. De fato, a controladoria compreende o controle como uma de suas funções (Borinelli 2006), mas se diferencia por sua natureza estratégica e integradora.

No setor público, especificamente, autores como Bliacheriene et al. (2019), Libonati (2022) estruturam a controladoria com base em cinco macrofunções: Transparência, Auditoria, Correição, Ouvidoria e Avaliação de Desempenho — sendo esta última incorporada por Libonati (2022, p. 16-17). Tais macrofunções representam os pilares que sustentam a atuação da controladoria governamental, cada uma com atribuições específicas voltadas à melhoria da gestão pública.

O Quadro 1, a seguir, apresenta as macrofunções de Controladoria conforme delineadas por Bliacheriene et al. (2019) e Libonati (2022)

Quadro 1 - Macrofunções de Controladoria

Macrofunções	Atribuições Principais
Transparência	• Implantar estrutura de informações e comunicação para orientar a tomada de decisão e incentivar o controle social; • Manter a comunicação com órgãos de controle externo (CGU, TCU, TCE etc.); • Coordenar métodos de comunicação entre unidades e gestores da alta administração;
Auditoria	• Implementar e aperfeiçoar o Sistema de Controle Interno; • Garantir instrumentos de controle patrimonial da entidade pública; • Realizar auditorias conforme plano ou demandas específicas; • Coordenar o processo de prestação de contas da entidade.
Correição	• Disseminar procedimentos de combate à corrupção; • Fiscalizar o cumprimento dos Códigos de Ética e de Conduta; • Instaurar processos para apurar danos ao cenário público e recomendar abertura de investigações; • Garantir a conformidade dos procedimentos internos com os normativos legais.
Ouvidoria	• Estimular a participação da sociedade por meio de demandas, denúncias e sugestões; • Acompanhar os procedimentos e o atendimento às demandas dentro do prazo; • Difundir orientações e procedimentos de relacionamento com o cidadão baseadas em sugestões, reclamações e denúncias.
Avaliação de Desempenho	• Implantar estrutura de avaliação e monitoramento do desempenho de gestores e resultados de programas e ações; • Coordenar o planejamento e o controle das unidades públicas; • Padronizar procedimentos de mensuração de desempenho; • Identificar e propor ações corretivas; • Estruturar e coordenar o Gerenciamento de Riscos;

Fonte: Adaptado de Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019, p. 34-36); Libonati (2022, p. 16-17) e Pereira et al. (2023, p. 5-9).

A Transparência, por exemplo, é fundamental para a efetivação do controle social e prestação de contas, pois permite à sociedade conhecer os atos da administração pública. Segundo Filho (2022), ela deriva da indisponibilidade do interesse público e é requisito essencial para o controle democrático. A transparência também é entendida como qualidade do controle interno e instrumento de *accountability* (Ferraz; Lobo; Miranda 2021, p. 464), promovendo o acesso à informação e o diálogo com os cidadãos por meio da Lei de Acesso à Informação (LAI).

A Auditoria, por sua vez, visa garantir a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos administrativos, atuando também de maneira operacional para avaliar a eficiência, eficácia e efetividade das ações públicas (Bliacheriene; Braga; Ribeiro 2019, p. 35). Para Bevis (apud Lopes Sá 1993), a auditoria busca comprovar a autenticidade e o valor dos demonstrativos financeiros. Conforme Cruz e Junior (2021), a auditoria governamental tem por finalidade verificar a legalidade, avaliar resultados e auxiliar na responsabilização dos gestores.

A Correição tem como foco o combate à corrupção e a promoção da integridade administrativa. Ela é responsável por apurar irregularidades, fiscalizar o cumprimento dos códigos de ética e realizar revisões disciplinares (Ferraz; Lobo; Miranda 2021, p. 484-485). Coelho (2010) salienta que sua função é garantir a conformidade legal e a aplicação correta das normas no âmbito da administração pública.

A Ouvidoria, por sua vez, atua como elo direto entre o cidadão e o órgão público. Trata-se de um canal essencial de escuta, que acolhe denúncias, sugestões, elogios e reclamações, promovendo a participação popular (Santos 2018). É por meio da ouvidoria que a função social da administração pública se concretiza, estimulando a transparência ativa e responsiva (Ferraz; Lobo; Miranda 2021, p. 484).

Por fim, a Avaliação de Desempenho constitui uma função estratégica de monitoramento institucional. De acordo com Libonati (2022, p. 16), essa macrofunção contempla a implementação e manutenção de estruturas de avaliação, controle dos resultados, gestão de riscos e mensuração do desempenho

organizacional. Além disso, permite identificar falhas e propor ações corretivas, fortalecendo a governança pública.

2.4.2. FUNÇÕES

A controladoria exerce um papel estratégico nas organizações públicas e privadas, ao assumir diversas funções que visam garantir o alinhamento entre os recursos disponíveis, a tomada de decisões e o alcance dos objetivos organizacionais. Conforme identificado por Pereira et al. (2023), as principais funções da controladoria no setor público são: função contábil, gerencial-estratégica, sistema de custos, função tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos, sistema de informações e controle operacional.

O Quadro 2, a seguir, apresenta as classificações das funções de Controladoria e suas respectivas atividades, conforme o estudo desenvolvido por Pereira et al. (2023).

Quadro 2 - Funções da Controladoria

Funções	Atividade
Contábil	• Gerenciar a contabilidade do ente federado; • Acompanhar e fiscalizar a gestão contábil, orçamentária e financeira; • Elaborar demonstrações contábeis e o plano de contas do ente federado.
Gerencial-Estratégica	• Acompanhar e fiscalizar a gestão administrativa e operacional; • Avaliar resultados de planos, orçamentos e programas públicos; • Propor medidas de racionalização do uso dos recursos públicos.
Sistema de Custos	• Incentivar os gestores públicos a implantarem um sistema de custos como meio de minimizar a assimetria informacional entre o Estado e a sociedade; • Realizar o fornecimento e a interpretação de dados.
Proteção e Controle de Ativos	• Acompanhar e fiscalizar a gestão patrimonial.s.
Controle Interno	• Auxiliar os órgãos de controle externo; • Planejar, coordenar e executar as funções de controle interno, corregedoria e ouvidoria; • Zelar pela observância dos princípios da administração pública.
Controle Operacional	• Monitorar e controlar o volume de vendas; • Monitorar a gestão da qualidade do atendimento; • Acompanhar os prazos de atendimento de pedidos junto a fornecedores.

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006, p. 135-139); Meller, Lopes e Lunkes (2014, p. 3-6); Pereira et al. (2023, p. 5-9); Sá e Callado (2021, p. 30-32); Silva (2011, p. 350-357); Suzart, Marcelino e Rocha (2011, p. 46-47) e Slomski (2012, p.130-133)

Em primeiro lugar, a função contábil refere-se à gestão das atividades de contabilidade, incluindo o registro das operações e a elaboração das demonstrações financeiras das entidades (Pereira et al. 2023). Para Borinelli (2006, p. 135), essa função também abrange o gerenciamento das atividades contábeis societárias, o processamento das informações contábeis e a elaboração das demonstrações que subsidiam a gestão.

A função gerencial-estratégica está relacionada ao apoio à gestão por meio da coordenação, assessoria e consolidação dos processos de elaboração dos planos organizacionais, baseando-se em informações internas e externas que assegurem a continuidade da organização (Pereira et al. 2023). De acordo com Borinelli (2006), trata-se da reunião de informações relevantes para otimizar a tomada de decisão e o alcance dos objetivos estratégicos.

A função de sistemas de custos envolve a mensuração, controle, registro, análise e avaliação dos custos da organização (Pereira et al. 2023). Borinelli (2006, p. 136-137) destaca que essa função é ligada à contabilidade de custos, sendo fundamental para a melhor alocação dos recursos públicos e controle do gasto.

Além disso, no que diz respeito à função tributária, esta engloba aspectos fiscais e legais da contabilidade tributária, incluindo obrigações acessórias como declarações, apuração de impostos e planejamento tributário (Pereira et al. 2023). Para Borinelli (2006), essa função permite que a organização compreenda melhor seu regime tributário e adote estratégias que estejam conforme a legislação, mas que também sejam vantajosas do ponto de vista da gestão fiscal.

A função de proteção e controle de ativos procura proteger os bens da organização, realizando atividades como acompanhamento patrimonial e contratação de seguros (Pereira et al. 2023). Borinelli (2006, p. 137) afirma que essa função compreende estratégias de salvaguarda dos ativos, por meio de sua seleção, controle e ações que assegurem seu uso adequado e seguro.

A função de proteção e controle de ativos visa proteger os bens da organização, realizando atividades como acompanhamento patrimonial e contratação de seguros (Pereira et al. 2023). Borinelli (2006, p. 137) afirma que essa

função compreende estratégias de salvaguarda dos ativos, por meio de sua seleção, controle e ações que assegurem seu uso adequado e seguro.

No mesmo sentido, a função de controle de riscos tem como foco a identificação, mensuração, análise, avaliação, divulgação e controle dos riscos relacionados à atividade organizacional (Pereira et al. 2023). Segundo Borinelli (2006), a administração deve atuar de forma preventiva, estabelecendo táticas que permitam minimizar os impactos de riscos e garantir maior previsibilidade nas ações da entidade pública.

No que se refere à função de sistemas de informações, esta contempla o desenvolvimento e a implementação de modelos e sistemas voltados ao gerenciamento das informações contábeis, financeiras, patrimoniais, de custos e estratégicas (Pereira et al. 2023). Para Borinelli (2006, p. 138-139), a função de gestão da informação deve viabilizar a integração de informações relevantes e o suporte ao processo decisório com dados de diversas naturezas.

Por fim, a função de controle operacional refere-se às atividades do cotidiano da organização pública, como monitoramento de vendas, atendimento ao público, prazos, qualidade de serviços e outros aspectos relacionados à eficiência operacional (Pereira et al. 2023, p. 9). Borinelli (2006) complementa que essa função está diretamente relacionada ao acompanhamento da rotina e ao cumprimento das metas operacionais da organização.

3. METODOLOGIA

Este estudo desenvolve-se com base em uma abordagem metodológica mista, que combina técnicas qualitativas e quantitativas para garantir uma análise abrangente das práticas de controladoria municipal. De caráter exploratório-descritivo, tem como objetivo identificar e analisar as práticas de controladoria nas prefeituras do estado de São Paulo, a partir dos 46 municípios das mesorregiões de Assis, Macro metropolitana Paulista, Ribeirão Preto, São José do Rio Preto e Vale do Paraíba Paulista. A escolha pelo método misto possibilita a união entre a análise documental qualitativa e a quantificação de dados institucionais, proporcionando uma visão ampla e aprofundada do tema.

Como referencial prático e estrutural, adota-se o artigo de Pereira et al. (2023), intitulado “Funções de Controladoria: uma análise das capitais dos Estados Brasileiros conforme Portal da Transparência”, especialmente em relação à metodologia e aos procedimentos de coleta de dados. Destaca-se, ainda, que as pesquisas orientadas pelo Professor Dr. Jeronymo José Libonati constituem um alicerce fundamental para a concepção deste estudo.

A pesquisa baseia-se em duas fontes principais de dados: análise documental e dados secundários oficiais, obtidos por meio dos sites das prefeituras e de portais institucionais.

A análise documental compreende a revisão sistemática de relatórios de gestão, legislação municipal e portais da transparência, enquanto os dados estatísticos são obtidos junto ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e órgãos de controle. A escolha pela análise documental justifica-se por sua adequação ao estudo de políticas institucionalizadas, permitindo o exame direto das evidências normativas e práticas de gestão. Como destacam Bowen (2009) e Prior (2020), essa abordagem possibilita uma compreensão aprofundada das estruturas contidas nos documentos formais.

Delimita-se a amostra a municípios com mais de 50 mil habitantes, considerando-se a maior complexidade administrativa e as obrigações legais mais exigentes que incidem sobre esses entes. Além de representarem uma parcela expressiva da população estadual, esses municípios estão sujeitos a regras mais rigorosas de transparência e controle fiscal, o que os torna mais expostos à

fiscalização. Conforme a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), municípios com essa faixa populacional devem apresentar seus relatórios de gestão fiscal a cada quatro meses, enquanto aqueles com menos habitantes podem fazê-lo semestralmente, o que reduz a frequência de prestação de contas e o nível de detalhamento requerido (BRASIL, 2000).

A Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) também impõe a esses municípios obrigações adicionais quanto à disponibilização de dados públicos em plataformas digitais, promovendo maior acesso da população às ações governamentais. Por esse motivo, avaliar o funcionamento das estruturas de controle interno e da controladoria nesses municípios é fundamental para compreender se tais obrigações legais estão sendo de fato cumpridas com eficácia e se os instrumentos de gestão adotados contribuem para uma administração mais responsável e transparente.

O Quadro 3, a seguir, apresenta os municípios do estado São Paulo e suas respectivas populações e mesorregiões que foram analisados.

Quadro 3 - Municípios analisados do estado de São Paulo e seus respectivos habitantes e mesorregiões.(Continua)

Nº	MUNICÍPIOS	HABITANTES	MESORREGIÃO
1	Assis	104.642	Assis
2	Sorocaba	757.459	Macro Metropolitana Paulista
3	Jundiaí	460.313	
4	Bragança Paulista	184.634	
5	Itu	174.561	
6	Atibaia	166.043	
7	Salto	140.125	
8	Votorantim	132.849	
9	Itatiba	126.403	
10	Várzea Paulista	119.576	
11	São Roque	81.342	
12	Campo Limpo Paulista	79.663	
13	Ibiúna	77.651	
14	Itupeva	74.119	
15	Porto Feliz	58.345	

Quadro 3 - Municípios analisados do estado de São Paulo e seus respectivos habitantes e mesorregiões.(Conclusão)

Nº	MUNICÍPIOS	HABITANTES	MESORREGIÃO
16	Piedade	54.237	Macro Metropolitana Paulista
17	Louveira	54.111	
18	Mairinque	51.660	
19	Ribeirão Preto	728.400	Ribeirão Preto
20	Franca	364.331	
21	Sertãozinho	131.600	
22	Barretos	126.600	
23	Bebedouro	78.210	
24	Jaboticabal	73.467	
25	Batatais	59.873	
26	Taquaritinga	53.322	
27	São José do Rio Preto	501.597	São José do Rio Preto
28	Catanduva	119.172	
29	Votuporanga	100.159	
30	Fernandópolis	73.286	
31	Mirassol	65.485	
32	Olímpia	56.701	
33	Jales	50.017	
34	São José dos Campos	724.756	Vale do Paraíba Paulista
35	Taubaté	321.298	
36	Jacareí	249.968	
37	Pindamonhangaba	172.027	
38	Caraguatatuba	141.084	
39	Guaratinguetá	121.710	
40	Caçapava	99.678	
41	Ubatuba	96.598	
42	Lorena	87.370	
43	São Sebastião	84.019	
44	Cruzeiro	76.513	
45	Tremembé	53.083	
46	Ourinhos	106.877	

Fonte: Adaptado de Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2023).

O estudo apresentar duas limitações metodológicas: a heterogeneidade na qualidade e atualização dos portais municipais e a eventual ausência de padronização nos relatórios de gestão. Alguns municípios apresentam informações desatualizadas ou incompletas em seus portais da transparência, o que exige buscas complementares nos diários oficiais. Além disso, a diversidade de nomenclaturas e estruturas organizacionais entre as controladorias municipais demanda um trabalho criterioso de harmonização conceitual durante a análise.

Por tratar-se de uma pesquisa documental com dados públicos, o estudo segue rigorosamente as disposições da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) e as diretrizes éticas para pesquisas com fontes secundárias estabelecidas pela Resolução CNS nº 510/2016. Todos os dados são coletados exclusivamente de fontes oficiais e de acesso irrestrito, preservando-se os princípios de transparência e reprodutibilidade científica.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A análise da controladoria municipal no estado de São Paulo parte da necessidade de compreender a estrutura organizacional e funcional desses órgãos dentro das prefeituras. O levantamento de dados realizado teve como foco identificar a existência ou ausência de um setor formal de controladoria, assim como examinar as macrofunções e funções específicas atribuídas a essas unidades nos municípios paulistas.

Para a compreensão do posicionamento das controladorias na estrutura administrativa municipal, foram utilizadas as classificações propostas por França (2008), que categoriza os órgãos de controle de acordo com sua posição hierárquica: órgãos independentes, que possuem plena autonomia e não estão sujeitos a subordinação; órgãos autônomos, que se subordinam aos independentes, mas mantêm significativa autonomia; órgãos de instância superior, que estão abaixo dos autônomos, com poder decisório limitado; e órgãos subalternos, que apenas executam tarefas sem poder de decisão.

Essa categorização permite visualizar como as controladorias estão inseridas na organização estatal. Neste estudo, quando a Controladoria está diretamente subordinada ao prefeito, ela foi classificada como órgão autônomo, uma vez que, apesar da subordinação hierárquica, preserva certa independência funcional no desempenho de suas atividades de controle.

No que tange à forma de organização estrutural, foi adotada a distinção entre órgãos de Linha e de Staff, conforme os conceitos de Chiavenato (2005) e Bonzanini e Chagas (2003). Os órgãos de Linha têm uma função operacional, estando diretamente envolvidos na execução de atividades administrativas. Já os órgãos de Staff exercem papel de suporte técnico, estratégico e consultivo, não participando diretamente da execução, mas oferecendo orientação especializada para a gestão.

De acordo com Pereira et al. (2023), a análise da posição dos órgãos de controle na estrutura administrativa das prefeituras é essencial, pois influencia diretamente sua autonomia e efetividade na fiscalização da gestão pública. Em São Paulo, controladorias que estão vinculadas diretamente ao chefe do Executivo municipal tendem a ter maior independência funcional. Em contrapartida, aquelas subordinadas a secretarias específicas podem ter sua atuação limitada por fatores político-administrativos.

Além da hierarquia e estrutura, foram investigadas as macrofunções desempenhadas pelas controladorias municipais, conforme definido por Bliacheriene, Braga e Ribeiro (2019) e Libonati (2022). As funções essenciais observadas foram: auditoria, ouvidoria, transparência, correição e avaliação de desempenho. Tais macrofunções, quando bem implementadas, contribuem significativamente para a governança pública e o controle efetivo dos atos administrativos.

Também foi realizada a avaliação das funções específicas das controladorias, com base na classificação proposta por diversos autores como Silva (2011), Borinelli (2006), Suzart, Marcelino e Rocha (2011), Slomski (2012), além dos já citados Pereira et al. (2023) e Sá e Callado (2021).

Dentre as funções analisadas, destacam-se: controle contábil, controle gerencial-estratégico, controle tributário, proteção e controle de ativos, controle interno, gestão de riscos, sistema de informações, sistema de custos e controle operacional. Essa categorização permite compreender como os municípios paulistas aplicam os mecanismos de controle e possibilita comparações entre diferentes administrações públicas.

Além disso, a análise considerou a missão institucional das controladorias municipais e o perfil dos profissionais responsáveis pela sua coordenação. A existência de uma missão institucional formalizada nos sites das prefeituras indica um direcionamento estratégico claro e transparente. Já a formação e capacitação dos controllers, como ressaltam Sá e Callado (2021), é fator determinante para a qualidade e efetividade das práticas de controle interno. Um controller capacitado academicamente e com atualização contínua pode implementar ações mais eficazes em prol da integridade e eficiência na gestão pública.

Diante disso, o quadro 4, aborda os setores formais de controladoria nos municípios de São Paulo, juntamente com a ordenação das posições designadas da controladoria.

Quadro 4 - Classificação do setor de controladoria e sua estrutura organizacional (Continua)

UF	MESORREGIÃO	MUNICÍPIO	HABITANTE	SETOR FORMAL DE CONTROLADORIA	DENOMINAÇÃO	LINHA/STAFF
SP	Assis	Assis	104.642	Não Encontrado		
SP	Macro Metropolitana Paulista	Sorocaba	757.459	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Macro Metropolitana Paulista	Jundiaí	460.313	sim	Controladoria Geral do Município	LINHA
SP	Macro Metropolitana Paulista	Bragança Paulista	184.634	sim	Controladoria Geral do Município	LINHA
SP	Macro Metropolitana Paulista	Itu	174.561	sim	Compliance e Transparência	LINHA
SP	Macro Metropolitana Paulista	Atibaia	166.043	sim	Controladoria Geral do Município	LINHA
SP	Macro Metropolitana Paulista	Salto	140.125	sim	Controle Interno	STAFF
SP	Macro Metropolitana Paulista	Votorantim	132.849	sim	Controladoria Interna	STAFF
SP	Macro Metropolitana Paulista	Itatiba	126.403	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Macro Metropolitana Paulista	Várzea Paulista	119.576	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Macro Metropolitana Paulista	São Roque	81.342	sim	Controladoria	LINHA
SP	Macro Metropolitana Paulista	Campo Limpo Paulista	79.663	sim	Controladoria Geral do Município	LINHA
SP	Macro Metropolitana Paulista	Ibiúna	77.651	sim	Controladoria Interna	LINHA
SP	Macro Metropolitana Paulista	Itupeva	74.119	sim	Controladoria Geral do Município	LINHA
SP	Macro Metropolitana Paulista	Porto Feliz	58.345	Não Encontrado		
SP	Macro Metropolitana Paulista	Piedade	54.237	SIM	Divisão de Planejamento Orçamentário e Controladoria	LINHA
SP	Macro Metropolitana Paulista	Louveira	54.111	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Macro Metropolitana Paulista	Mairinque	51.660	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Ribeirão Preto	Ribeirão Preto	728.400	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Ribeirão Preto	Franca	364.331	sim	Departamento de Ouvidoria, Corregedoria, Controladoria Interna	LINHA
SP	Ribeirão Preto	Sertãozinho	131.600	sim	Controladoria Geral Interna do Município	LINHA
SP	Ribeirão Preto	Barretos	126.600	SIM	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Ribeirão Preto	Bebedouro	78.210	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF

Quadro 4 - Classificação do setor de controladoria e sua estrutura organizacional (Conclusão)

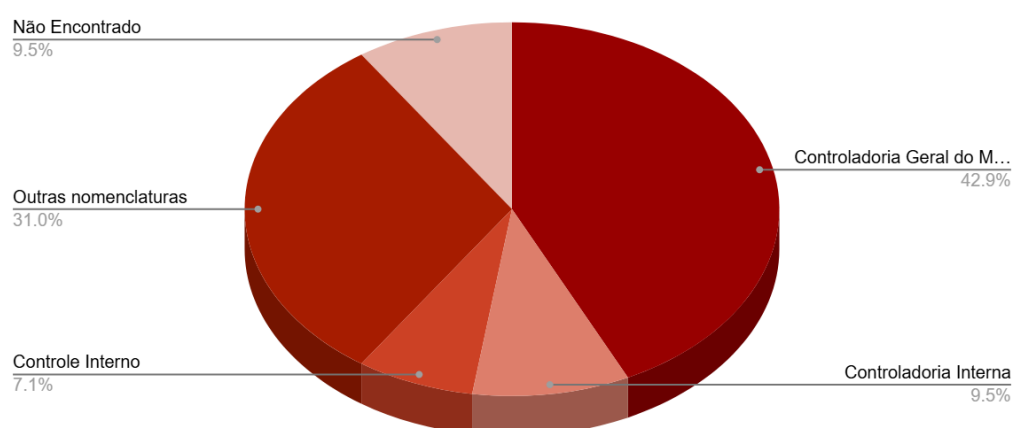
UF	MESORREGIÃO	MUNICÍPIO	HABITANTE	SETOR FORMAL DE CONTROLADORIA	DENOMINAÇÃO	LINHA/STAFF
SP	Ribeirão Preto	Jaboticabal	73.467		Não Encontrado	
SP	Ribeirão Preto	Batatais	59.873	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Ribeirão Preto	Taquaritinga	53.322	sim	Sistema de Controle Interno	STAFF
SP	São José do Rio Preto	São José do Rio Preto	501.597	sim	Controle Interno	STAFF
SP	São José do Rio Preto	Catanduva	119.172	SIM	Sistema de Controle Interno	STAFF
SP	São José do Rio Preto	Votuporanga	100.159	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	São José do Rio Preto	Fernandópolis	73.286	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	São José do Rio Preto	Mirassol	65.485		Não Encontrado	
SP	São José do Rio Preto	Olímpia	56.701	SIM	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	São José do Rio Preto	Jales	50.017	SIM	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	São José dos Campos	724.756	SIM	Controladoria Geral do Município	LINHA
SP	Vale do Paraíba Paulista	Taubaté	321.298	SIM	Controladoria Geral	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	Jacareí	249.968	sim	Controladoria Unificada do Município	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	Pindamonhangaba	172.027	sim	Departamento de Controladoria Interna	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	Caraguatatuba	141.084	sim	Unidade de Controle Interno	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	Guaratinguetá	121.710	sim	Secretaria de Relações Institucionais e Controle Interno	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	Caçapava	99.678	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	Ubatuba	96.598	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	Lorena	87.370	sim	Controladoria Interna	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	São Sebastião	84.019	sim	Controladoria Geral do Município	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	Cruzeiro	76.513	sim	Controladoria Geral do controle interno	LINHA
SP	Vale do Paraíba Paulista	Tremembé	53.083	sim	Controladoria Interna	STAFF
SP	Vale do Paraíba Paulista	Ourinhos	106.877	sim	Controle Interno	STAFF

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A análise da presença e da estrutura do setor de controladoria nos municípios paulistas com mais de 50 mil habitantes permitiu verificar aspectos relevantes quanto à institucionalização, denominação e posição hierárquica da controladoria no organograma municipal.

Gráfico 1 - Denominação das Controladorias

Denominação da Controladoria



Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Dos 46 municípios incluídos na amostra, observou-se que 42 possuem um setor formalmente estruturado de controladoria, representando 91,30% do total analisado. Em contrapartida, 4 municípios (8,70%) sendo eles Assis, Porto Feliz, Jaboticabal e Mirassol, não apresentaram nenhuma menção ou estrutura claramente identificada como controladoria nos sites institucionais ou portais de transparência, o que evidencia uma fragilidade em termos de organização e conformidade com as boas práticas de governança e controle interno.

No que se refere à denominação atribuída aos órgãos, setores e unidades de controladoria, destaca-se que a nomenclatura “Controladoria Geral do Município” foi utilizada por 26 municípios, evidenciando uma tendência à padronização institucional. Outras denominações, embora menos frequentes, também foram identificadas, como “Controladoria Interna”, “Sistema de Controle Interno”, “Departamento de Ouvidoria, Corregedoria e Controladoria Interna”, “Compliance e

Transparência” (Itu). Tais variações podem estar relacionadas às diferenças no porte administrativo e à autonomia organizacional de cada município.

No que tange à posição hierárquica dentro do organograma municipal, o levantamento evidenciou que 30 municípios (65,21%) classificam a controladoria como órgão *STAFF*, ou seja, de natureza consultiva e de assessoramento à administração municipal, sem poder de decisão direta nas operações administrativas. Por outro lado, 12 municípios (26,08%) adotam a estrutura de órgão de linha, que caracteriza por integrar a cadeia de comando e atuar diretamente na execução das atividades relacionadas ao controle interno.

Segundo Chiavenato (2005), os órgãos de linha possuem autoridade direta e são responsáveis pela execução das atividades essenciais da organização, ao passo que os órgãos staff exercem funções de apoio e aconselhamento, o que pode limitar sua efetividade dependendo do grau de autonomia conferido pela gestão. Nesse sentido, a predominância de controladorias classificadas como staff pode indicar uma fragilidade na atuação estratégica do controle interno, especialmente se não houver mecanismos que garantam independência técnica e funcional.

Adicionalmente, observa-se que municípios como São José dos Campos, Jundiaí, São Roque e Franca apresentam estruturas de controle classificadas como linha, o que sugere um posicionamento mais integrado à gestão e, possivelmente, maior efetividade na implementação de políticas de controle interno. Esses municípios podem ser considerados referência (benchmarking) para outros entes que ainda não consolidaram suas estruturas de controladoria.

Por fim, ressalta-se que a inexistência de setores de controladoria nos municípios de Assis, Porto Feliz, Mirassol e Jaboticabal representa uma falha institucional relevante, comprometendo os princípios da legalidade, transparência e *accountability* na administração pública municipal. A ausência de estruturas formais limita não apenas a fiscalização contábil e financeira, mas também o exercício do controle social e da governança pública.

De modo geral, os dados evidenciam que os municípios paulistas de médio e grande porte vêm, em sua maioria, consolidando estruturas de controladoria formalmente estabelecidas, com nomenclatura alinhada à prática nacional e com posicionamento estratégico. Contudo, a ausência de estrutura em quatro municípios ainda demonstra a necessidade de maior uniformidade e cumprimento das diretrizes legais relacionadas ao controle interno, considerando especialmente os preceitos da

Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) e da Lei de Acesso à Informação (BRASIL, 2011).

O quadro 5, abaixo, demonstra a hierarquia das controladorias municipais e as suas subordinações.

Quadro 5 - Subordinação hierárquica das Controladorias Municipais(Continua)

UF	MUNICÍPIO	ESTÁ SUBORDINADA AO CHEFE/DIRETOR/GESTOR MÁXIMO A UMA SECRETARIA OU SETOR?	QUAL O ORGANOGRAMA DA CONTROLADORIA?
SP	Assis	Não Encontrado	
SP	Sorocaba	Secretaria do gabinete central	Limitada / Não Autônoma
SP	Jundiaí	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Bragança Paulista	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Itu	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Atibaia	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Salto	Secretaria de Finanças	Limitada / Não Autônoma
SP	Votorantim	Gabinete do Prefeito	Limitada / Não Autônoma
SP	Itatiba	Prefeitura	Autônoma
SP	Várzea Paulista	Prefeitura	Autônoma
SP	São Roque	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Campo Limpo Paulista	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Ibiúna	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Itupeva	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Porto Feliz	Não Encontrado	
SP	Piedade	Gabinete do Prefeito	Limitada / Não Autônoma
SP	Louveira	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Mairinque	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Ribeirão Preto	Secretaria de Justiça	Autônoma
SP	Franca	Gabinete do Prefeito	Autônoma

Quadro 5 - Subordinação hierárquica das Controladorias Municipais (Continua)

UF	MUNICÍPIO	ESTÁ SUBORDINADA AO CHEFE/DIRETOR/GESTOR MÁXIMO A UMA SECRETARIA OU SETOR?	QUAL O ORGANOGRAMA DA CONTROLADORIA?
SP	Sertãozinho	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Barretos	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Bebedouro	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Jaboticabal	Não Encontrado	
SP	Batatais	Administração Direta	Autônoma
SP	Taquaritinga	Administração	Limitada / Não Autônoma
SP	São José do Rio Preto	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Catanduva	Gabinete do Prefeito	Limitada / Não Autônoma
SP	Votuporanga	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Fernandópolis	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Mirassol	Não Encontrado	
SP	Olímpia	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Jales	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	São José dos Campos	Gabinete do Prefeito	Limitada / Não Autônoma
SP	Taubaté	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Jacareí	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Pindamonhangaba	Chefia de Gabinete	Autônoma
SP	Caraguatatuba	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Guaratinguetá	Secretarias	Autônoma
SP	Caçapava	Gabinete do Prefeito	Autônoma
SP	Ubatuba	Gabinete do Prefeito	Autônoma

Quadro 5 - Subordinação hierárquica das Controladorias Municipais (Conclusão)

UF	MUNICÍPIO	ESTÁ SUBORDINADA AO CHEFE/DIRETOR/GESTOR MÁXIMO A UMA SECRETARIA OU SETOR?	QUAL O ORGANOGRAMA DA CONTROLADORIA?
SP	Lorena	Gabinete do Prefeito	Limitada / Não Autônoma
SP	São Sebastião	Gabinete do Prefeito	Não Encontrado
SP	Cruzeiro	secretaria Municipal	Autônoma
SP	Tremembé	Gabinete do Prefeito	Limitada / Não Autônoma
SP	Ourinhos	Gabinete do Prefeito	Limitada / Não Autônoma

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A análise da subordinação hierárquica das controladorias municipais revela elementos importantes sobre o grau de autonomia administrativa desses órgãos e seu alinhamento com as boas práticas de governança pública. A partir dos dados coletados de 46 municípios do Estado de São Paulo, foi possível identificar os vínculos institucionais predominantes e o modelo organizacional adotado pelas unidades de controladoria.

Dos 46 municípios analisados, 32 (69,56%) possuem controladorias subordinadas diretamente ao gabinete do prefeito ou chefia de gabinete, indicando uma vinculação de alto nível, sendo classificada como de natureza autônoma, 7 municípios (15,21%) possuem controladorias subordinadas a secretarias ou setores específicos, como a Secretaria de Finanças ou Secretaria de Justiça, sendo classificadas como de autonomia limitado ou não autônoma. Além disso, 4 municípios (8,69%) não possuem dados sobre a subordinação e seu organograma.

A ausência de informações claras sobre a subordinação ou organograma nos municípios compromete a transparência e dificulta a avaliação do grau de institucionalização e independência das controladorias municipais, o que vai de encontro às exigências estabelecidas pela Lei de Acesso à Informação (Lei n.º 12.527/2011) e aos princípios da Administração Pública consagrados no artigo 37 da Constituição Federal.

Dessa forma, apesar de a maioria das controladorias estar formalmente ligada ao mais alto escalão da administração municipal, ainda é necessário aprimorar a divulgação dessas informações, garantindo que os portais da transparência reflitam de maneira clara e atualizada a estrutura administrativa das prefeituras, especialmente no que se refere aos órgãos de controle interno.

O quadro 6 destaca as Macrofunções da controladoria segundo Bliacheriene (2019) e Libonati (2022).

Quadro 6 - Macrofunções da Controladoria (Continua)

MACROFUNÇÕES DE CONTROLADORIA							
UF	MUNICÍPIO	AUDITORIA	OUVIDORIA	TRANSPARÊNCIA	CORREIÇÃO	AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	OUTRO
SP	Assis	Não Encontrado					
SP	Sorocaba	x	x	x	x	x	
SP	Jundiaí	x		x	x		x
SP	Bragança Paulista	x	x	x	x	x	x
SP	Itu	x				x	x
SP	Atibaia	x		x	x		
SP	Salto	x				x	
SP	Votorantim	x	x	x			
SP	Itatiba	x				x	
SP	Várzea Paulista	x				x	
SP	São Roque	x		x		x	
SP	Campo Limpo Paulista	x	x	x			
SP	Ibiúna	x		x			
SP	Itupeva	x				x	
SP	Porto Feliz	Não Encontrado					
SP	Piedade	x					
SP	Louveira	x	x	x	x		x
SP	Mairinque	x	x	x			
SP	Ribeirão Preto	x	x	x	x	x	
SP	Franca	x	x	x	x		

Quadro 6 - Macrofunções da controladoria (Continua)

MACROFUNÇÕES DE CONTROLADORIA							
UF	MUNICÍPIO	AUDITORIA	OUVIDORIA	TRANSPARÊNCIA	CORREIÇÃO	AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	OUTRO
SP	Sertãozinho	x		x			
SP	Barretos	x	x	x	x		
SP	Bebedouro	x	x		x	x	
SP	Jaboticabal	Não Encontrado					
SP	Batatais	x				x	
SP	Taquaritinga	x					
SP	São José do Rio Preto			x			
SP	Catanduva	x					
SP	Votuporanga	x	x	x			
SP	Fernandópolis	x		x			
SP	Mirassol	Não Encontrado					
SP	Olímpia			x		x	
SP	Jales	x				x	
SP	São José dos Campos			x	x		
SP	Taubaté			x			
SP	Jacareí		x	x			
SP	Pindamonhangaba	x		x		x	
SP	Caraguatatuba	x		X			
SP	Guaratinguetá	x		x			

Quadro 6 - Macrofunções da controladoria (Conclusão)

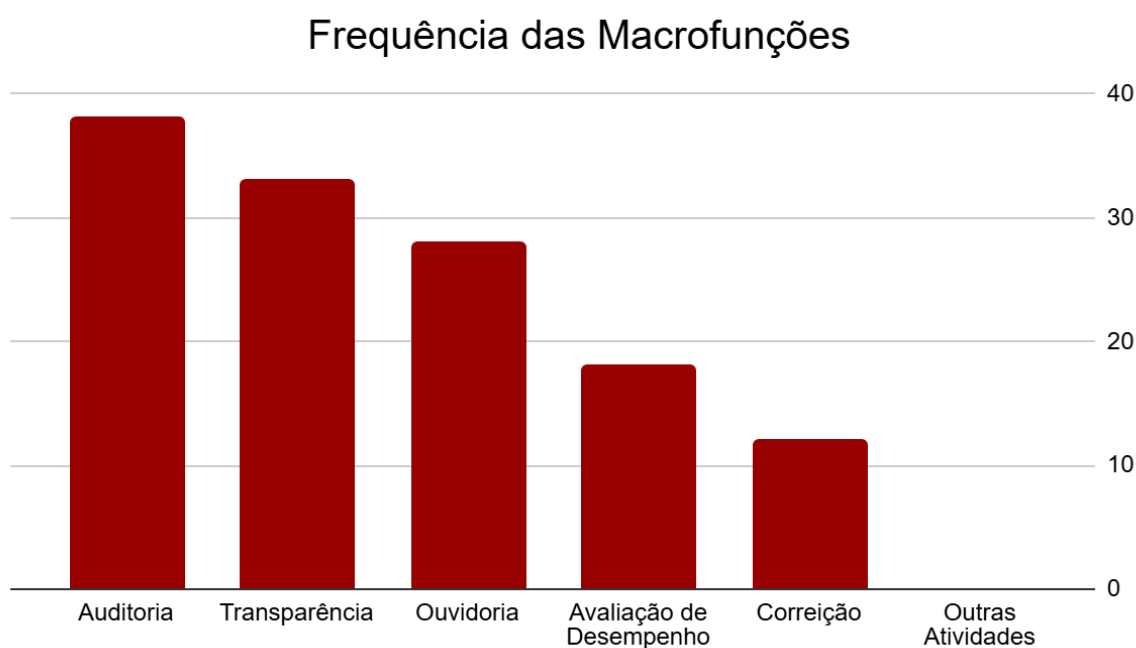
MACROFUNÇÕES DE CONTROLADORIA							
UF	MUNICÍPIO	AUDITORIA	OUVIDORIA	TRANSPARÊNCIA	CORREIÇÃO	AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	OUTRO
SP	Caçapava	x			x	x	
SP	Ubatuba	x	x	x	x		
SP	Lorena		x	x		x	x
SP	São Sebastião		x	x			
SP	Cruzeiro	x	x	x			
SP	Tremembé	x	x	x		x	x
SP	Ourinhos		x	x		x	

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

A análise das macrofunções da controladoria tem como objetivo identificar quais atividades estratégicas estão sendo efetivamente desempenhadas pelas controladorias municipais, considerando os pilares definidos na literatura especializada, como auditoria, ouvidoria, transparência, correição e avaliação de desempenho.

Dos 46 municípios analisados, foi possível obter informações completas sobre 42. Em 4 casos (Assis, Porto Feliz, Jaboticabal e Mirassol), não foram encontradas informações disponíveis nos portais de transparência ou sites oficiais, impossibilitando a verificação das macrofunções desenvolvidas.

Gráfico 1 - Frequência das Macrofunções



Fonte: Dados da pesquisa (2025).

As macrofunções mais comuns são as auditorias (82,60%) e transparência (71,73%), o que indica a consolidação de práticas associadas à fiscalização e à publicidade dos atos administrativos. A presença significativa da ouvidoria (60,86%) também reforça o esforço em estabelecer canais de comunicação com o cidadão. Por outro lado, a correição (26,08%) e a avaliação de desempenho (39,13%) são as macrofunções menos desenvolvidas, revelando uma lacuna na implementação de

mecanismos internos voltados à responsabilização disciplinar e à mensuração de resultados.

Esses dados refletem o mesmo padrão identificado por Pereira et al. (2023), ao constatar que, embora funções como auditoria e transparência estejam amplamente difundidas, há uma carência na adoção sistemática de macrofunções voltadas à correição e avaliação, essenciais para a melhoria contínua da gestão pública

Além disso, a inexistência de informações disponíveis em quatro municípios compromete o princípio da transparência pública e sugere a necessidade de maior padronização na divulgação das competências da controladoria, conforme previsto na Lei de Acesso à Informação (Lei n.º 12.527/2011).

O quadro 7 apresenta as funções adotadas pela controladoria dos municípios de São Paulo.

Quadro 7 - Funções da Controladoria (Continua)

FUNÇÕES									
UF	MUNICÍPIOS	CONTÁBIL	GERENCIAL ESTRATÉGICA	TRIBUTARIA	PROTEÇÃO E CONTROLE DE ATIVOS	CONTROLE INTERNO	SISTEMAS DE CUSTOS	SISTEMA DE INFORMAÇÃO	CONTROLE OPERACIONAL
SP	Assis	Não Encontrado							
SP	Sorocaba			x	x	x		x	x
SP	Jundiaí		x	x	x	x		x	x
SP	Bragança Paulista			x		x			x
SP	Itu			x	x	x	x	x	x
SP	Atibaia					x			x
SP	Salto					x			
SP	Votorantim	x	x	x		x			x
SP	Itatiba				x	x		x	x
SP	Várzea Paulista				x			x	x
SP	São Roque	x				x			x
SP	Campo Limpo Paulista					x		x	x
SP	Ibiúna	x		x		x			

Quadro 7 - Funções da Controladoria (Continua)

FUNÇÕES									
UF	MUNICÍPIOS	CONTÁBIL	GERENCIAL ESTRATÉGICA	TRIBUTARIA	PROTEÇÃO E CONTROLE DE ATIVOS	CONTROLE INTERNO	SISTEMAS DE CUSTOS	SISTEMA DE INFORMAÇÃO	CONTROLE OPERACIONAL
SP	Itupeva			x		x			x
SP	Porto Feliz	Não Encontrado							
SP	Piedade	x		x		x			x
SP	Louveira	x				x			x
SP	Mairinque	x		x	x	x		x	x
SP	Ribeirão Preto				x	x			
SP	Franca			x		x			
SP	Sertãozinho	x		x		x			x
SP	Barretos			x		x			
SP	Bebedouro		x			x		x	x
SP	Jaboticabal	Não Encontrado							
SP	Batatais		x			x			x
SP	Taquaritinga	x	x		x	x		x	x
SP	São José do Rio Preto					x			
SP	Catanduva	x		x	x	x			
SP	Votuporanga	x				x			x
SP	Fernandópolis					x			x
SP	Mirassol	Não Encontrado							
SP	Olímpia					x			

Quadro 7 - Funções da Controladoria (Conclusão)

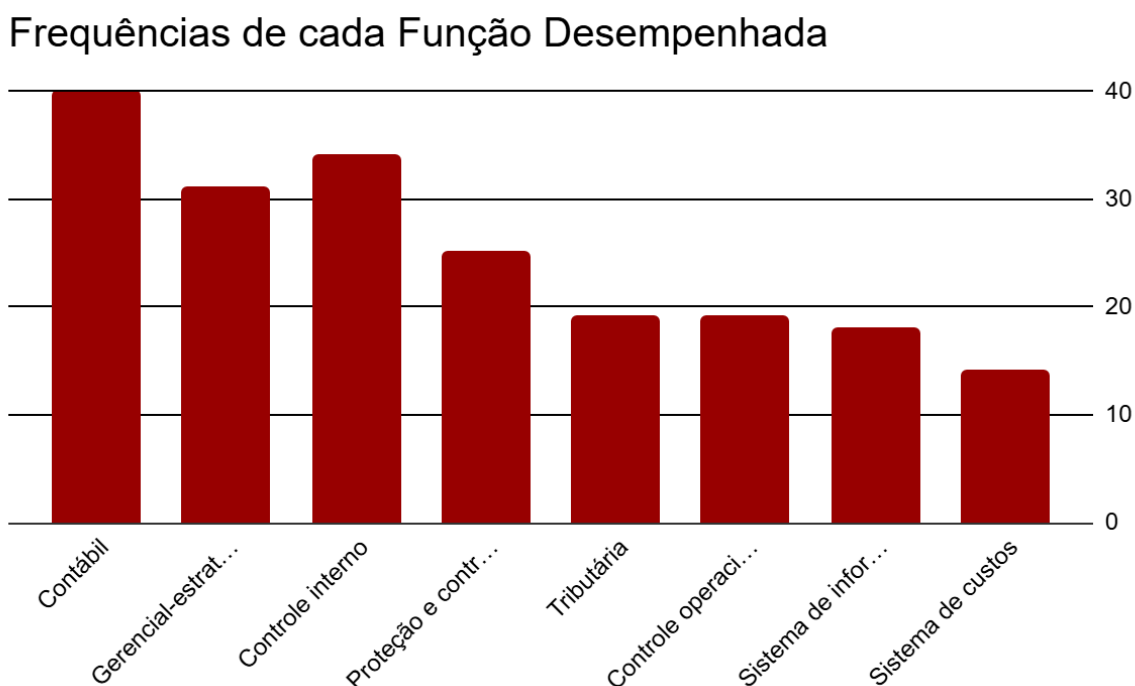
FUNÇÕES									
UF	MUNICÍPIOS	CONTÁBIL	GERENCIAL ESTRATÉGICA	TRIBUTARIA	PROTEÇÃO E CONTROLE DE ATIVOS	CONTROLE INTERNO	SISTEMAS DE CUSTOS	SISTEMA DE INFORMAÇÃO	CONTROLE OPERACIONA L
SP	Catanduva	x		x	x	x			
SP	Votuporanga	x				x			x
SP	Fernandópolis					x			x
SP	Mirassol	Não Encontrado							
SP	Olímpia					x			
SP	Jales			x		x			x
SP	São José dos Campos					x			
SP	Taubaté	x		x		x			x
SP	Jacareí			x		x		x	x
SP	Pindamonhangaba	x		x		x		x	x
SP	Caraguatatuba	x				X			
SP	Guaratinguetá	x				x		x	x
SP	Caçapava		x		x	x		x	x
SP	Ubatuba	x		x	x	x		x	x
SP	Lorena	x			x	x		x	x
SP	São Sebastião			x		x			x
SP	Cruzeiro		x	x		x			x
SP	Tremembé			x	x	x	x		x
SP	Ourinhos	x		x	x	x			x

Fonte: Dados da pesquisa (2025)

A avaliação das funções da controladoria nas administrações municipais revela a abrangência técnica e gerencial desses órgãos, a partir da identificação de atividades essenciais como contabilidade, gestão estratégica, controle interno, sistema de custos, entre outras.

Dentre os municípios com dados disponíveis, foi possível observar o seguinte panorama:

Gráfico 2 - Frequências de cada Função Desempenhada



Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A função contábil, com presença em 86,95% dos municípios, é a mais consolidada, refletindo a importância do registro e da prestação de contas no setor público. Em seguida, destaca-se o controle interno (73,91%) e a função gerencial-estratégica (67,39%), demonstrando um bom alinhamento com os princípios da governança pública moderna.

Entretanto, funções como sistema de custos (30,43%) e sistema de informação (39,13%) aparecem com baixa representatividade, indicando que ainda há dificuldades na implementação de ferramentas gerenciais mais sofisticadas e na integração dos sistemas de apoio à decisão. A função tributária (41,30%), embora essencial para a sustentabilidade fiscal municipal, também está aquém do ideal, o que pode refletir a divisão dessa competência com outras secretarias (como a de Fazenda).

Esses dados convergem com os achados de Pereira et al. (2023), que apontam que, embora as funções básicas estejam consolidadas, as atividades voltadas ao planejamento, custos e informações gerenciais ainda enfrentam desafios para sua efetivação na estrutura das controladorias municipais.

O quadro 8 traz o levantamento das missões institucionais e perfil de controlador nos municípios de São Paulo.

Quadro 8 - Missões Institucionais e Perfil do Controller (Continua)

UF	MUNICÍPIO	MISSÃO DECLARADA?	PERFIL DO CONTROLLER
SP	Assis	Não Encontrado	
SP	Sorocaba	SIM	Direito
SP	Jundiaí	NÃO	Não Encontrado
SP	Bragança Paulista	SIM	Ciências Contábeis
SP	Itu	NÃO	Direito
SP	Atibaia	NÃO	Ciências Contábeis
SP	Salto	SIM	Ciências Contábeis
SP	Votorantim	NÃO	Não Encontrado
SP	Itatiba	SIM	Não Encontrado
SP	Várzea Paulista	SIM	Não Encontrado
SP	São Roque	SIM	Não Encontrado
SP	Campo Limpo Paulista	NÃO	Não Encontrado
SP	Ibiúna	SIM	Não Encontrado
SP	Itupeva	NÃO	Não Encontrado
SP	Porto Feliz	Não Encontrado	
SP	Piedade	SIM	Direito
SP	Louveira	SIM	Não Encontrado
SP	Mairinque	NÃO	Não Encontrado
SP	Ribeirão Preto	NÃO	Direito
SP	Franca	NÃO	Direito
SP	Sertãozinho	SIM	Ciências Contábeis
SP	Barretos	NÃO	Direito
SP	Franca	NÃO	Direito
SP	Sertãozinho	SIM	Ciências Contábeis
SP	Barretos	NÃO	Ciências Navais e Direito
SP	Bebedouro	NÃO	Direito
SP	Jaboticabal	Não Encontrado	

Quadro 8 - Missões Institucionais e Perfil do Controller (Conclusão)

UF	MUNICÍPIO	MISSÃO DECLARADA?	PERFIL DO CONTROLLER
SP	Batatais	Não	Não Encontrado
SP	Taquaritinga	Não Encontrado	Não Encontrado
SP	São José do Rio Preto	Não Encontrado	Não Encontrado
SP	Catanduva	NÃO	Não Encontrado
SP	Votuporanga	NÃO	Não Encontrado
SP	Fernandópolis	NÃO	Não Encontrado
SP	Mirassol	Não Encontrado	
SP	Olímpia	NÃO	Direito
SP	Jales	NÃO	Não Encontrado
SP	São José dos Campos	NÃO	Não Encontrado
SP	Taubaté	NÃO	Não Encontrado
SP	Jacareí	SIM	Direito
SP	Pindamonhangaba	SIM	Direito
SP	Caraguatatuba	NÃO	Não Encontrado
SP	Guaratinguetá	SIM	Não Encontrado
SP	Caçapava	SIM	Não Encontrado
SP	Ubatuba	SIM	Administração
SP	Lorena	NÃO	Não Encontrado
SP	São Sebastião	SIM	Não Encontrado
SP	Cruzeiro	SIM	Não Encontrado
SP	Tremembé	NÃO	Não Encontrado
SP	Ourinhos	NÃO	Não Encontrado

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Entre os 46 municípios analisados, verificou-se que apenas 18 (39,13%) apresentaram missão institucional declarada em seus portais ou documentos oficiais, enquanto 28 municípios (60,87%) não disponibilizaram essa informação publicamente. Essa ausência demonstra um ponto crítico: mesmo com estruturas de controladoria formalizadas, a comunicação institucional ainda é falha na maioria dos casos, prejudicando a compreensão social sobre o papel do controle interno.

Com relação ao perfil do controller, observa-se uma expressiva dificuldade de acesso a essa informação. Em 34 municípios (73,91%) não foi possível identificar o perfil do responsável pela controladoria (seja sua formação, currículo ou nome). Nos demais, foram encontrados os seguintes cursos de formação:

Tabela 1 - Formações dos Controllers

Formação identificada	Frequência
Direito	8
Ciências Contábeis	5
Administração	1
Ciências Navais + Direito	1

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Essa predominância de profissionais com formação em Direito e Ciências Contábeis está conforme o perfil técnico esperado para atuação no controle interno, conforme sugerem autores como Pereira et al. (2023), que destacam a importância de competências jurídicas e contábeis para garantir a legalidade e a efetividade dos processos de fiscalização e auditoria.

Por outro lado, a ausência de informações básicas sobre o controller em mais de dois terços dos municípios compromete os princípios constitucionais da publicidade e transparência (CF, art. 37), além de dificultar a avaliação do nível de qualificação técnica dos responsáveis por um setor tão estratégico na estrutura pública.

5. CONSIDERAÇÃO FINAL

A presente pesquisa teve como objetivo principal analisar as funções e macrofunções da controladoria nos municípios paulistas com mais de 50 mil habitantes. A partir da análise documental de legislações, portais da transparência e outros instrumentos públicos, foi possível mapear o grau de institucionalização das controladorias municipais, a efetividade das funções exercidas e a aderência dessas estruturas às diretrizes legais e à literatura especializada.

Os resultados obtidos evidenciam avanços importantes na formalização das controladorias: 91,30% dos municípios analisados possuem uma estrutura de controladoria instituída, com predominância da denominação "Controladoria Geral do Município", o que indica um esforço de padronização. Além disso, 65,21% dessas unidades estão posicionadas como órgãos de staff, reforçando seu caráter estratégico e alinhado à alta gestão.

Contudo, ainda persistem desafios estruturais e operacionais. A ausência de informações em 4 municípios (Assis, Porto Feliz, Jaboticabal e Mirassol) e a falta de missão institucional em 60,87% dos casos revelam fragilidades na comunicação institucional e no alinhamento estratégico. Soma-se a isso a dificuldade de acesso ao perfil do controller em mais de 70% dos municípios, o que compromete a transparência e a avaliação da qualificação técnica dos profissionais responsáveis.

No que se refere às macrofunções, observou-se um predomínio da auditoria (82,60%), da transparência (71,73%) e da ouvidoria (60,86%), em conformidade com o esperado para o controle interno moderno. No entanto, macrofunções como a correição (26,08%) e a avaliação de desempenho (39,13%) ainda carecem de implementação mais ampla, evidenciando uma lacuna que limita o alcance pleno das boas práticas de governança e *accountability*.

Em relação às funções da controladoria, destaca-se a presença majoritária da função contábil (86,95%) e do controle interno (73,91%), refletindo o cumprimento das obrigações legais básicas. Por outro lado, funções mais sofisticadas como sistema de custos (30,43%), sistema de informações (39,13%) e função tributária (41,30%) apresentam baixa adoção, sugerindo que os municípios ainda enfrentam dificuldades na integração de tecnologias e métodos gerenciais avançados.

O estudo também permitiu verificar que a formação predominante dos responsáveis pelas controladorias, quando identificada, concentra-se nas áreas de Direito e Ciências Contábeis, o que está de acordo com a natureza técnica e normativa das atribuições dessas unidades. Também é necessário incentivar a disponibilização de informações organizacionais atualizadas nos sites das prefeituras, garantindo mais transparência e permitindo que a população acompanhe a gestão pública de forma mais efetiva.

A principal limitação da pesquisa esteve na heterogeneidade da qualidade e atualização dos portais municipais, bem como na falta de padronização das nomenclaturas e estruturas organizacionais das controladorias, o que exigiu esforços adicionais de interpretação e harmonização dos dados.

Diante dos achados, recomenda-se o fortalecimento institucional das controladorias municipais, por meio da adoção de diretrizes claras, como as estabelecidas pelos Tribunais de Contas e pela legislação vigente, além da promoção de capacitação continuada para os controllers. É essencial, ainda, incentivar a ampla divulgação de informações organizacionais completas, claras e atualizadas nos portais institucionais, como forma de assegurar a transparência da gestão pública e de fortalecer os instrumentos de controle social.

Sugere-se, para estudos futuros, a realização de entrevistas com controllers e gestores públicos e a implementação de pergunta e solicitações por meio da ferramenta “fale conosco” das prefeituras municipais, a fim de compreender a aplicação prática das funções previstas e os desafios enfrentados.

Portanto, conclui-se que, apesar dos avanços significativos identificados no estado de São Paulo, ainda existem lacunas importantes a serem superadas para que as controladorias municipais atuem plenamente como instrumentos estratégicos de controle, transparência e eficiência na gestão pública. A consolidação dessas estruturas passa, inevitavelmente, pelo compromisso político-institucional com a boa governança e pela valorização do controle interno como pilar da administração pública contemporânea.

6. REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2009.

ARRUDA, C. R. **O Papel da Controladoria na Administração Pública**. In: XX CONFERÊNCIA INTERNACIONAL USP DE CONTABILIDADE, 2020, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2020.

BENCOVA, M., e KALAVSKA, A. (2009). **Importance of the controllership for the company performance: software company experience**. E + M Ekonomika a Management, Liberec, 2, 76-83

BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. *Controladoria no setor público*. São Paulo: Saraiva, 2014

BOFF, Marines Lucia; BEUREN, Ilse Maria; GUERREIRO, Reinaldo. **Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina**. Organizações & Sociedade, v. 15, p. 153-174, 2008.

BONZANINI, O. A.; CHAGAS, M. B.. *Controladoria: Staff ou Linha?* **Revista de Administração**, v. 2, n. 3, p. 153-172, ago. 2003. Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões.

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

BOWEN, G. A. **Document analysis as a qualitative research method**. **Qualitative Research Journal**, v. 9, n. 2, p. 27–40, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.3316/QRJ0902027>. Acesso em: 1 junho 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal*. Diário Oficial da

União, Brasília, 05 maio 2000. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 12 jun. 2025

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília–DF, 5 out. 1988.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 11. ed. Brasília: STN, 2024

BRASIL. **Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações. Diário Oficial República Federativa do Brasil, Brasília–DF, 18 nov. 2011. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm Acesso em: 15 maio 2025.

CATELLI, Armando (Coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, Armando (org.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas S. A., 2010.

COELHO, Claudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO – CONACI. **Para onde olha a auditoria interna dos municípios brasileiros?** Estadão, 2021. Disponível em:
https://www.estadao.com.br/politica/gestao-politica-e-sociedade/para-onde-olha-a-auditoria-interna-dos-municipios-brasileiros/?srsltid=AfmBOor-iOFvb6tphPoL3dqWMhVl_g7dded2PB7MW3FkZ0FT4pOPQRn1. Acesso em: 12 jun. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE. **Resolução n.º 510, de 7 de abril de 2016.** Dispõe sobre pesquisas em Ciências Humanas e Sociais. Diário Oficial República Federativa do Brasil, Brasília–DF, 24 maio 2016. Disponível em: https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/cns/2016/res0510_07_04_2016.html
Acesso em: 15 maio 2025.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CRUZ et al. ***Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União.*** 2022.

CRUZ, Maria do Carmo Meirelles Toledo; SILVA, Thomaz Anderson Barbosa; SPINELLI, Mario Vinícius. **O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros.** Cadernos EBAPE.BR, v. 14, p. 721-743, 2016.

CRUZ, Flávio da; MEIRELLES JUNIOR, Julio Cândido de. **Auditoria e controladoria.** 4. ed. rev., atual. e ampl. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; Brasília: CAPES: UAB, 2016.

CUNHA, T.; CALLADO, A. **Funções das controladorias municipais: um estudo nas prefeituras das capitais brasileiras.** Revista Gestão Organizacional (RGO), 2019, 12(3), p. 123-140.

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

FIRJAN. **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal – IFGF 2018.** Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifgf>.
Acesso em: 12 jun. 2025.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2013

HOCHMÜLLER, A. B. **A Controladoria Governamental no Âmbito da Gestão Pública**. Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade, UFRGS, 2009.

IBGE. **Cidades e Estados: São Paulo**. 2022. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/sp/>. Acesso em: 10 maio. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA – IRB. *Diagnóstico dos Controles Internos nos Municípios Brasileiros*. Brasília: IRB, 2021. Disponível em: <https://www.irbcontas.org.br>. Acesso em: 12 jun. 2025.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 320 p.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

LIBONATI, Jeronymo José. **Controladoria aplicada ao setor público-Parte I**. 2022. Material didático aplicado na Especialização da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2022.

SÁ, Antônio Lopes de. **Contabilidade Intermediária**. Editora Atlas, 2005.

MARQUES, Renata et al. **O processo de implementação da Controladoria Municipal: estudo de caso em dois municípios paranaenses**. XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba–PR, 12 a 14 nov. 2008. Disponível em: <https://www.academia.edu/123564015>. Acesso em: 14 jun. 2025.

FERRAZ, Leonardo de Araújo; LOBO, Luciana Mendes; MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de A. (Coord.). **Controle interno contemporâneo**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas S. A., 2013. 272 p.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Controladoria Governamental: governança e controle econômico na implementação de políticas públicas**. São Paulo: Atlas, 2010

OLIVEIRA JÚNIOR, Nilson José et al. **controladoria nas organizações públicas: um estudo de caso**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 38–54, jan./mar. 2009. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/1801/180120246004.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2025. faça um email sobre a entrega de um pre projeto

OKBR – Open Knowledge Brasil. **Radar da Transparência Pública 2023**. São Paulo: OKBR, 2023. Disponível em: <https://transparenciapublica.org.br>. Acesso em: 12 jun. 2025.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Básica**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PEREIRA, Igor Gerard Tavares et al. **FUNÇÕES DE CONTROLADORIA: uma análise das capitais dos estados brasileiros conforme portal da transparência**. 23º USP International Conference On Accounting, São Paulo, p. 1-19, jun. 2025.

PEREIRA, Matias. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2010

PRIOR, L. **Using documents in social research**. London: SAGE, 2020. 216 p.

QUINTANA, Ana; et al. **Influência do controle interno na efetividade da governança pública nos municípios paranaenses**. Redalyc, 2015. Disponível em: <https://www.redalyc.org>. Acesso em: 12 jun. 2025.

SÁ, Antônio Lopes de. Contabilidade Intermediária. Editora Atlas, 2005.

SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa.** Bookmann, 2002.

SILVA, E. F. **Controladoria na administração pública: manual prático para implantação.** Atlas, 2013.

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

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