

AS DIMENSÕES DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO DE GIDDENS NAS CONTROLADORIAS MUNICIPAIS DO ESTADO DO PARÁ

Katya Regina Matos Batista - IFPA

Márcia Athayde Moreira

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar a estruturação das controladorias nas prefeituras municipais do estado do Pará, quanto à presença dos elementos que formam os pilares da estruturação (significação, dominação e legitimação) e seu inter-relacionamento na área organizacional da controladoria das prefeituras do Estado do Pará, a partir do avanço regulatório governamental de controle e transparência exigidos para a administração pública. O procedimento metodológico aplicado foi o levantamento bibliográfico e documental. Verificou-se que o pilar da significação ainda não está presente nas controladorias/controles internos das prefeituras paraenses, o que indica a pouca autonomia que possuem diante do sistema de controle do município; que há pouca presença do pilar de dominação, revelando a necessidade de maior capacitação técnica e gerencial dos servidores que atuam na Controladoria da maioria dos municípios paraenses, assim como a necessidade de investimentos em aplicativos contábeis ou sistemas de informações; que há forte presença do pilar de legitimação, verificando-se, entretanto, a pouca presença para a subvariável sanção, porém sendo crescente a presença de comportamentos legitimados (evidenciação, controle e transparência). Conclui-se que as dimensões da Teoria da Estruturação de Giddens (significação, dominação e legitimação) estão diretamente relacionadas às práticas das controladorias municipais, com a pesquisa apontando a necessidade

Palavras-chave: Pilares da Estruturação. Controladoria. Municípios do Estado do Pará.

Abstract

The objective of this article is to analyze the structuring of controllerships in the municipal governments of the state of Pará, regarding the presence of the elements that form the pillars of the structuring (signification, domination and legitimation) and their interrelationship in the organizational area of the controllership of the municipalities of the state of Pará, from the government regulatory advance of control and transparency required for public administration. The methodological procedure applied was a bibliographic and documental survey. It was found that the pillar of meaning is not yet present in the controllership/internal controls of the Pará city halls, which indicates the little autonomy they have in relation to the city's control system; that there is little presence of the domination pillar, revealing the need for greater technical and managerial training of servers who work in the Controllership of most municipalities in Pará, as well as the need for investments in accounting applications or information systems; that there is a strong presence of the legitimation pillar, verifying, however, the little presence for the sanction sub-variable, but the presence of legitimized behaviors (disclosure, control and transparency) is increasing. It is concluded that the dimensions of Giddens' Structuring Theory (signification, domination

Keywords: Pillars of Structuring. Controllership. Municipalities of the State of Pará.

AS DIMENSÕES DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO DE GIDDENS NAS CONTROLADORIAS MUNICIPAIS DO ESTADO DO PARÁ

RESUMO

O objetivo deste artigo é analisar a estruturação das controladorias nas prefeituras municipais do estado do Pará, quanto à presença dos elementos que formam os pilares da estruturação (significação, dominação e legitimação) e seu inter-relacionamento na área organizacional da controladoria das prefeituras do Estado do Pará, a partir do avanço regulatório governamental de controle e transparência exigidos para a administração pública. O procedimento metodológico aplicado foi o levantamento bibliográfico e documental. Verificou-se que o pilar da significação ainda não está presente nas controladorias/controles internos das prefeituras paraenses, o que indica a pouca autonomia que possuem diante do sistema de controle do município; que há pouca presença do pilar de dominação, revelando a necessidade de maior capacitação técnica e gerencial dos servidores que atuam na Controladoria da maioria dos municípios paraenses, assim como a necessidade de investimentos em aplicativos contábeis ou sistemas de informações; que há forte presença do pilar de legitimação, verificando-se, entretanto, a pouca presença para a subvariável sanção, porém sendo crescente a presença de comportamentos legitimados (evidenciação, controle e transparência). Conclui-se que as dimensões da Teoria da Estruturação de Giddens (significação, dominação e legitimação) estão diretamente relacionadas às práticas das controladorias municipais, com a pesquisa apontando a necessidade de mudanças institucionais que conduzam a uma efetiva institucionalização das controladorias dos municípios analisados, considerando-se que a instituição e o funcionamento da maioria das controladorias do estado do Pará ocorreram em vista do atendimento às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 e da Resolução nº 7.739/2005/TCM/PA.

Palavras-Chave: Pilares da Estruturação. Controladoria. Municípios do Estado do Pará.

ABSTRACT

The objective of this article is to analyze the structuring of controllerships in the municipal governments of the state of Pará, regarding the presence of the elements that form the pillars of the structuring (signification, domination and legitimation) and their interrelationship in the organizational area of the controllership of the municipalities of the state of Pará, from the government regulatory advance of control and transparency required for public administration. The methodological procedure applied was a bibliographic and documental survey. It was found that the pillar of meaning is not yet present in the controllership/internal controls of the Pará city halls, which indicates the little autonomy they have in relation to the city's control system; that there is little presence of the domination pillar, revealing the need for greater technical and managerial training of servers who work in the Controllership of most municipalities in Pará, as well as the need for investments in accounting applications or information systems; that there is a strong presence of the legitimation pillar, verifying, however, the little presence for the sanction sub-variable, but the presence of legitimized behaviors (disclosure, control and transparency) is increasing. It is concluded that the dimensions of Giddens' Structuring Theory (signification, domination and legitimation) are directly related to the

practices of municipal controllerships, with the research pointing to the need for institutional changes that lead to an effective institutionalization of controllerships in the analyzed municipalities, considering It should be noted that the institution and operation of most controllers in the state of Pará occurred in view of meeting the requirements of the Fiscal Responsibility Law No. 101/2000 and Resolution No. 7.739/2005/TCM/PA.

Keywords: Pillars of Structuring. Controllership. Municipalities of the State of Pará.

1. INTRODUÇÃO

A teoria da estruturação de Giddens traz à tona a compreensão de que os sistemas sociais devem ser compreendidos como uma ordem virtual de diferenças, produzidas e reproduzidas em interações sociais, como meio e produto (Giddens, 1979) e, portanto, como práticas que se constituem em práticas sociais, já que envolvem procedimentos, métodos, técnicas, ou por outra, ações visando ao desenvolvimento de suas atividades em um cenário de muitas diferenças, complexidades, limitações e mudanças.

Tais práticas podem ser interpretadas sobre o ponto de vista da natureza e do papel dos agentes da administração pública, especialmente quanto à estruturação dos sistemas de controle interno dos entes públicos, destacando-se que o controle interno é uma ferramenta de apoio para se administrar com eficiência, eficácia, economicidade, transparência e responsabilidade na prestação de contas de recursos públicos, com efeitos positivos na execução das políticas públicas (Rocha, 2001; Borges, 2014; Dandaro & Martello, 2015).

Mas, para alcançar êxito, é necessário superar dificuldades e promover os ajustes necessários na estrutura administrativa, de modo a favorecer a conscientização e o comprometimento dos administradores públicos com o exercício efetivo da função de controle, estabelecendo o elo de integração efetiva entre o órgão central de controle e o organismo público como um todo no cumprimento das políticas públicas estabelecidas (Silva, 2006; Almeida, Parisi & Pereira, 2009).

Na esfera municipal, as estruturas de controle ainda se mostram restritas em relação ao modelo institucionalizado em âmbito federal; as controladorias municipais não estão adequadamente organizadas (Cruz, Silva & Spinelli, 2014; Cavalcante, Arrais & Machado, 2011) e não têm garantido a promoção da transparência municipal (Cruz, Silva & Spinelli, 2013).

De fato, já é sabido que os municípios brasileiros necessitam de conscientização e comprometimento dos agentes públicos (Silva, 2006), a exemplo do que já ocorreu em nível federal (Cruz *et al.*, 2013), favorecendo o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e a transparência, por meio do cumprimento da Lei de Acesso à Informação (LAI).

Pesquisa anterior apontou que as controladorias municipais ainda se encontram muito atreladas a normas, carecendo ainda de implementação de estrutura e atividades (Gomes, Peter, Machado & Oliveira, 2013). Nesse sentido, foram observadas resistências à mudança em nível individual e organizacional, devido fatores culturais, com dificuldade para a implementação de mudanças, motivada, em parte, pela concentração de poder, personalismo e o autoritarismo. Os municípios que implementaram a reforma de controle apenas no modo formal (para atender à legislação) são caracterizados por uma maior resistência (Reginato, Landis, Fadda & Pavan, 2016).

Em tal contexto, destaca-se a teoria da estruturação (Giddens, 2003), que compreende a interação entre o indivíduo e a estrutura e afirma que toda ação humana é realizada por meio de estruturas sociais já existentes nas organizações. Desse modo, compreende-se que a partir de qualquer alteração na estrutura (reestruturação) de uma

organização podem ocorrer resistências. As dimensões da Teoria da Estruturação de Giddens (significação, dominação e legitimação), nas práticas sociais de resistência às mudanças na legislação quanto ao controle e transparência, podem ser interpretadas sobre o ponto de vista da natureza e do papel dos agentes da administração pública.

Essas dimensões estão diretamente relacionadas com as práticas das controladorias municipais, as quais têm passado por uma maior exigência por mudanças, frente ao avanço regulatório em seu controle nos últimos 20 anos, impactando em uma necessária alteração da ordem social para uma efetiva mudança institucional das controladorias dos municípios.

Dessa forma, esta pesquisa defende que as práticas gerenciais dos administradores públicos ainda se mostram resistentes às necessárias mudanças estruturais para a efetividade do controle interno como um sistema preventivo, detectivo e corretor de falhas e fraudes, e utilizam a dominação como o principal mote de demonstração de poder frente a essas mudanças, assim legitimando estruturas arcaicas que impedem que os agentes sociais (funcionários) efetivamente apliquem as normas e regras do controle interno para a promoção do bem social.

A relevância social desta pesquisa se ancora no entendimento de que as práticas das controladorias municipais exigem mudanças frente ao avanço regulatório em seu controle nos últimos 20 anos e, nesse contexto, a Teoria da Estruturação, por meio de seus pilares (significação, dominação e legitimação) permitiu conhecer e analisar a presença dos elementos que formam esses pilares ou dimensões da estruturação e seu inter-relacionamento na área organizacional da controladoria das prefeituras do Estado do Pará.

Nesse sentido, esta pesquisa tem como objetivo versar sobre a análise da estruturação das controladorias nas prefeituras municipais do estado do Pará, em relação à presença dos elementos que formam os pilares da estruturação (significação, dominação e legitimação) e seu inter-relacionamento na área organizacional da controladoria das prefeituras do Estado do Pará, a partir do avanço regulatório governamental de controle e transparência exigidos para a administração pública.

2. AS DIMENSÕES DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO DE GIDDENS

A estrutura, tal como afirmado por Giddens (2003), é o conjunto de regras e recursos implicados de modo recursivo, na reprodução social; as características institucionalizadas de sistemas sociais têm propriedades estruturais no sentido de que as relações estão estabilizadas e continuamente reproduzidas através do tempo e espaço (estruturação), como uma rotina aplicada a uma determinada ação ou atividade em um espaço social (agência) e que se revela através de códigos e regras de um dado comportamento dos atores sociais (os agentes) (Almeida, 2011).

A Teoria da Estruturação compreende, portanto, a interação entre o indivíduo e a estrutura, e afirma que toda ação humana é realizada através de estruturas sociais já existentes nas organizações. As estruturas são vistas como um conjunto de regras que ajudam a constituir e regular as atividades, sujeitas a uma gama de sanções oriundas das interações entre os indivíduos e as estruturas preexistentes.

Nesse sentido, Almeida (2011) observou em controladorias municipais a estrutura de significação a partir das várias noções de finanças, economia, gestão, bem como, os conceitos de contabilidade, tais como renda, bens, custos, receitas e lucros, na medida em que os atores sociais compartilham o entendimento de seus significados; observou que a dominação está mais bem relacionada com o conceito de poder, e por sua vez, o pilar de legitimação os esquemas interpretativos, que expressam os conjuntos de conhecimentos

dos atores sociais acerca da realidade e que lhes permitem compartilhar e interpretar significados nos processos de interação.

3. MATERIAL E MÉTODOS

Na perspectiva de identificar a presença dos elementos que formam os pilares ou dimensões da estruturação (significação, dominação e legitimação) e seu inter-relacionamento na área organizacional da controladoria das prefeituras do Estado do Pará, foi realizado um levantamento bibliográfico e documental das legislações e dos modelos dos sistemas de controle interno adotados na esfera federal, estadual e municipais que norteiam a controladora pública, passando-se, então, para as questões que serviriam de base para a construção do questionário de pesquisa (Quadro 1).

Quadro 1 - Constructo da Pesquisa

Variáveis	Subvariáveis	Perguntas
Significação	Funções	Quais os impactos, frente a aprovação dos dispositivos legais, referentes ao controle na área pública, nas funções da área organizacional controladoria da prefeitura?
	Atividades	Quais os impactos, frente a aprovação dos dispositivos legais, referentes ao controle na área pública, nas atividades da área organizacional controladoria da prefeitura?
	Comunicação	As normas internas existentes na área organizacional da controladoria da prefeitura permitiram uma comunicação fluente durante este processo de mudanças trazidos pelos diversos dispositivos legais referentes ao controle na área pública aprovados no Brasil?
Dominação	Recursos Autoritários	A área organizacional controladoria da prefeitura foi a principal responsável pela coordenação das mudanças em sua estrutura a partir da aprovação dos dispositivos legais referentes ao controle na área pública?
	Recursos Alocativos	Houve mais investimento tecnológico e humano na área organizacional controladoria da prefeitura com o advento dos dispositivos legais referentes ao controle na área pública?
	Facilidade	Os agentes envolvidos na área organizacional da controladoria da prefeitura se sentiram preparados para atingir os objetivos e alcançar os resultados esperados com a introdução dos dispositivos legais referentes ao controle na área pública?
	Poder	Como ocorreu a delegação das novas responsabilidades com o advento dos dispositivos legais referentes ao controle na área pública, pelo <i>controller</i> ou responsável aos subordinados?
Legitimação	Obrigações	Houve a fixação de limites para as despesas com pessoal, com a dívida pública, a criação de metas para controlar as receitas e as despesas do governo e uma maior transparência dos serviços prestados aos cidadãos com o advento dos dispositivos legais?
	Sanção	Houve alguma sanção durante o processo de mudança trazido pelos diversos dispositivos legais referentes ao controle na área pública aprovados no Brasil a partir da aprovação dos dispositivos legais?
	Comportamentos Legitimados	O processo legal advindo dos dispositivos legais referentes ao controle na área pública, vem provocando mudanças nas condutas da controladoria da prefeitura, na pessoa do <i>controller</i> ou Responsável Legal.
	Produção de Moralidade	Durante o processo legal trazido pela aprovação dos dispositivos legais foram observados na controladoria da prefeitura a legitimação de normas e valores produzindo moralidade?

Fonte: Adaptado pela autora com base em Beuren e Almeida (2014).

O estado do Pará possui 144 municípios e uma população de aproximadamente 8.366.628 milhões de habitantes (9º no *ranking* nacional), distribuídos em 12 regiões de integração: Araguaia, Baixo Amazonas, Carajás, Guajará, Guamá, Lago de Tucuruí, Marajó, Rio Caeté, Rio Capim, Tapajós, Tocantins e Xingu (SEPLAN, 2018).

Assim, quanto à população e à amostra da pesquisa, cabe destacar a amostra primária, que foi alvo da realização do levantamento, que foi obtida a partir da população das 144 prefeituras do estado do Pará. Quanto ao tratamento das informações coletadas em campo, os dados foram organizados em banco de dados e usando o Microsoft Excel 2016; o programa de estatística utilizado foi o SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences* (Versão 22.0). Para verificar a consistência do instrumento de estudo, foi realizado o teste de *alpha Cronbach* (coeficiente de confiabilidade) para as três dimensões estudadas nas 144 Controladorias/Controles Internos municipais do Estado do Pará. O Quadro 2 apresenta o resultado do teste, realizado por meio do *software Statistical Package for Social Sciences* (SPSS) for Windows, para as dimensões: Significação, Dominação e Legitimação.

Quadro 2 - Coeficiente de confiabilidade Alpha de Cronbach (α) para as dimensões Significação, Dominação e Legitimação

Dimensão de Estudo	Alpha de Cronbach (α)	Número de itens
Significação	0,901	21
Dominação	0,772	15
Legitimação	0,718	13

Fonte: Elaborado pela autora (2020)

De acordo com a aplicação do teste de Alpha de *Cronbach* para as três dimensões de estudo, concluiu-se que o instrumento é confiável, pois apresentaram índices superiores as 0,70 ($\alpha > 0,70$) para os pilares de Significação (0,901), Dominação (0,772) e Legitimação (0,718). Em seguida, realizou-se a análise e interpretação estatística das informações, utilizando-se da estatística descritiva para identificar a presença dos elementos que formam os pilares significação, dominação e legitimação na área organizacional Controladoria dos municípios do estado do Pará, frente ao avanço regulatório governamental ocorrido nos últimos 20 anos no Brasil.

4. OS PILARES DA ESTRUTURAÇÃO NAS CONTROLADORIAS DAS PREFEITURAS MUNICIPAIS DO ESTADO DO PARÁ

A partir da Resolução nº 7.739/2005/TCM/PA, que obriga todas as prefeituras e câmaras legislativas dos 144 municípios paraenses a criar de forma integrada, sistema de controle interno por meio de lei que estabelece sua composição e funcionamento, foi analisada a presença dos elementos que formam os pilares ou dimensões da estruturação (significação, dominação e legitimação) e seu inter-relacionamento na área organizacional da controladoria das prefeituras do Estado do Pará.

Quanto à estruturação das controladorias/controlado interno das prefeituras paraenses, observa-se que apenas 34 dos 144 municípios (23,61%) do Estado do Pará possuem um setor específico para acomodar a controladoria/controlado interno, e os mesmos ao longo dos últimos 20 anos foram implementados e reestruturados com auxílio das áreas de apoio à controladoria e a área contábil, por meio de seus agentes. Destes, 73,54% foram implantados até o ano de 2010, o que se justifica pela aprovação da Resolução nº 7.739/2005/TCM/PA, que obrigou a criação “de forma integrada, sistema

de controle interno”, por meio de lei, com sua composição e funcionamento, sendo o último implantado no ano de 2017 (informações repassadas até maio de 2020).

Conforme a pesquisa, 33 municípios implementaram a sua controladoria/controlado interno por obrigação legal e apenas um por vontade própria. Destaca-se que as prefeituras ao criarem o seu sistema de controle interno levam em consideração suas realidades econômicas, funcionais e de pessoal, conforme relatado pela maioria dos controladores municipais, visando à eficiência e a eficácia aliadas à economicidade, o que para as prefeituras menores traz grandes entraves para uma reestruturação, haja vista que a maior parte das prefeituras do estado do Pará possui menos de 100 mil habitantes, ou seja, são consideradas de pequeno porte e conseqüentemente sua contabilidade é terceirizada e apresenta apenas um responsável, controlador municipal, para o cumprimento de todas as atividades.

Já os municípios de maior porte, por apresentarem uma realidade diferente, procuraram ao longo dos últimos 20 anos de avanço regulatório governamental, criar uma estrutura completa, independente e com profissionais qualificados, como é o caso da Prefeitura de Belém que, em 2019, cria a Secretaria Municipal de Controle, Integridade e Transparência (SECONT) que, dentre outras tarefas, assume a função de órgão central do Sistema de Controle Interno, do Sistema de Correição e de Auditoria do Poder Executivo Municipal, que atuam na adoção de providências essenciais ao controle interno, transparência, auditoria, defesa do patrimônio público, correição, prevenção e combate à corrupção no âmbito da administração pública municipal, que são de suma importância para o desempenho das funções das controladorias municipais.

Relativamente à utilização de equipamentos para realizar o controle interno, somente 34,73% das prefeituras do Estado utilizam equipamentos para a realização de seu controle interno, sendo que o dispositivo de maior presença é o *Microsoft Office Excel*, utilizado há menos de 5 anos em 82% dos setores municipais.

Constatou-se, também, que 142 prefeituras do Estado não adotam nenhuma filosofia/metodologia de controle interno, sendo apontado somente nos municípios de Belém (com metodologia própria, ao menos 5 anos de implantação) e Quatipuru (PACS - Método de Análise de Processamento de Despesa, implantado há menos de 5 anos). Pelo avanço regulatório governamental, constata-se um novo paradigma, onde os controles passam de funcionais para a formação de uma cultura de risco, onde todos os agentes públicos são responsáveis pelo gerenciamento de riscos, em cooperação com os gestores públicos municipais, os quais são minimizados através de controles internos bem estruturados e com uma metodologia adotada.

Sobre as atuais práticas de controle interno desenvolvidas pela Prefeitura onde atua, obteve-se que quase 90% dos respondentes percebem que as atuais práticas desenvolvidas são ainda não desejáveis, pois a Prefeitura precisa se estruturar a fim de conseguir a plenitude do sistema de controle interno; outro resultado apontado é que 9,72% pontuam que as atuais práticas ainda são bem simplificadas; ao passo que apenas o município de Belém apontou que as suas atuais práticas já são desejáveis, pois vem conseguindo estruturar a sua controladoria, atual Secretaria Municipal de Controle, Integridade e Transparência (SECONT), de forma plena e em atendimento aos avanços regulatórios governamentais.

Revelou a pesquisa que as controladorias/controles internos do Estado do Pará estão instituídas, já que a Resolução nº 7.739/2005/TCM/PA trouxe a obrigatoriedade de sua implementação/estruturação para as prefeituras do estado do Pará. Todavia, em sua grande maioria com pouca autonomia e carecendo ainda de um setor específico para acomodar a controladoria em condições satisfatórias, no que tange à tecnologia e adoção de sistemas de controle, bem como de uma metodologia ou filosofia e um sistema de

avaliação, e que assim favoreçam uma correta avaliação da gestão municipal e atendam às obrigações legais que vem sendo exigidas ao longo dos últimos 20 anos.

4.1 Presença do Pilar de Significação nas Controladorias Paraenses

Apresentada na Teoria da Estruturação de Giddens (2003) como um dos pilares da estrutura, a significação remete ao entendimento da articulação e comunicação da Controladoria ou Controle Interno com a produção de eficiência e efetividade quanto às ações dos servidores das Prefeituras analisadas na pesquisa, em relação aos resultados eventualmente produzidos por suas atividades profissionais relativas a conformidades e/ou desconformidades havidas nas Prefeituras para as quais trabalham e, portanto, observa as várias assertivas obtidas acerca da presença da dimensão estrutural da significação, que está ligada diretamente a um processo de comunicação entre sua implementação e a verificação dos resultados alcançados pela gestão pública municipal.

Em tal cenário, entende-se que para o êxito do controle interno em qualquer setor governamental, tal como se depreende da Teoria da Estruturação de Giddens (2003), que se faz necessário, ainda, superar as dificuldades apontadas pelas Prefeituras analisadas, visando promover os ajustes necessários na estrutura de suas controladorias/controles internos, de modo a favorecer a conscientização e o comprometimento dos administradores públicos com o indispensável exercício efetivo da função de controle em suas áreas de competência, estabelecendo-se a comunicação (que é o fator principal do pilar de significação da Teoria da Estruturação, de Giddens) como o elo de integração efetiva entre o setor de controle e a Prefeitura como um todo, considerando-se que o Controle Interno já deveria ser considerado como parte integrante e indispensável às atividades de toda Administração Pública, inclusive a administração pública municipal.

Desse modo, conforme o modelo Likert com escala de cinco pontos, foi analisado o percentual dos respondentes que assinalaram cada assertiva em cada grau, sendo de zero (nenhum impacto ou presença); um (quase nunca tem impacto/nunca está presente); dois (pouco impacto/pouca presença); três (quase sempre tem impacto/quase sempre presente) e quatro (forte impacto ou presença) quanto à presença do pilar de significação nas controladorias paraenses.

Verificou-se que não há a presença do pilar de significação nas controladorias/controles internos dos municípios do estado do Pará, o que foi observado através das pontuações obtidas nas subvariáveis questionadas, concernentes às funções, atividades, transformações e comunicações. Em relação às funções da controladoria consideradas por Borinelli (2006), observou-se que nas controladorias/controles internos das prefeituras do estado do Pará, as funções da controladoria, frente ao avanço regulatório governamental dos últimos anos apresentam ainda quase nenhum impacto e/ou com pouco impacto a Função de Controle Interno, cuja média apresentada é de somente 1,90, com apenas 0,69% apresentando respostas que avaliam como forte o impacto ou presença dessa função nas Prefeituras pesquisadas. A função de Controle de Riscos apresentou menor impacto (média de 1,83); por sua vez, a função Gerencial resultou em média menor ainda (1,51) e a função de Gestão da Informação, a média irrisória de 1,15, ressaltando-se que estas são as funções características dos relatórios e pareceres dos controles internos.

A partir desses resultados, pode-se afirmar que a estrutura de significação, ao longo dos últimos 20 anos, ainda não está presente nas controladorias/controles internos das prefeituras paraenses, frente às exigências que o avanço regulatório governamental vem trazendo e a comunicação entre os agentes públicos que compõem a equipe, como se observa pela média geral obtida neste pilar (de 1,60), representando uma média baixa na escala de zero a quatro.

A presença de maior ou menor impacto da função de controle interno é justificada pelo fato de que as novas legislações pertinentes ao controle governamental vêm proporcionando uma maior autonomia ao controlador público no que tange ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controle interno público, porém a média geral de 1,60 ressalta a pouca autonomia que os controladores municipais possuem diante do sistema de controle de seu município.

O avanço regulatório governamental dos últimos 20 anos trouxe também um impacto significativo nas funções de controle de risco, no que tange ao gerenciamento de riscos, especialmente os relacionados aos objetivos estratégicos e de gestão da informação, que, em conformidade com Borinelli (2006), devem ser gerenciadas em todas as suas etapas, desde o desenvolvimento, implementação e monitoramento. Porém, o que se observou é que as controladorias municipais do estado do Pará ainda não realizam tais funções, principalmente pela constatação de que a contabilidade da maioria das prefeituras ser terceirizada e ainda pelas regulares condições das unidades de controladoria dos municípios paraenses.

Os últimos 20 anos de avanço regulatório governamental suscitaram, tanto em nível federal, como estadual e municipal na controladoria pública, a necessidade de serem desenvolvidas mais atividades, gerando transformações nas suas funções e mudando a rotina das pessoas envolvidas.

Assim, no tocante aos impactos do avanço regulatório governamental nas atividades da área organizacional controladoria/controlado interno das prefeituras, enfatiza-se que as mesmas ainda apresentam pouco impacto, ou quase nenhum impacto, destacando a atividade de Estabelecimento e Monitoramento de Sistemas de Controle Interno, com uma média geral de 1,63, a qual demonstra que as responsabilidades dos controles municipais estão sendo deslocadas de agentes de outras áreas da prefeitura para o controlador municipal, com uma tendência de crescimento contínuo, conforme discurso do gestor da controladoria municipal.

Quanto às atividades de elaboração e evidenciação dos relatórios contábeis, com uma média geral de 1,07; bem como a definição de premissas para elaboração do orçamento anual, com média geral de 1,14, seguida de sistemas de informações contábeis, econômicos, financeiros e patrimoniais, com 1,13 de média geral, confirmam, juntamente com as análises efetuadas nos relatórios de controle interno publicados no Portal da Transparência das Prefeituras municipais do estado do Pará, que a maioria das controladorias públicas do Estado apenas realiza a conformidade das informações apresentadas pela empresa terceirizada de Contabilidade, não sendo, portanto, na prática, desenhados na estrutura de significação regras comuns e novos conceitos, pelas atuais atividades desenvolvidas, como ressalta Busco (2009), quando este cita a definição constitutiva da variável significação.

A determinação do valor recuperável de ativos é uma atividade que geralmente faz parte da função de proteção e controle de ativos, mas obteve uma baixa média geral 0,69. Tal conjuntura pode ser explicada pelo fato de existirem na maioria das prefeituras do estado do Pará uma coordenadoria de Patrimônio, que desenvolve esta atividade, porém, vale ressaltar que não se verificou, em profundidade, o nível de atendimento pelo setor de tal atividade.

Em se tratando de transformações, frente ao avanço regulatório governamental, a pesquisa indicou ainda que os servidores da área organizacional controladoria/controlado interno vêm adquirindo novas responsabilidades (média geral de 2,82) e as desenvolvendo com mais dedicação e comprometimento (média geral de 2,24), o que poderia ser, sobremaneira, aproveitado pelas Prefeituras, em vista da necessidade de compatibilizar o desempenho de suas controladorias ou controles internos com os

avanços regulatórios dos últimos anos, segundo as quais poderiam realinhar suas práticas de gestão e suas estratégias, exigindo de seus colaboradores procedimentos e atividades que vão além da simples execução de tarefas, a partir da atribuição de novas responsabilidades (Rocha & Salles, 2012), cuja média foi de 2,82, com 77,78% dos respondentes atribuindo forte impacto de tal requisito da pesquisa.

Tais resultados indicam que as que as pessoas precisam estar comprometidas com resultados e motivadas para caminharem por novos processos, atribuições e responsabilidades, o que se coaduna com o que afirma Giddens (2003), de que, para tanto, novas atividades devem ser implementadas em uma organização em prol do aperfeiçoamento de outras já executadas, isto é, a introdução de novos procedimentos resultam, segundo o autor, em transformações das práticas sociais já desenvolvidas pelas controladorias municipais. Ressalta-se, ainda, que Giddens (2003) cita que é por meio dessas ações que podem os agentes serem motivados e automaticamente se adaptarem às novas ações e procedimentos.

A comunicação das controladorias municipais frente às mudanças regulatórias dos últimos 20 anos, vem ocorrendo, em maior número, a partir de reuniões e exposições de ideias com as áreas de apoio da controladoria, apresentando-se com uma forte presença (3,24 em sua média), entendida, diante do discurso dos gestores da área da controladoria pública dos municípios paraenses, pelo fato de que um maior número de controladorias municipais ter como representação um único servidor, que precisa se relacionar e obter informações com as demais áreas que compõem a estrutura organizacional. Faz-se relevar a pertinência de um contato maior com empresas de consultoria e de auditoria da área governamental e com os Tribunais de Contas, para atender as novas exigências legais e o inevitável processo de reestruturação das controladorias municipais.

No geral, as médias das subvariáveis de significação se mostraram, com indicadores médios abaixo de 2,5, justamente pela ausência de uma estrutura de controladoria adequada que propicie uma comunicação entre os agentes envolvidos nas atividades da controladoria e, por conseguinte, se obtenha a estrutura de significação, já que, tal como pontuado por Borinelli (2006), a Controladoria deve ser uma unidade administrativa que participe de todo o processo da gestão pública, devendo ser estruturada na melhoria de seus sistemas e procedimentos, visando não somente o controle e a transparência da gestão, mas também o aumento do desempenho dos gestores municipais e a eficácia e a eficiência dos resultados das ações das Prefeituras.

4.2 Presença do Pilar de Dominação nas Controladorias Paraenses

Outro pilar analisado, a dominação tem na Teoria da Estruturação de Giddens (2003) a dimensão de uma estrutura social de interação com o poder, observando-se assim que os resultados apresentados permitem constatar, por meio do modelo Likert, também a pouca presença do pilar de dominação nas controladorias/controles internos dos municípios do estado do Pará, o que poder verificado através do resultado da média da dimensão (de 1,99) que engloba as subvariáveis investigadas, quais sejam: recursos autoritários, recursos alocativos, facilidades e poder.

O pilar de dominação é composto pelos recursos autoritários e alocativos. A partir dos resultados verificou-se que a área contábil, com 84,72% de nível 3 de presença, por intermédio dos seus agentes, foi a principal responsável pela coordenação das mudanças necessárias, trazidas pelas novas regulamentações, com uma média de 3,06, seguida pelas áreas de apoio à controladoria, a qual obteve a média de 2,46.

Assim, a coordenação das atividades dos agentes mencionada por Giddens (2003) é realizada nas prefeituras municipais do estado do Pará, principalmente pela área contábil, o que remete à afirmativa de Mosimann & Fisch (1999, p. 99), para os quais a

Controladoria, além de envolver princípios, procedimentos e métodos interdisciplinares oriundos de outras ciências (Administração, Economia, Psicologia e Estatística), envolve principalmente conhecimentos contábeis (Contabilidade), com o claro objetivo de nortear a gestão econômica e financeira das Prefeituras (especialmente a Contabilidade Pública), orientando-as para a eficácia, fundamentalmente em relação ao processo decisório dos gestores (Wahlmann, 2003; Borinelli, 2006; Araújo, 2006), observando-se, nesse sentido, que a Controladoria representa um processo evolutivo da Contabilidade, uma ciência que está intrinsecamente ligada às transformações sociais e que evolui de acordo com as necessidades apresentadas (Padovese, 2003).

Os resultados permitem ressaltar, segundo exposto por Slomski (2008), que os necessários conhecimentos de Contabilidade Pública para atuação em entidades públicas e órgãos de governo exigem o acompanhamento orçamentário, financeiro, patrimonial, de custos e de compensação na área pública, que está relacionado às demonstrações contábeis e que tem como objetivo principal atender às necessidades dos gestores e órgãos público de Controle Interno, tais como o TCE e o TCM, que normalmente exigem relatórios específicos para a avaliação de determinada gestão pública.

Esta análise, no que tange aos recursos alocativos, segundo os resultados apresentados na pesquisa, permite perceber que houve um maior investimento em cursos de aperfeiçoamento e capacitação (média de 2,16), já que conforme observado no discurso dos controladores municipais, as novas exigências trazidas pelos marcos regulatórios governamentais exigiu um maior conhecimento dos procedimentos e conseqüentemente uma maior capacitação, o que se coaduna com a teoria de Borinelli (2006), para quem é necessária uma capacidade técnica e gerencial específica para o profissional que atue na Controladoria.

A maior capacitação exigida, tal como apontado nos resultados da pesquisa, conduz à afirmação de Scarpin & Calijuri (2011), quando pontuam que o exercício de atividades contábeis e o pleno entendimento dos diversos tipos de relatórios contábeis inerentes à função de Controladoria ou Controle Interno exigem não somente conhecimentos teóricos, mas também prática, que deve ser adquirida com a experiência e a continuidade dos estudos em prol de uma melhor formação e qualificação para o exercício da atividade, além do conhecimento dos aplicativos contábeis utilizados pelo setor onde o profissional atua.

Os investimentos em aplicativos contábeis ou sistemas de informações surgem com uma média de 1,71 (nível 2 de presença), resultado corroborado pelos controladores municipais que, em sua maior parte, revelaram em entrevista que muito ainda deve ser feito em relação a investimentos em recursos alocativos na controladoria dos municípios paraenses, especialmente no que se refere a sistemas de informações para melhor atendimento das exigências legais, federais, estaduais e municipais.

Com relação aos recursos alocativos, as Prefeituras Municipais do Estado do Pará estão cada vez mais dependentes das inovações tecnológicas, o que configura uma mudança estrutural que se faz necessária nas Prefeituras pesquisadas, pois os sistemas de informações, característicos que são da era tecnológica e digital, muito facilitarão o trabalho da Controladoria, em vista de seu potencial de controle de dados, de informação e de decisão para a gestão pública, tal como estudado em Cardoso (2010).

Em relação aos meios que os agentes utilizam para atingir os objetivos e alcançar os resultados, conforme destaca Junquilha (2003), pontua-se, com importante destaque, que em 97,22%, (nível 3 de presença) das controladorias/controles internos das prefeituras paraenses, os servidores mostraram interesse em preservar as regras institucionais vigentes ao longo da reestruturação das controladorias das prefeituras municipais do estado do Pará. Porém, tal situação foi remediada, dentro do possível, pelo

fato de os agentes já possuírem alguma experiência na área, o que permitiu alguns avanços significativos (mesmo que razoáveis em relação ao que ainda precisa ser alcançado), principalmente em prefeituras com mais de 100.000 (cem mil) habitantes.

Ainda em referência ao elemento facilidade, salienta-se também que em algumas prefeituras do estado do Pará, os agentes da Controladoria se sentiram preparados para atingir os objetivos e conquistar os resultados almejados, pois foram adquirindo experiências ao longo dos anos na própria Prefeitura, especialmente os concursados, que foram galgando postos e conhecimentos em função dos recursos investidos.

Dessa forma, a delegação das novas responsabilidades, pelo controlador municipal, decorrentes das alterações legais ao longo dos últimos 20 anos aconteceu principalmente por meio da exigência de novas competências na Controladoria/Controle Interno Municipal, com 84,03% (nível 3 de presença), já que as alterações legais e as novas normas aprovadas exigiram uma ampliação na estrutura da Controladoria Pública, não somente física, mas também técnica, para atender a inserção das novas atividades, exigindo assim a delegação de novas funções e competências.

Em face do exposto, percebe-se que os recursos e sua forma de poder na estrutura de dominação ainda não estão presentes nas controladorias municipais do estado do Pará frente ao avanço regulatório dos últimos 20 anos, em conformidade com a média geral do pilar de 1,99 (baixa presença), na escala Likert de zero a quatro.

4.3 Presença do Pilar de Legitimação nas Controladorias Paraenses

A análise da presença do pilar de legitimação nas Controladorias Paraenses, atentando-se que a legitimação, segundo Giddens (2003), é permeada por regras normativas que envolvem as atividades desenvolvidas pelos agentes e que, contrárias a elas, os sujeitam a sanções, pois são avaliados por normas e valores (regras e códigos morais) que envolvem a moralidade da gestão pública, haja vista que todo agente público, tal como consta em Roza (2016), deve obediência a princípios que o levem a atuar de forma planejada, responsável e ética através de práticas administrativas obrigatoriamente permeadas pela responsabilidade, transparência, coerência, eficiência e eficácia, visando o atendimento ao que determina a Constituição Federal de 1988, que institucionalizou princípios pautados principalmente em conceitos éticos como a moralidade na gestão da coisa pública para dar plena legitimidade à sua atuação.

Ou seja, o pilar da legitimação da Teoria da Estruturação de Giddens (2003) tem articulação direta com as normas que orientam os comportamentos institucionalmente legitimados para o cotidiano da gestão pública, como afirmado por Junquillo (2003).

A análise da dimensão legitimação contém o percentual dos respondentes que assinalaram cada assertiva em cada grau, sendo de zero (nenhuma presença) e quatro (forte presença), além do cálculo da média, mediana e moda, que continham assertivas para informar a presença.

Assim é que na subvariável obrigação, verificou-se que houve forte presença de 93,06%, no que se refere à fixação de limites para as despesas com pessoal, com a dívida pública de metas para controlar as receitas e as despesas do governo e na transparência dos serviços prestados aos cidadãos, considerando-se que, no que se refere ao limite com Despesa de Pessoal, conforme anteriormente já visto, a Constituição Federal de 1988, art. 169, institui que “A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar”.

Por sua vez, a LC nº 101/2000 (LRF), segundo Nascimento (2012), veio preencher a lacuna deixada pela CF/88, quando regulamenta o art. 169 acima referenciado, adotando como parâmetro de controle da Despesa com Pessoal a fixação de percentual sobre a

Receita Corrente Líquida (RCL) que, de acordo com o que ensina Nascimento (2012), deve servir de base para o cálculo da reserva de contingência, para a apuração dos limites da despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, para a despesa com serviços de terceiros, para os limites da dívida pública e para contratação de operações de crédito, além dos limites para a concessão de garantias.

Dentre os limites que o gestor do Poder ou Órgão deve respeitar, em matéria de despesa com pessoal, Nascimento (2012) cita, de início, o Limite Prudencial, que corresponde a 95% do montante do Limite Máximo; o segundo é o Limite Máximo que varia em percentual entre os entes federativos, sendo 60% da Receita Corrente Líquida para os Municípios, Estados e Distrito Federal, e de 50% para a União, ressaltando a existência do Limite Pré-Prudencial, que corresponde a 90% do Limite Máximo.

Ressalta-se que os limites estabelecidos pela LRF sobre a RCL, referentes à Despesa com Pessoal, são: 50% da RCL para a União; e 60% da RCL para estados e municípios e, dentre tais limites há repartição entre os Poderes públicos, com percentuais específicos para cada Poder. Segundo Nascimento (2012), na esfera municipal, o limite de 60% é assim repartido: 6% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Município, quando houver; e 54% para o Executivo.

Porém, a pesquisa permitiu observar que somente em períodos posteriores houve a aprovação de suas legislações específicas e, conforme explanado, precisando pela maioria dos controladores municipais de aperfeiçoamentos a partir da adoção de métodos e técnicas. Contudo, tais exigências legais foram institucionalizadas, legitimando determinada ordem. Sendo assim, é de fundamental relevância que o gestor público tenha conhecimento da LC nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, para que possa enquadrar sua despesa total com pessoal nos limites legais propostos, pois a RCL baseia o nível de reserva para o atendimento dos riscos fiscais e, de igual modo, referência o freio de maior impacto do dia a dia na administração pública, que é o da despesa com pessoal e que, quando ultrapassado, sujeita o gestor público a sanções. Nesse sentido, no que se refere à subvariável sanção, constatou-se pouca presença, uma vez que o indicador médio foi de 0,64. O que mais se observa é que as controladorias municipais desligaram pessoal não concursado que não se adaptaram ao processo e, em alguns casos, para colocação de efetivos nas funções.

Os resultados permitem observar também que o processo de reestruturação, a partir das novas exigências legais, gerou pouco sancionamento nos modos de conduta social na área organizacional da controladoria. Giddens (2003), aduz que a estrutura de legitimação envolve regras normativas que são sancionadas em uma ou outra forma de comportamento social. A pouca presença de sanção pode ser justificada pelo processo que se reveste de algo normativo, que as controladorias municipais do estado do Pará não dispõem até o momento.

Identificou-se também quase sempre a presença de comportamentos legitimados, com um indicador médio de 2,67, isto pelo fato de o processo provocar mudanças nas condutas das controladorias das prefeituras, na pessoa do controlador municipal, principalmente com a preocupação com o nível de evidenciação, controle e transparência, devido ao aumento das exigências legais e a aceitação das novas exigências legais.

A introdução de novas regulações governamentais impactou na necessidade de convívio com outras áreas, para o levantamento de informações, as quais geraram novas regras de convivência na área organizacional controladoria, mediante pressões morais e sociais, alcançando uma média de 2,97. De modo geral, a estrutura de legitimação, por intermédio da sanção, está presente na maioria das controladorias/controlado interno das prefeituras do estado do Pará.

Por fim, atenta-se que a estrutura de legitimação, ou seja, as regras normativas e a interação por meio da sanção também ainda não está presente nas controladorias/controles internos das prefeituras municipais do estado do Pará, com uma dimensão média de 1,91, o que acaba por não contribuir para a produção e reprodução da sua ordem social, essencial para a reestruturação das mesmas, diante do avanço regulatório governamental.

5. CONCLUSÃO

A análise da estruturação das controladorias nas prefeituras municipais do estado do Pará, em relação à presença dos elementos que formam os pilares da estruturação (significação, dominação e legitimação) apontou que, ao longo dos últimos 20 anos, em relação ao pilar da significação que este ainda não está presente nas controladorias/controles internos das prefeituras paraenses, conforme observado pela média geral obtida (1,60 em uma escala de zero a quatro), indicando a pouca autonomia que os controladores possuem diante do sistema de controle, o que é corroborado porque a maioria das controladorias públicas do Estado apenas realiza a conformidade das informações apresentadas por empresa terceirizada de Contabilidade.

A pesquisa indicou, entretanto, que os servidores da controladoria/controle interno vêm adquirindo novas responsabilidades (média geral de 2,82), o que possibilita a introdução de novos procedimentos e práticas associadas às controladorias municipais que podem viabilizar a estruturação de uma adequada unidade administrativa de Controladoria em todos os municípios paraenses.

Os achados da pesquisa indicaram também a pouca presença do pilar de dominação nas controladorias/controles internos dos municípios do estado do Pará, que apresentou média geral de 1,99 (na escala de zero a quatro), revelando a necessidade de maior capacitação técnica e gerencial, assim como a necessidade de investimentos em aplicativos contábeis ou sistemas de informações (com média de 1,71 e nível 2 de presença), para melhor atendimento das exigências legais estabelecidas para a atividade de controladoria.

Por sua vez, atestou-se a forte presença do pilar de legitimação nas Controladorias Paraenses, em que a pesquisa indicou 93,06% no atendimento à fixação de limites para as despesas com pessoal, verificando-se, entretanto, a pouca presença para a subvariável sanção (0,64 na escala de zero a quatro), o que indica pouco sancionamento nos modos de conduta social na área organizacional da controladoria, porém sendo crescente a presença de comportamentos legitimados (indicador médio de 2,67 na escala de zero a quatro), principalmente em relação ao nível de evidenciação, controle e transparência.

Conclui-se que as dimensões da Teoria da Estruturação de Giddens (significação, dominação e legitimação) estão diretamente relacionadas com as práticas das controladorias municipais, com a pesquisa apontando a necessidade de mudanças institucionais que conduzam a uma efetiva institucionalização das controladorias dos municípios analisados, considerando-se que a instituição e o funcionamento da maioria das controladorias do estado do Pará ocorreram em vista do atendimento às exigências legais da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 e da Resolução nº 7.739/2005/TCM/PA.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, D. M. **Impacto da implantação das Normas Internacionais de Contabilidade na controladoria**: uma análise à luz da teoria da estruturação em empresas brasileiras. Universidade Regional de Blumenau, 2011.

ALMEIDA, L. B. de; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 2009.

BORGES, S. Controle interno: os objetivos do controle interno na gestão pública municipal, com foco na eficiência e eficácia. **Revista Científica Semana Acadêmica**. Fortaleza, ano MMXIV, Nº. 000054, 10/04/2014.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de Controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. (Tese). São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/>. Acesso em 03.mar.2019.

CARDOSO, V. F.; OLAK, P. A. Desenvolvimento das práticas interdisciplinares no ensino da controladoria nos cursos de ciências contábeis nas instituições de ensino superior das cidades de Londrina e Rolândia. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 1, nº. 1, p.38-56, Jul/Dez. 2010.

CAVALCANTE, D. S.; ARRAIS, M. A. P.; MACHADO, M. V. V. Organização dos órgãos de Controle Interno Municipal no estado do Ceará: um estudo na Região Metropolitana de Fortaleza. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v.4, n.1, p.24-43, 2011.

CRUZ, M. C. M. T.; SILVA, T. A. B.; SPINELLI, M. 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, jul./dic. 2014. Disponível em: Acesso em: 30 mar. 2018.

CRUZ, M. C. M. T.; SILVA, T. A. B.; SPINELLI, M. **Pesquisa Controladorias municipais brasileiras frente ao modelo da CGU**. São Paulo: FGVEAESP, 2013.

DANDARO, F.; MARTELLO, L. Planejamento e controle de estoque nas organizações. **Revista Gestão Industrial**, v. 11, n. 2, 2015.

GIDDENS, A. **Novas regras do método sociológico**: uma crítica positiva das sociologias compreensivas. Rio de Janeiro: Zahar, 1979.

GIDDENS, A. **A constituição da Sociedade**. Tradução: Álvaro Cabral. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

GOMES, A. O.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; OLIVEIRA, T. E. A institucionalização da Controladoria no âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 16, n. 1, p. 36-50, 2013.

JUNQUILHO, G. S. **Ação gerencial na administração pública: a re/produção de “raízes” brasileiras**. 2000. 334 f. Tese (Doutorado em Administração) – Centro de Pós-

Graduação e Pesquisas em Administração, Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.

MOSSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, E. R. **Lei de Responsabilidade – Comentada**. 4ª ed. Brasília, Vestcon, 2012.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Thomson, 2003.

REGINATO, E.; LANDIS, C.; FADDA, I. F.; PAVAN, Aldo. **Sistemas de controle interno dos municípios alemães e italianos**: convergência para um padrão de reforma neo-weberiana? Università degli studi di Cagliari | UNICA; Department of Economic and Business Science, 2016.

ROCHA, L. M. **A função Controle na Administração Pública: controle Interno e Externo**. Fórum Administrativo, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, abr. 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/34632>>. Acesso em: 14 abr. 2018.

ROCHA, E. P.; SALLES, J. A. A. Competências e a Gestão de Pessoas. IN REACRE. **Revista Administração CREUPI**. São Paulo. V. 05, nº 09, Jan/Dez. 2012.

ROZA, P. T. R. **Direito Administrativo Militar**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2016.

SCARPIN, M. A.; SCARPIN, J. E.; CALIJURI, M. S. S. **Estratégias de marketing e sua utilização como ferramenta competitiva para as empresas de contabilidade**. IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Gramado, agosto de 2011.

SILVA, P. G. K. **O papel do controle interno na administração pública**. Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade da UFRGS, 2006.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

WAHLMANN, G. C. **Um estudo exploratório sobre a atividade de controladoria nas microempresas na cidade de Ubatuba**. Monografia, Faculdades Integradas Módulo, Caraguatatuba/SP, 2003.