**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC**
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUARIA, CONTABILIDADE E SECRETARIADO – FEAACS**
**MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA**

JOSÉ MARTINS CASTELO NETO

# CONTROLADORIA COMO INSTRUMENTO DE OTIMIZAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS MUNICIPAIS

FORTALEZA

2009

# Livros Grátis

http://www.livrosgratis.com.br

Milhares de livros grátis para download.

**JOSÉ MARTINS CASTELO NETO**

# CONTROLADORIA COMO INSTRUMENTO DE OTIMIZAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS MUNICIPAIS

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, para obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria.

Orientador: Marcus Vinicius Veras Machado, Ph.d

FORTALEZA
2009

**JOSÉ MARTINS CASTELO NETO**

# CONTROLADORIA COMO INSTRUMENTO DE OTIMIZAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS MUNICIPAIS

Esta dissertação foi submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre em Administração e Controladoria, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC.

Data da aprovação ____/____/_____

_____
Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

_____
Profa. Maria da Glória Arrais Petter, Dra.
Universidade Federal do Ceará (UFC)

_____
Prof. Ana Maria Fontenele Catrib, Dra.
Universidade de Fortaleza (Unifor)

Aos meus pais, por todo amor e incentivo na minha caminhada acadêmica.
A Deus, acima de tudo, pelas oportunidades e realizações alcançadas na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Marcus Vinícius Machado pela dedicação e orientação, essenciais para a realização deste trabalho.

Às Professoras Dra. Glória Arrais Petter e Dra. Ana Catrib, membros da Banca Examinadora, pela contribuição e enriquecimento deste trabalho.

À minha família, especialmente à minha mãe Antônia Pedrosa pela fortaleza, ao meu pai Sérgio Castelo pela perspicácia, meus avós Juarez Carlos, Maria Pedrosa e Maria Pinheiro, pela experiência de vida e sabedoria, ao meu irmão Eduardo Castelo por ter trilhado comigo esta caminhada até aqui vencedora, que juntos, me ensinaram os principais valores da vida, bem como a não temer desafios e a superar os obstáculos com humildade e honestidade.

Aos colaboradores dos municípios entrevistados, pelo apoio e credibilidade desprendida para a realização deste trabalho.

E aos meus amigos, que sempre contribuíram neste período e compreenderam minhas ausências para a elaboração desta dissertação.

# RESUMO

A Controladoria é um instrumento de gestão que busca contribuir para a otimização da utilização dos recursos públicos visando maximizar o resultado econômico e financeiro e a satisfação da sociedade. O objetivo geral deste trabalho foi propor um modelo de Controladoria capaz de auxiliar o gestor municipal na administração dos recursos públicos buscando otimizar sua utilização. Os pressupostos desta pesquisa foram: a Controladoria multidisciplinar, com estrutura adequada e independência em suas ações, participando das fases de planejamento, execução, controle e avaliação contribuirá para a otimização da utilização dos recursos públicos; através da utilização do controle de resultados, a Controladoria contribuirá para a eficácia das ações e serviços públicos; e a criação do Órgão Controladoria no município é essencial para a eficiência e eficácia da administração pública. Para se alcançar o resultado da pesquisa foi realizado um estudo de natureza descritiva e exploratória, em cinco municípios cearenses de diferentes mesorregiões do Estado, cujo instrumento de coleta de dados aplicado foi a entrevista estruturada. Identificou-se as deficiências das unidades de controle interno existente nos municípios, não existindo nenhuma Controladoria instalada. Desenvolveu-se uma proposta de unidade organizacional da Controladoria para prefeituras, adaptável de acordo com as especificidades regionais, utilizando conceitos de governança coorporativa, *accountability* e controle de resultados para que a Controladoria possa alcançar a missão institucional.

Palavras-Chaves: Controladoria, Administração Pública, Governança Coorporativa.

# ABSTRACT

The Controllership is a management tool that seeks to optimize public resources focusing on maximizing the result and accomplishment of the society. The main goal of this paper was to propose a Controllership's sample to support the municipal manager to run on using the public funds in an optimized way. The presumptions from this research are: a multidisciplinary Controllership using appropriated structure, independent actions, contributing with the planning, execution, control and valuation will improve the utilization of public resource; by using outcomes' governance, the Controllership will contribute to the efficiency of actions and public services; and the foundation of a municipal Controllership's committee is essential to the efficiency and effectiveness of the public administration. To achieve the research results, a descriptive and an exploratory study was elaborated in five different municipalities of the state of Ceará from different microregions using the interview as a gathering tool. It was identified issues in the intern governance in the municipalities where there isn't installed Controllership. The main proposal was achieved with the elaboration of a Controllership's organizational unity sample to the cities, using corporative's governance definitions, accountability and outcome's governance to make the Controllership to reach the institutional legacy proposal.



Key words: Controllership, Public Administration, Corporative's Governance.

LISTA DE FIGURAS E QUADROS

Figura 1 – Organograma da Controladoria Geral do Município..... 93
Figura 2 – Fluxograma da Coordenação de Orientação e Normatização..... 97
Figura 3 – Fluxograma da Atividade de Acompanhamento de Controle Interno..... 98
Figura 4 – Fluxograma da Atividade de Controle de Licitações, Contratos e Convênios 99
Figura 5 – Fluxograma de Análise de Prestações de Contas..... 100
Figura 6 – Fluxograma da Atividade de Medição de Desempenho..... 101
Figura 7 – Fluxograma da Atividade de Racionalização de Gasto..... 101
Figura 8 – Fluxograma da Coordenação de Auditoria Interna..... 102
Figura 9 – Fluxograma da Ouvidoria..... 103
Quadro 1 – Funções e Atividades de Controladoria..... 43
Quadro 2 – Perfil dos Órgãos de CI de Estados e do Distrito Federal..... 48
Quadro 3 – Atividades dos Órgãos de CI de Estados e do Distrito Federal..... 49
Quadro 4 – Funções e Atividades do Modelo de Controladoria..... 92

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Mesorregiões do Ceará..... 70
Tabela 2 – Municípios da Amostra por Mesorregião..... 71
Tabela 3 – Composição da Receita de Beberibe para 2008..... 76
Tabela 4 – Composição da Receita de Guaiúba para 2008..... 77
Tabela 5 - Composição da Receita de Icó para 2008..... 78
Tabela 6 - Composição da Receita de Madalena para 2008..... 78
Tabela 7 - Composição da Receita de Senador Sá para 2008..... 79
Tabela 8 – Análise sobre Receita Realizada..... 81
Tabela 9 – Forma de Criação da Controladoria ou Unidade de Controle Interno..... 82
Tabela 10 – Subordinação da Controladoria ou Unidade de Controle Interno..... 83
Tabela 11 – Composição da Controladoria ou Unidade de Controle Interno..... 83
Tabela 12 – Instrumentos elaborados sob a coordenação da Controladoria..... 84
Tabela 13 – A Controladoria participa do processo de execução da despesa..... 85
Tabela 14 – Município possui assessoria em Controladoria..... 85
Tabela 15 – Tipos de Auditoria realizadas..... 86
Tabela 16 – Áreas auditadas pela Controladoria ou Unidade de Controle Interno..... 86
Tabela 17 – Atribuições da Controladoria ou Unidade de Controle Interno..... 87
Tabela 18 – Pontuação obtida por cada atribuição..... 88

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS E QUADROS 08
LISTA DE TABELAS 09

1- INTRODUÇÃO.....11

2- ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....16
2.1- Estado, Governo e Administração Pública.....16
2.2- Modelos de Administração Pública e Reformas Administrativas.....18
2.3- Federalismo e Descentralização Fiscal..... 21
2.4- Governança e *Accountability*..... 25
2.5- Cultura Organizacional..... 28

3- CONTROLADORIA..... 31
3.1- Controle..... 31
3.2- Controle Interno..... 34
3.3- Controle Externo..... 37
3.4- Controle Social..... 38
3.5- Controladoria..... 39
3.6- Objeto, Missão, Objetivos, Funções e Atividades de Controladoria..... 40
3.7- *Controller*..... 45
3.8- Controle na Administração Pública..... 46
3.8.1- Breve Histórico..... 47
3.8.2- Fundamentação Legal de Controle..... 50
3.8.3- Controladoria aplicada à Administração Pública ..... 62

4- METODOLOGIA.....65
4.1- Caracterização da Pesquisa..... 65
4.2- Universo da Amostra.....67
4.3- Delineamento da Pesquisa.....71
4.4- Análise dos Dados Coletados.....71

5- ANÁLISE DE DADOS..... 73
5.1- Perfil dos Municípios Entrevistados..... 73

5.1.1- Prefeitura Municipal de Beberibe..... 73
5.1.2- Prefeitura Municipal de Guaiúba..... 74
5.1.3- Prefeitura Municipal de Icó..... 75
5.1.4- Prefeitura Municipal de Madalena..... 76
5.1.5- Prefeitura Municipal de Senador Sá..... 77
5.1.6- Perfil Consolidado..... 78
5.2- Análises das Entrevistas..... 79
5.2.1- A forma de criação da Controladoria ou Unidade de Controle Interno (CI). 80
5.2.2- A subordinação hierárquica da Controladoria ou Unidade de CI..... 80
5.2.3- A composição da Controladoria ou Unidade de CI..... 81
5.2.4- A participação da Controladoria ou Unidade de CI na elaboração dos instrumentos de planejamento..... 82
5.2.5- A participação da Controladoria ou Unidade de CI no processo de execução da despesa..... 83
5.2.6- Existência de assessoria em Controladoria no município..... 83
5.2.7- Os tipos de auditoria realizada..... 84
5.2.8- Áreas auditadas pela Controladoria..... 86
5.2.9- Atribuições da Controladoria ou Unidade de CI..... 85
5.2.10- A importância dos atributos da Controladoria..... 86

6- MODELO DE CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO..... 88
6.1- Campo de Ação e Hierarquia..... 88
6.2- Missão, Objetivos e Funções..... 89
6.3- Organograma e Competências..... 91
6.4- Fluxograma..... 94
6.5- Vantagens..... 101
6.6- Limitações..... 102

7- CONCLUSÃO..... 104

REFERÊNCIAS..... 107

APÊNDICES..... 110

## 1. INTRODUÇÃO

É notada a preocupação das pessoas com o controle das “coisas públicas”, desde a antiguidade (Roma Antiga), os governantes já demonstravam interesse em manter o equilíbrio entre o que se arrecadava e o que se gastava, e no Brasil não é diferente.

Em todas as Constituições da República Federativa do Brasil fez-se menção à forma de como se controlar o gasto público, através de fiscalização financeira e orçamentária, em princípio, até a última Lei Maior editada em 1988, que foi mais abrangente.

A Lei Federal nº. 4.320/64 e o Decreto-Lei nº. 200/67 são dois dispositivos infraconstitucionais que estão vigentes a mais de quarenta anos, porém ainda estão em vigência e relevantes. Outro marco para a administração pública foi o advento da Lei Complementar nº. 101 de 2000, também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que enfatizou a importância de saber o que se faz com os recursos públicos, como se faz e para que se faz. A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como princípios básicos o planejamento, responsabilidade, transparência, gestão fiscal e controle, existindo alguns limites, mecanismos de transparência e sanções, caso não se cumpram o que está determinado.

Com a fiscalização efetiva realizada pelos Tribunais de Contas, Poder Legislativo e Ministério Público, estão sendo processados em número cada vez maior, os Agentes Políticos responsáveis por atos de improbidade e crimes de responsabilidade fiscal. Considerando o cenário atual, de escassez de recursos e maior fiscalização, tornou-se patente a preocupação com o Controle neste país, incluindo Municípios.

O Sistema de Controle Municipal, através das Controladorias, tem por finalidade compor um conjunto de elementos integrados e coordenados, referenciados em uma unidade central, para alcançar um processo administrativo que atendam aos preceitos impostos pela legislação.

Entretanto, com a maior fiscalização e maior conscientização da sociedade, principal interessada pela alocação responsável dos recursos públicos, as Controladorias das municipalidades devem assumir a postura de não só atender aos processos, em cumprir

a legalidade, mas de passarem a se ater aos resultados esperados pela sociedade, que seria atender ao bem-estar da coletividade, em conformidade com os princípios da eficiência e eficácia.

Um fator preponderante para a implementação de Controladorias que contribuam para a eficiência e eficácia das Administrações Públicas municipais é a escassez de recursos, frente ao acréscimo de serviços públicos delegados aos municípios, pois, conforme Afonso, Araújo e Khair (2002) a União está transferindo a responsabilidade de realização de projetos e programas. Contudo, o valor repassado é insuficiente para arcar com todos os custos inerentes aos serviços, logo, a contrapartida que os municípios têm que arrolar é cada vez maior. Entretanto, a fatia dos recursos destinados às municipalidades permaneceu inalterada, mas a receita do Governo Federal só tem aumentado, com a criação de novas contribuições e recordes de arrecadação.

Outro fator significativo para a estagnação da máquina pública é a corrupção, identificada pelos Tribunais de Contas, Poder Legislativo e Ministério Público, principalmente, através de desvios de verbas e fraudes em procedimentos licitatórios. Logo, o Poder Executivo não tem recursos para arcar com os gastos necessários para o perfeito funcionamento dos serviços públicos municipais.

Considerando a insuficiência de receitas, o aumento da oferta de serviços, a fiscalização através do controle externo e controle social cada vez maior, surge então o problema que a pesquisa visa responder:

Que elementos deverão ser contemplados em um modelo de Controladoria capaz de contribuir para a otimização da utilização dos recursos públicos municipais?

Os pressupostos desta pesquisa são:

– A Controladoria multidisciplinar, com estrutura adequada e independência em suas ações, participando das fases de planejamento, execução, controle e avaliação contribui para a otimização da utilização dos recursos públicos.

– Através da utilização do controle de resultados, a Controladoria contribui para a eficácia das ações e serviços públicos.

– A criação do Órgão Controladoria no município é essencial para a eficiência e eficácia da administração pública.

O objetivo geral que deve ser alcançado ao final deste trabalho é propor um modelo de Controladoria capaz de auxiliar o gestor municipal na administração dos recursos públicos buscando otimizar a utilização desses recursos.

Já os objetivos específicos são: a) identificar a existência de Controladorias nos Municípios cearenses; b) verificar as metodologias de controle utilizadas nas administrações públicas municipais; c) demonstrar possíveis deficiências nas metodologias de controle utilizadas nos Municípios; e d) evidenciar a viabilidade financeira e operacional de aplicação do modelo de Controladoria proposto.

A corrupção, o desperdício, mau-uso, erros, fraudes e ociosidade são fatores que interferem diretamente na alocação justa e responsável dos recursos públicos em obras e serviços que atendam aos anseios da sociedade. E, o que se verifica através dos relatórios das fiscalizações é uma verdadeira desorganização e descontrole nas Administrações Públicas Municipais, gerando o planejamento das ações em desacordo com a realidade, prejuízo à transparência da gestão pública, desqualificação dos servidores em geral e uma gestão ineficiente e ineficaz, incapaz de prover aos cidadãos a salvaguarda necessária à qualidade de vida que é direito de todos e dever do Estado.

Tendo em vista o contexto político-social, onde se vêem escândalos de fraudes em licitações, desvios de verbas públicas, comissões parlamentares de inquérito instauradas, porém alcançando pouco resultado efetivo, apesar das atrocidades gritantes e comprovadas, surge a carência de se criar mecanismos de controle que efetivamente tornem a gestão pública mais responsável e transparente, com agentes públicos capacitados e processos e rotinas que dificultem a atuação do mau profissional. Logo, um Sistema de Controle eficiente é uma importante ferramenta da administração pública e da sociedade na busca incessante pelo melhor atendimento às necessidades coletivas da população.

Neste contexto, a presente pesquisa justifica-se pela importância da implementação de Controladorias visando coibir a ocorrência de erros, desvios, falhas e fraudes, conduzindo o administrador público para a realização de serviços e ações focados

nas necessidades da população, através da otimização da utilização dos recursos, por meio de um planejamento, execução, controle e avaliação convergentes aos anseios da sociedade.

O presente estudo tem por objeto a Controladoria, que é uma área de conhecimento pouco difundida em se tratando de administração pública municipal.

Delimitou-se a pesquisa em municípios do Estado do Ceará de diferentes mesorregiões. Justificando-se a escolha pelo fato de existirem poucos estudos sobre o assunto voltados para esse universo de cidades, que carecem de estudos destinados à implementação de políticas públicas voltadas para a otimização da utilização dos recursos públicos e a Controladoria configura como instrumento de gestão apto a contribuir para a eficiência e eficácia da administração desses municípios. Entretanto, este estudo poderá ser difundido a municípios de outros estados do país, considerando a possibilidade de realização uma pesquisa mais abrangente associada a flexibilidade da proposta de Controladoria a ser elaborada.

No desenvolvimento deste trabalho será realizada uma pesquisa qualitativa, de natureza descritiva, do tipo exploratório, adotando-se a pesquisa de campo a aplicação de entrevista, e de forma complementar a pesquisa bibliográfica e documental.

O referencial teórico será pautado na pesquisa bibliográfica e documental, que subsidiará a pesquisa a ser realizada e fundamentará o modelo de Controladoria Municipal a ser proposto. A metodologia utilizada neste trabalho será apresentada detalhadamente na seção 4 deste estudo.

O trabalho está estruturado em seis seções. O que concerne à administração pública comporá a seção 2, dando uma visão global das formas de organizações e das mudanças ocorrida na administração pública, que é o contexto no qual se encontra o objeto de estudo deste trabalho precedida de uma seção introdutória.

Nesta seção são apresentados modelos de gestão pública, a influência da cultura organizacional na implementação de novas políticas, a importância da governança e *accountability* e a interferência do federalismo e descentralização fiscal na gestão pública municipal.

A terceira seção é inteiramente destinada à Controladoria, que será

constituída de aspectos conceituais, procedimentos organizacionais de controladoria, que darão sustentação ao modelo a ser proposto. Controladoria Governamental aplicada à Administração Pública municipal será tratada nesta mesma seção, segmentada em fundamentação teórica e aspectos legais que tratam especificamente do assunto no Brasil.

Na quarta seção será apresentada metodologia aplicada à pesquisa, contendo o conjunto de municípios que fornecerão a base de dados a serem tratados e analisados. Contendo os meios para obtenção dos dados, os critérios para elaboração do modelo a ser proposto, e os critérios de análise dos resultados a serem apresentados na pesquisa.

A análise dos dados coletados e o resultado da pesquisa realizada, por meio de entrevista com os gestores municipais estão contemplados na seção cinco.

O modelo a ser proposto será demonstrado na seção seis, que servirá de base para as conclusões e considerações finais que virão em seguida, bem como a recomendação de novos estudos.

## 2- ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Esta seção está estrutura em cinco subseções, sendo a primeira dedicada aos conceitos de Estado, Governo e Administração Pública, configurando como o ambiente em que está inserido o objeto de estudo deste trabalho. A segunda é direcionada aos modelos de administração pública e reformas administrativas. Em seguida tem-se federalismo, depois governança e *accountability*. E, por fim, cultura organizacional.

A Administração Pública é a grande propulsora do mundo contemporâneo. Esta detém a maior parte dos recursos financeiros disponíveis, contudo deve reverter esses recursos em bens e serviços com a finalidade de promover justiça social, através da geração de emprego, promoção da saúde, educação, assistência social, sempre visando o bem estar da coletividade.

### 2.1. Estado, Governo e Administração Pública

Inicialmente, deve-se estabelecer a distinção entre o que é Estado, Governo e

Administração Pública. O Estado Moderno, que deu origem ao Estado nos moldes atuais, nasceu aproximadamente na segunda metade do século XV, na França, Inglaterra e Espanha. Essa mudança fora impulsionada pela crise do sistema feudal, surgindo as monarquias. As características que identificavam um Estado eram: burocracia administrativa, força militar, leis e justiça unificadas, sistema tributário e idioma nacional. (PEREIRA, 2008)

Deve-se observar que existe distinção entre Estado e Nação, para Pereira (2008, p.29) o termo Estado "trata-se de uma entidade abstrata, independentemente de suas condições geográficas, cultural, política, econômica e social, possui características específicas".

Nação, segundo Pereira (2008, p.30) "é uma ideologia de lealdade em relação a um tipo de Estado", onde esta visão é defendida por vários autores. Nação seria uma forma de organização que une povos semelhantes sob um mesmo Estado, já este seria uma forma de organização caracterizada pela união de um povo sob um mesmo território, submetida a um poder político único.

Para que se tenha a noção do que seriam Governo e Administração Pública, primeiramente deve-se entender a forma de organização do Estado, que se divide em três poderes, o Legislativo, Executivo e Judiciário, e ainda existe o Ministério Público com força coercitiva sobre os três poderes, que é assegurado pela Constituição Federal, não é subordinado a nenhum outro Poder, dotado de independência e autonomia, nos limites impostos pela Constituição Federal e Lei Complementar nº. 75/93, visando assegurar os direitos dos cidadãos.

O Legislativo é incumbido de elaborar dispositivos legais que norteiam a administração, que de certa forma interferem na gestão, pois delibera de forma prévia ou *posteriori* sobre os assuntos de interesse da nação, limitando a atuação dos governantes.

O Poder Executivo é formado pelos agentes públicos, que executam as atividades fins do Estado, de acordo com os ditames leis. É o principal executor das funções administrativas de um Estado, contudo, os demais poderes também possuem tais atribuições, porém com um alcance menor, apenas sobre atividades necessárias ao perfeito funcionamento interno dessas entidades.

Por fim, o Poder Judiciário, que tem a função maior de dirimir conflitos entre os interesses particulares à luz da legislação. Assim, o Estado, por meio dos seus poderes possui funções políticas e administrativas.

A função política seria a função do Governo, que é composto pela alta cúpula do Estado, representada pelo Presidente e seus ministros, que definem os planos e metas a serem alcançados pela administração.

Já Administração Pública seria a função administrativa dentro do Estado, responsável pela execução dos planos de governo e metas traçadas.

Para identificar claramente a distinção entre Governo e Administração Pública, observa-se Meirelles (2002, p. 63) que estabelece que:

> Governo significa conduzir politicamente os negócios públicos, é uma expressão política de comando, de iniciativa, de fixação de objetivos do Estado e da manutenção da ordem jurídica vigente. O Governo atua mediante atos de soberania na condução dos negócios públicos.
> A Administração Pública, em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Administração Pública é, pois, todo aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas. A administração não pratica atos de governo; pratica, tão-somente, atos de execução, com maior ou menor autonomia funcional, segundo competência do órgão e de seus agentes.

De acordo com Pereira (2008, p. 60):

> Administração Pública, num sentido amplo, designa o conjunto de serviços e entidades incumbidos de concretizar as atividades administrativas, ou seja, da execução das decisões políticas e legislativas. Assim, a Administração Pública tem como propósito a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito dos três níveis de governo: federal, estadual e municipal, segundo os preceitos de Direito e da Moral, visando o bem comum.

Enfocando Administração Pública em sentido estrito, tem-se a divisão desta em subjetiva e objetiva, que conforme Di Pietro (2008, p.53) seria: “a) em sentido subjetivo: as pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos que exercem a função administrativa; b) em sentido objetivo: a atividade administrativa exercida por aqueles entes”.

Logo, em sentido objetivo a administração pública são os bens e serviços

públicos prestados pelo Estado aos seus cidadãos, como: fomento através de subvenções e incentivos fiscais, exercício do poder de polícia, que seria a realização ou delegação de prestar serviços tidos como públicos, como telefonia, transportes, energia elétrica, assim como todo e qualquer serviço prestado direta ou indiretamente pelo Poder Público em proveito da coletividade.

Segundo Di Pietro (2008, p. 55-56), são características da Administração Pública em sentido objetivo: "1- é uma atividade concreta, no sentido de que põe em execução a vontade do Estado contida na lei; 2- A sua finalidade é a satisfação direta e imediata dos fins do Estado; 3- o seu regime jurídico é de direito público".

Já em sentido subjetivo seria "o conjunto de órgãos e de pessoas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado" (DI PIETRO, 2008, p. 56).

## 2.2. Modelos de Administração Pública e Reformas Administrativas

Ao longo da trajetória da Administração Pública identificou-se a existência de três modelos de atuação, sendo: o patrimonialista, burocrático e o gerencial.

O primeiro modelo, conforme destaca Pereira (2008, p.111) "o aparelho do Estado atua como uma extensão do poder do monarca. Os servidores públicos possuem *status* de nobreza real. Os cargos funcionam como recompensas, o que gera o nepotismo. Isso contribui para a prática de corrupção e do controle do órgão público por parte dos soberanos".

Nesse período o patrimônio dos monarcas se confundia com o patrimônio do Estado. Porém, com a mudança de postura da população, que passara a pagar tributos e querer conhecer o que pertencia ao Estado, já que essa era responsável pela formação desse patrimônio, logo detinha direitos sobre este. Assim, com uma postura liberal, através conquistas políticas e sociais da época, o modelo absoluto, corrupto e nepotista dos monarcas perdeu força e fora substituído pelo modelo burocrático. Essa foi a primeira grande reforma do Estado Moderno, quando se mudou do modelo patrimonialista para o burocrático, fato que ocorreu por volta da segunda metade do século XIX.

Assim, frente ao cenário de corrupção e nepotismo o modelo burocrático veio para combater esses vícios da Administração Pública, com a proposta de trazer mais

eficiência, modificando os processos. Conforme argumenta Pereira (2008, p.111):

> A Administração Pública burocrática nasce na segunda metade do século XIX, com o objetivo de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Pregava os princípios do desenvolvimento, da profissionalização, idéia de carreira pública, hierarquia funcional, impessoalidade, formalismo; tudo cominava no poder legal, colocando a priori as metas de acabar com o nepotismo e com a corrupção. Para isso, torna-se necessário o controle rígido dos processos e do ingresso à carreira pública, com regras na admissão, controle nas compras, visando evitar abusos, ineficiência e incapacidade.

Essa era a proposta desse modelo, em outras palavras, "colocar ordem na casa" através de formas de ingresso ao serviço público bem rígidas, e formas de ascensão e hierarquia, para combater o nepotismo, e tornar os processos mais rigorosos, a fim de prevenir a corrupção.

Para a época, essas eram medidas necessárias e o modelo burocrático se encaixava perfeitamente ao contexto social. Contudo, passou a ser um problema a partir do momento em que este se preocupava mais com a forma que com o resultado.

A insatisfação com o modelo burocrático aumentou em conseqüência das mudanças sociais ocorridas no Brasil, pois esse tipo de gestão era voltado para os processos, em um Estado relativamente pequeno e centralizado. Somado a uma atuação do poder público reduzida, frente ao aumento da demanda por serviços públicos, que reclamavam por mais e melhores serviços públicos, que extrapolava a capacidade do modelo burocrático, preparado para um Estado reduzido e pouca pressão por parte dos cidadãos.

Com a decadência do modelo burocrático, veio o modelo gerencial de administração pública em conseqüência do aumento de demanda e das pressões da sociedade por serviços públicos eficazes. Que se deu no período de ditadura militar.

Durante o período militar (1964 a 1985) houve o primeiro esforço para tornar a Administração Pública brasileira gerencial, através do Decreto-lei nº. 200/67, a ferramenta para tornar a Administração Pública mais descentralizada foi a criação de agências reguladores e executoras, incentivo à concepção de empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações públicas e autarquias. De acordo com os princípios estabelecidos por esse expediente legal, que são: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle, elementos essenciais ao modelo de

Administração Pública Gerencial.

Essa foi a primeira tentativa de descentralizada, contudo a administração central não foi modificada de forma significativa, logo existia um contra-senso entre a administração descentralizada para as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas, integrantes da administração indireta, mais eficientes e o modelo arcaico e ineficiente da administração central.

Outras medidas tomadas pelo Governo Militar foram a criação da Secretaria de Modernização, implantação de novas técnicas de gestão, principalmente voltadas para a administração de pessoal, criação do Ministério da Desburocratização e do Programa Nacional de Desburocratização (PrND). Esses esforços visavam tornar a Administração Pública Gerencial.

Após o encerramento do regime militar, foi promulgada a nova Constituição Federal, um marco histórico para a desconcentração da arrecadação e comando do gasto público em poder da União, conforme argumenta Afonso, Araújo e Khair (2002, p.57-58):

> Em 1964, o advento do regime militar abriu uma fase de duas décadas de centralização, que serviu tanto à reforma fiscal, na primeira metade do período, concentrando receitas e comando dos gastos em mãos da União, quanto ao controle político e social de que o regime ditatorial necessitava. No auge da centralização financeira, em 1980, o governo central respondia por 75% (setenta e cinco por cento) da arrecadação direta e quase 70% (setenta por cento) da receita tributável disponível (após transferências constitucionais), contra uma participação da ordem de 64%(sessenta e quatro por cento) e 60% (sessenta por cento) em 1960.
> O movimento de centralização começou a ser revertido na primeira metade da década de 80 em face ao afrouxamento do regime militar e do clamor pela abertura política que enfraqueceram o poder central. A nova Constituição de 1988 aprofundou e consolidou o movimento de desconcentração de recursos tributários em poder do governo federal.

Os fatos supracitados evidenciam que o regime militar promoveu a descentralização administrativa para atender uma imposição do mercado e também uma necessidade do alto escalão do governo, já que não propiciaram a criação de carreiras, logo, estes foram alocados nas empresas estatais.

São consideradas premissas da nova gestão pública, conforme destaca Pereira (2008, p.102):

- Redução do tamanho do setor público;

- Maior autonomia e responsabilidade dos gestores (agência);
- *Empowerment* (delegação e descentralização);
- *Reinventing government* (reengenharia);
- Ênfase nos resultados e na necessidade de serem medidos (indicadores de avaliação);
- Equilíbrio financeiro (utilizador-pagador);
- Orientação para os clientes;
- Formas de contratação de pessoal mais flexível;
- Qualidade na prestação dos serviços públicos;
- Transparência da informação (*accountability*).

Na tentativa de atender aos princípios de eficiência, eficácia e efetividade, o modelo gerencial impôs uma série de reformas administrativas e tributárias à Administração Pública, que até os dias atuais ainda não foram completamente feitas, sendo uma demanda perene aos próximos governos e essenciais ao crescimento do país, considerando que o mundo atual é altamente globalizado e as ações ou omissões dos países refletem subitamente no crescimento de outros, visto que existe uma interdependência entre os países, seja econômica, financeira e/ou social.

O surgimento da Administração pública gerencial foi impulsionado pelos avanços tecnológicos, e abertura e expansão de mercados. E como característica desse modelo se tem a descentralização e o controle de resultados, que foram duas deficiências significativas que tornaram o modelo burocrático inviável para o mundo moderno.

### 2.3. Federalismo e Descentralização Fiscal

Federalismo é a forma de organização do Estado brasileiro, baseado no modelo norte-americano, que foi implantado para solucionar conflitos e promover a integração das 13 (treze) colônias que formaram o país, por volta de 1787.

Pereira (2008, p. 33) define como:

> O federalismo é um sistema político que se opõe ao unitarismo, buscando assegurar a autonomia dos Estados dentro de uma mesma nação.
> [...]
> No sistema federativo, a soberania enquanto poder supremo, uno e indivisível é prerrogativa exclusiva da União, a quem cabe gerir os assuntos de interesse geral. Aos Estados federados são garantidas aquelas competências e autonomias necessárias à gestão e decisão sobre assuntos locais e a eleição de seus governantes. A divisão de poderes entre os Estados e a União é o mecanismo geral que regula a dinâmica e a evolução dos Estados federais, expondo os diferentes graus de descentralização político-administrativa alcançados historicamente.

Fazendo uma comparação entre o federalismo brasileiro e o norte-americano, reportando-se aos argumentos apresentados no item 2.2. deste trabalho, tem-se, conforme Pereira (2008, p.37):

> A literatura e os estudos comparativos entre o federalismo brasileiro e norte-americano, em grande parcela, assinalam que o federalismo brasileiro foi historicamente caracterizado por um alto grau de centralização do poder político. É relevante destacar nesse contexto que as competências municipais no Brasil sempre foram reduzidas e a política municipal foi tradicionalmente relegada a um plano de menor importância e a um menor espaço de atuação pública. Pode-se argumentar, por fim, que o sucesso do modelo político dos Estados Unidos reside na limitação do poder, o que evidencia que um Estado com poderes federais limitados pode alcançar o desenvolvimento.

A República Federativa do Brasil existe desde o do século XIX, desde o início foram identificados vários períodos de concentração e outros de descentralização de poder, receitas e despesas públicas. Delegando maiores ou menores competências de arrecadar e gastar aos Estados federados e aos Municípios.

É importante iniciar este tópico fazendo a distinção entre federalismo e descentralização fiscal. Onde, federalismo como dito anteriormente é uma forma de organização político-administrativa e social que preserva a autonomia dos Estados membros da Federação, porém se caracteriza pela unidade de comando no governo central para tratar de assuntos de interesse da nação. Já descentralização fiscal é uma política pública que visa propiciar aos entes federativos condições de realizar as políticas públicas de interesse local, através da redistribuição de receitas e despesas.

Entretanto, o momento em que se observa maior descentralização fiscal, que se refere à participação dos Estados, Municípios e Distrito Federal nas receitas e despesas, foi a partir da Constituição Federal de 1988. Citamos como exemplo dessa descentralização fiscal o aumento da participação dos Estados e Municípios na distribuição dos principais impostos federais, imposto sobre a renda (IR) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI), de acordo com Afonso, Araújo e Khair (2002, p.58):

> A fração dos dois principais impostos federais – sobre a renda (IR) e sobre o valor adicionado pela indústria (IPI) – transferida aos fundos de participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM) aumentou de 18% para 44% entre 1980 e o sistema vigente. Se incluirmos todas as transferências constitucionais, chega-se a uma parcela transferida de 47% de IR e de 57% de IPI. Em 1980, esse total era de 20%.

A nova Constituição Federal também ampliou o campo de incidência do

ICMS, dando liberdade aos Estados para estabelecerem suas alíquotas, bem como aumentou em 25% as transferências desse imposto aos Municípios.

Os municípios, além de contarem com mais recursos provenientes da União e dos respectivos Estados, estão alavancando suas arrecadações próprias, fruto do maior esforço e desempenho de seus administradores, bem como da conscientização dos cidadãos em reconhecerem suas obrigações tributárias. E, um instrumento legal que teve grande importância para esse acréscimo, além da Constituição Federal de 1988, foi a Lei Complementar nº. 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que penaliza gestores e não permite a realização de transferências voluntárias se os Municípios renunciarem receitas próprias sem a respectiva compensação. Somada a isso a constante atuação dos órgãos fiscalizadores e até mesmo o aumento da participação popular, através do controle social.

Contudo, as transferências correntes da União e dos Estados têm grande importância na redistribuição de tributos no país, conforme destaca Afonso, Araújo e Khair (2002, p.57-58): "considerando uma amostra de 5.046 Municípios, revelam que as transferências correntes da União e dos Estados são a principal fonte de financiamento (mais de 50% da receita corrente) para a maioria das prefeituras".

Esse quadro de dependência de transferências correntes vindas da União e dos Estados é mais acentuado nos Municípios menores, das regiões menos desenvolvidas como o Nordeste, posto que os principais tributos municipais sejam o Imposto Territorial e Predial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), considerando que as pequenas cidades não possuem estrutura nem demanda por serviços, e suas redes imobiliárias são de baixo valor, logo suas arrecadações próprias são baixas. E para minimizar essa deficiência, os municípios estão investindo em recadastramentos de imóveis, cobrança da dívida ativa e incentivando a abertura de novos empreendimentos, através de incentivos fiscais, concessão de terrenos para construção de empresas e outras medidas para aumentar o crescimento do mercado local.

Em contrapartida os gastos públicos subnacionais, os realizados pelos Estados e Municípios também cresceram, como evidenciado na citação de Afonso, Araújo e Khair (2002, p.67):

> Em 1999, os Estados e Municípios responderam por 68% da folha de pagamento de servidores públicos em atividade, 78% da compra de bens e serviços para custeio e – este é o principal aspecto – 80% dos investimentos fixos. O governo central só predomina no caso das transferências a pessoas (basicamente benefícios previdenciários) e pagamentos de juros da dívida pública – onde responde por mais de 80% dos gastos consolidados. Assim, ao contrário da cultura prevalecente no Brasil, quando se fala em setor público, excluindo-se gastos financeiros e previdenciários, os Estados e os Municípios brasileiros exercem um predomínio incontestável.

Os gastos mais significativos sob a responsabilidade, principalmente das municipalidades, são os gastos com educação e saúde, que possuem limites mínimos de aplicação constitucional, sendo 25% e 15% respectivamente, e a educação recebe uma transferência legal, que foi instituída em 1996 e efetivamente implantada a partir de 1998, que é o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), que hoje é denominado Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb).

Com a existência dessas duas fontes de recursos, as mais significativas da área da educação, a educação básica do país, que é competência dos municípios possui lastro financeiro para se manter, deixando a desejar apenas na qualidade do ensino, que ainda é precária, em conseqüência da falta de qualificação e educação continuada aos profissionais da educação, apesar do aporte financeiro delegado a esta finalidade. Porém, a qualidade do ensino e o número de alunos nas escolas aumentou consideravelmente desde a implementação do Fundef. Contudo, ainda está aquém da necessidade.

Entretanto, o maior gargalo de qualquer administração pública municipal é a saúde, que com a implementação do Sistema Único de Saúde (SUS), regulamentado através da Lei Federal nº. 8.080 de 1990, os municípios tiveram que efetivamente se estruturar e prestar os serviços e ações de saúde de sua competência, que é universal e igualitária, sendo prestada de forma integrada por todos os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Porém, a grande responsabilidade dos municípios está na atenção básica (programa de saúde da família, saúde bucal e programa dos agentes comunitários de saúde) e atendimentos de urgência e emergências. Essa é a realidade da maior parte dos municípios brasileiros de até 60.000 (sessenta mil) habitantes. Contudo, ainda que os serviços prestados sejam apenas os básicos, a quantidade de recurso federal alocado por

equipe implantada de PSF, de saúde bucal e do PACS, bem como os provenientes da produção de alguns serviços ambulatoriais e outros que são prestados nos municípios, são insuficiente para custear os serviços efetivamente prestados. Tomando como exemplo o PSF, o valor repassado por equipe é de aproximadamente R$ 5.700,00 (cinco mil e setecentos reais), conforme dados coletados no site do Ministério da Saúde, valor esse que não dá para custear o salário e encargo do médico que compõe a equipe, que ainda deve possuir no mínimo um enfermeiro e um auxiliar de enfermagem. Logo, o município tem que arcar com o restante dos recursos necessários para prestar um serviço com o mínimo de qualidade exigido pelo cidadão.

Frente a esse cenário, os municípios ainda devem investir recursos em infra-estrutura, turismo, cultura, agricultura, assistência social, etc. que por sua vez se submetem às mesmas situações anteriormente citadas.

Esse é o contexto da descentralização fiscal brasileira, os municípios assumindo cada vez mais serviços públicos numa proporção bem maior que a distribuição de receitas. Logo, os municípios tendem a permanecer no estado de inércia, baixa escala de crescimento, poucos investimentos para impulsionar a economia local e uma população com pouca oportunidade de empregos. O retrato da maioria dos pequenos municípios brasileiros é que as principais fontes de renda são cargos públicos na Prefeitura, aposento dos idosos e programas sociais do governo federal, sustentando toda família.

Porém a União, ao longo dos últimos anos vem batendo recordes de arrecadação, criando novas contribuições, importante estratégia para não distribuir esses recursos diretamente com Estados e Municípios, pois não existe imposição constitucional ou legal fazendo com que estes pequenos municípios, principalmente, permaneçam reféns de transferências da União e assumindo cada vez mais obrigações, na tentativa incessante de oferecer melhores condições de vida para os cidadãos que neles residem. Entretanto, para atingirem este objeto devem otimizar a utilização dos recursos públicos disponíveis, tendo como principal instrumento de otimização o Sistema de Controle Interno.

### 2.4. Governança e *Accountability*

Até o momento discutiu-se sobre Administração Pública, abordando os modelos e reformas administrativas ocorridas no país até o modelo vigente, o gerencial. Como instrumentos essenciais para que o modelo de Administração Pública gerencial possa obter sucesso é a governança e *accountability*, que é baseado no controle de resultados, orientação para o cliente/cidadão, controle e transparência, que são características fundamentais dos dois instrumentos de gestão supracitados.

Governança entrou em evidência a partir dos anos 1980, motivado por imposições do Banco Mundial, como pré-requisito para a concessão de empréstimos a país em desenvolvimento, como é o caso do Brasil. Ressaltando-se que esta já era uma prática consolidada no mundo empresarial competitivo.

O Banco Mundial tinha o propósito de emprestar dinheiro aos países em desenvolvimento para que estes pudessem alavancar suas economias e trazer com isso desenvolvimento social. Logo, eram empréstimos voltados para o desenvolvimento social e usaria como instrumento de controle a própria sociedade, a principal beneficiária desses empréstimos, um impulso para a atuação do controle social.

Inicialmente deve-se fazer a distinção entre governabilidade e governança, conforme destaca Pereira (2008, p.67):

> Os conceitos de governabilidade e governança aparecem de forma sistemática na literatura contemporânea sobre o Estado e políticas públicas. Desse modo, a capacidade política de governar, ou seja, a governabilidade, seria resultante da relação de legitimidade do Estado e do seu governo com a sociedade, e a governança, por sua vez, decorreria da capacidade financeira e administrativa, em sentido amplo, do governo realizar políticas.

Para o Banco Mundial, governança seria o gerenciamento dos recursos econômicos e sociais de um país direcionados ao desenvolvimento. O que para alguns autores seria uma reformulação do conceito de governabilidade (PEREIRA, 2008, p.67).

No Brasil, o Instituto Brasileiro de Governança Coorporativa (IBGC) editou o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, em Slomski (2005, p.129-130) tem-se:

> Governança corporativa, para o IBGC, é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da

> sociedade, facilitar o acesso ao capital e contribuir para sua perenidade.
> [...]
> No entanto, ao se pensar na governança corporativa na gestão pública governamental é preciso reorientar, criar novas formas de ver a coisa pública, haja vista que [...] o cidadão não paga impostos, integraliza capital.

Considerando que práticas de governança foram trazidas do mundo empresarial é louvável que sejam feitas adaptações com foco no cidadão, como fonte financiadora do capital do Estado, sendo tratado como parte do negócio público, em consonância com a nova gestão pública, focalizada em resultados, tendo o cidadão como cotista do capital do Estado, com isso tendo direito a prestação de contas transparentes, fundamentada numa informação de fácil acesso, submetida a um controle institucional e social rígido.

É dessa nova postura adotada pela sociedade, imposta pelas fontes financiadoras, como o Banco Mundial, que se caracteriza a importância da *Accountability*, que para Pereira (2008, p.69):

> O termo *accountability* pode ser considerado o conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestarem contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição das políticas públicas. Quanto maior a possibilidade de os cidadãos poderem discernir se os governantes estão agindo em função do interesse da coletividade e sancioná-los apropriadamente, mais *accountable* é um governo.

Logo, *accountability* configura como um dos elementos essenciais para as boas práticas de governança. Que, ainda, tem como objetivos, conforme destaca Slomski (2005, p.130-131), aumentar o valor da sociedade; melhorar o desempenho; facilitar o acesso ao capital a custos mais baixos e contribuir para a perenidade.

Os princípios básicos contidos no Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa são: a) transparência; b) a eqüidade; c) a prestação de contas (*accountability*); e d) a responsabilidade corporativa. Ressalte-se que todos são princípios perfeitamente aplicáveis à gestão pública.

Um importante dispositivo legal que converge com boas práticas de governança, que tem como princípios básicos o planejamento, responsabilidade fiscal, controle e transparência é a Lei de Responsabilidade Fiscal. Que trouxe para a administração pública alguns mecanismos de controle, transparência e limitação da ação governamental, que deve respeitar alguns limites por ela impostos, inclusive com a

determinação de sanções administrativas e até penais, pelo não cumprimento das normas estabelecidas por esta lei complementar.

Outra ferramenta da administração pública de grande valia é o portal da transparência pública, mantido pela Controladoria Geral da União (CGU), nele qualquer cidadão pode ter acesso aos recursos federais recebidos por qualquer entidade. Através deste portal se pode acompanhar os repasses de transferências legais, constitucionais e voluntárias.

Somada à legislação, que está impondo uma nova postura aos administradores públicos, ao portal da transparência, que traz maior visibilidade à atuação dos governos, tem-se a constante atuação dos órgãos fiscalizadores, como tribunais de contas e CGU, que realiza inspeções aleatórias através de sorteios públicos, bem como a realização de diligências para apuração de denúncias, que podem ser formuladas por qualquer cidadão.

Logo, nunca na história desse país se prestou tantas contas, se fiscalizou, puniu gestores como nos dias atuais. Graças a uma imposição do mercado, organismos internacionais, bem como uma maior conscientização da sociedade, na busca incessante por mudanças e dias melhores. A prova disso é que a cada eleição uma nova oligarquia perde o poder após tantos anos de governo, principalmente nos pequenos municípios, que eram menos politizados. Como, também, se vê que novos prefeitos não estão sendo reeleitos em conseqüência dos maus desempenhos na gestão dos municípios.

Entretanto, a implementação das mudanças constantes dessas metodologias encontra resistência na postura dos agentes públicos de órgãos da administração pública, daí a necessidade de se estudar e conhecer a cultura organizacional dessas entidades, para que não fracasse qualquer tentativa de implantação de mudanças nos instrumentos administrativos.

## 2.5. Cultura Organizacional

Não se pode tratar de Administração Pública e deixar de comentar sobre sua cultura organizacional, que é bastante peculiar a esse tipo de organização. Sendo um fator limitador de qualquer mudança, principalmente a advinda da implantação de um modelo de

Controladoria, que tem bastante impacto sobre os atos dos agentes públicos.

Reportando-se aos itens anteriores, vê-se que é cada modelo de administração pública adotada no país deixou sua herança na cultura organizacional que impregna os órgãos e entidades públicas.

Do modelo patrimonialista restou o nepotismo e a corrupção, que até os dias atuais, apesar de ser combatido cada vez mais, ainda é um mal que assola a administração pública brasileira. Já o nepotismo, o Poder Judiciário tomou iniciativa em acabar, inclusive recomendando e fazendo termos de ajustes de conduta com os municípios, para que estes não pratiquem atos de nepotismo. Porém, essa é uma herança que acompanha desde tempos remotos.

Do período burocrático herdou-se a lentidão, pouca pró-atividade por parte de muitos servidores públicos, que criaram um apego tão grande ao seu cargo, à sua carreira, que tratam da coisa pública como se fosse sua, ou melhor, como se não fosse de ninguém, como se aquele fosse um espaço unicamente seu, e que estão apenas para cumprir com a obrigação de apenas estar ali, como se esse fosse um sacrifício enorme, para fazerem jus a uma remuneração que recebem como se fosse uma obrigação do Estado de pagar pelo simples fato destes permanecerem no local de trabalho, sem se preocupar com o que a sociedade espera deles.

Somando as heranças dos modelos anteriores de administração pública tem-se o perfil do servidor público, que não é único, existem muitos outros que tratam da coisa pública com o devido respeito que se deve ter. Contudo, o retrato dos órgãos públicos, principalmente os pertencentes a pequenos municípios, é esse.

Por esse fato, muitos gestores têm resistência à realização de concursos públicos, que é a forma legal de ingresso no serviço público. Isso, em conseqüência da postura dos profissionais que passam nos concursos, em conseqüência da estabilidade que o regime jurídico único lhes concede, logo se acomodam e não correspondem às expectativas da administração. Juntando a isso o fato que dificilmente se faz avaliação de desempenho para aqueles que estão em estágio probatório, bem como não são realizados procedimentos administrativos disciplinares para apuração de erros, falhas ou fraudes no exercício legal da função.

Logo, aquele servidor público se considera inatingível, fato que é agravado nos pequenos municípios, onde muitos são envolvidos na política, tratando aquele cargo público como sendo seu, para atingir um adversário político que está no poder. E esse servidor concursado que era para ter mais apego e respeito pela coisa pública, já que este tem um vínculo maior com aqueles bens, tem uma postura totalmente adversa à esperada pela sociedade e esquecendo que estão lá para prestarem serviços públicos visando trazer qualidade de vida, bem-estar e justiça social aos cidadãos.

Considerando essa forte influência cultural, impregnada nos agentes públicos, verifica-se, através de estudos realizados pela escola cultural, conforme destaca Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (1999), tem-se que a natureza do poder vem da cultura que influencia na manutenção da estabilidade estratégica.

São consideradas premissas da escola cultural, ainda sob a ótica dos mesmos autores: é composta por interpretações coletivamente compartilhadas, num processo social; é resultante da união de crenças e interpretações comuns; o indivíduo adquiri as crenças num processo tácito e não-verbal, chamado de socialização; membros da organização não descrevem completamente a cultura da organização; não visam mudança, e sim a manutenção de estratégias globais da organização; e possuem resistência a mudanças estratégicas.

Os argumentos apresentados acima são sustentados pelos exemplos apontados anteriormente e vivenciados pelo autor deste trabalho em pequenos municípios cearenses.

O assunto cultura organizacional é muito importante ao contexto deste trabalho, visto que esse vai ser o grande gargalo à implementação de qualquer mudança. E o modelo gerencial, que tem foco no resultado, melhor atendimento ao cliente/cidadão, mais flexibilidade, requer mudança de postura dos agentes públicos, que tendem a manter-se no estado em que se encontram, resistindo a mudanças.

Os assuntos tratados nesta seção são essenciais para a composição de uma Controladoria, que é o tópico seguinte, pois o contexto que o modelo está inserido é a administração pública, que tem suas peculiaridades, evidenciada através da cultura organizacional, devendo-se utilizar de técnicas de governança e *accountability*.

## 3- CONTROLADORIA

Nesta seção será abordado o assunto controladoria com amplitude, compreendendo conceitos, finalidades e tipos de controle, como controle interno, externo e social são tratados nesta seção, bem como a fundamentação legal de controle e controladoria, a função do controller, e a controladoria na administração pública municipal.

### 3.1. Controle

O controle é um mecanismo de verificação da realização dos planos e metas executados pelas entidades. O ato de controlar está intimamente ligado ao ser humano, que o desenvolve desde épocas remotas, como destaca Sá (1994 *apud* CRUZ; GLOCK, 2006, p.18):

> A necessidade de guardar memória dos fatos ocorridos com a riqueza patrimonial gerou critérios de escritas em formas progredidas mesmo nas civilizações mais antigas, como a da Suméria; há cerca de 6.000 anos, encontram-se já registros em peças de argila que indicam tais evoluções. Pequenas tábuas de barro cru serviam para gravar, de forma simples, fatos patrimoniais diversos.

Como conseqüência da existência de registros formais, houve a especialização e as curiosidades normais da época e com elas o estímulo para que se iniciassem as fiscalizações sobre a conduta e desempenho das pessoas, como assinala Sá (1994 *apud* CRUZ; GLOCK, 2006, p.18):

> Na Suméria, pois, a escrita contábil já havia conquistado um razoável grau de evolução e o trabalho de registrar já era confiado a ‘profissionais especialistas’. Provas, também, de ‘revisões’ ou ‘conferências’ dos registros para certificar a exatidão foram encontrados. Uma primitiva, mas eficiente ‘auditoria’ já ocorria 2.600 anos a.C. feita por revisores e ‘inspetores de contas’ na época do Rei Uru-Kagina (tal prova acha-se no Museu do Centenário, em Bruxelas, na Bélgica e foi estudada pelo emérito historiador da Contabilidade, Prof. Federico Melis, das Universidades de Florença e Pisa).

Outros vestígios da existência de controle de gastos e receitas do Estado estão em Cavalheiro (2005, p.15): “Em Roma, 55 a.C., Marco Túlio Cícero já asseverava: O orçamento nacional deve ser equilibrado e os pagamentos a governos estrangeiros ou a terceiros devem ser reduzidos, se a nação não quiser ir à falência”.

Analisando-se a etimologia da palavra “controle”, verifica-se a origem no francês, pois o *contre-rôle* era um registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados registrados.

Esse mecanismo de verificação é praticado usualmente pela civilização até os dias atuais, seja pelo arrimo de família, seja pelo gestor de uma empresa, seja pelo agente público.

Já Henry Fayoll, grande pensador da Ciência da Administração, (1890 *apud* BOTELHO, 2006, p.29) dita que:

> Controle é o exame de resultados. Controlar é ter certeza de que todas as operações a toda hora estão sendo realizadas acordo com o plano adotado com as ordens dadas, e com os princípios estabelecidos. Ele tende a estimular o planejamento, a significar e fortalecer a organização, aumentar a eficiência do comando e facilitar a coordenação.

Analisando-se o conceito de controle sob a ótica de Gomes e Salas (1997, p.22) tem-se:

> Controle, enquanto mecanismo de reforço de comportamento positivo e correção do rumo no caso de resultados não desejados, é necessário como instrumento que possa auxiliar os membros da organização a desenvolverem ações congruentes com os interesses das partes.

Verificando-se os conceitos apresentados anteriormente observa-se a congruência de entendimento entre os autores citados. Logo, pode-se concluir que controle é todo ato praticado pela entidade com o intuito de manter as atividades alinhadas com os planos e metas estabelecidas, servindo de trilha a ser seguida.

Controle pode ser visto sob várias perspectivas, veja-se: quanto à forma este pode ser prévio, concomitante ou *posteriori*. Prévio é quando ocorre antes da realização do fato, normalmente através de instruções normativas e manuais de procedimentos. O concomitante é exercido durante a execução do fato, e o *posteriori* acontece após a realização do evento, para verificar se o que fora realizado está de acordo com o planejado, a fim de indicar medidas corretivas para o aprimoramento das ações.

Dentro de uma entidade podem-se observar vários tipos de controles organizacionais, como: controle familiar, burocrático, de resultados e *ad-hoc*, os chamados controles de gestão, que para Gomes e Salas (1997, p.23) “refere-se ao processo que resulta

da interrelação de um conjunto elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma".

Controle familiar é um tipo menos sofisticado de controle, conforme destaca Gomes e Salas (1997, p.57-58):

> No controle familiar, a gerência realiza um controle muito centralizado, com uma certa delegação, mas com uma limitada descentralização que reduz a necessidade do controle. Neste ambiente não atribui muita importância aos mecanismos formais e aos sistemas de controle financeiro.
> O controle de gestão encontra-se baseado na utilização de mecanismos de controle informais, na liderança do gerente (normalmente o proprietário), na centralização das decisões, na delegação de autoridade baseada na amizade pessoal e no desenvolvimento de uma cultura que promova a lealdade e a confiança.

Este tipo é utilizado em organizações de pequeno porte, num contexto social estável e com gestão centralizada no proprietário com uma cultura paternalista, baseada na fidelidade ao líder.

O segundo tipo de controle de organizacional citado foi o burocrático, caracterizado por Gomes e Salas (1997) como controle baseado em normas e regulamentos rígidos, com estrutura funcional com grande número de cargos de chefia, distribuídos hierarquicamente, mas com pouca autonomia. Outra característica marcante é a aversão à mudança.

Esse facilmente identificado em organizações públicas, onde só se pode fazer o que a lei autoriza, baseado em regulamentos e instruções normativas. Num ambiente bastante hierarquizado e com pouca mobilidade. Porém, o contexto econômico-social atual impõe uma mudança de postura na gestão dos governos, tendo em vista a redução de recursos, o aumento de demanda por serviços públicos e a fiscalização crescente. Donde, aos poucos os agentes públicos tendem a adaptar-se às exigências do mundo atual.

Outro tipo de controle organizacional é o controle por resultados, que é mais abrangente que o burocrático, principalmente no que se refere aos controles financeiros, não se baseando simplesmente em registros contábeis. Conforme relata Gomes e Salas (1997, p.59):

> Aqui é promovido um elevado grau de descentralização através do estabelecimento de objetivos e a utilização ampla de centros de responsabilidade que são avaliados com base nos resultados apresentados.

> A descentralização aumenta o grau de autonomia, responsabilidade e discrecionalidade e, portanto, a necessidade de controle. Dado que a dimensão da empresa obriga à formalização dos procedimentos e do comportamento, e a utilização de técnicas padronizadas facilita o controle, o uso de mecanismos sofisticados de controle financeiro são largamente utilizados.

A fragilidade deste modelo está na sua concepção, posto que requer a motivação e participação de todos na determinação dos controles para que se tenha sucesso.

A administração pública a cada dia utiliza mais esse tipo de controle, porém o controle burocrático predomina.

Por fim, tem-se o controle *ad-hoc* que é um tipo de controle que não obedece a nenhuma estrutura formal, sem planejamento. Para Gomes e Salas (1997, p.59):

> Baseia-se, fundamentalmente, na utilização de mecanismos não formais que promovam o autocontrole. Ocorre, normalmente, em ambientes muito dinâmicos e de grande complexidade, como os encontrados em organizações de alta tecnologia, design, publicidade, consultoria, escolas de negócios etc.

Já este último não pode ser implementado em organizações públicas, posto que não se submete a nenhum tipo de padrão, conseqüentemente não seria aceito, pois desrespeitaria o princípio da legalidade, que estabelece que na administração pública só se pode fazer o que a lei autoriza. Assim, esse modelo não se adequaria, já que não é subordinado a norma alguma.

Quando se analisa controle sob a ótica da administração pública, considerando o agente que pratica, este pode ser realizado pelo próprio governo, pelo Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas e pela sociedade, esses tipos de controle são chamados de controle interno, externo e social, respectivamente. Estes tipos de controle são tratados mais detalhadamente na próxima subseção.

### 3.2. Controle Interno

Nesta subseção serão abordados os conceitos e princípios de controle interno. Meirelles (2000, p.615) destaca o que seja controle interno da seguinte forma:

> É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados conceitua controle interno compreende:

> O plano da organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

De acordo com Pereira (2008, p. 60) “controle interno na Administração Pública pode ser aceito como a ação exercida, sobre si próprio, pela organização responsável pelo desempenho da atividade controlada”.

Cruz e Glock (2006, p. 20-21) ditam que “a expressão controle interno pode ser entendida como a conjunção de todos os procedimentos de controle exercidos de forma isolada ou sistêmica no âmbito de uma organização”.

Observando esses conceitos tem-se que o controle interno visa garantir a aplicação eficiente dos recursos públicos com o objetivo de atender aos anseios da sociedade através de programas e ações eficazes. Baseado em um sistema de controle cada vez mais voltado para a verificação dos resultados, considerando que a sociedade está mais consciente de seus direitos e cobrando o cumprimento dos deveres dos representantes do povo.

No que tange o assunto controle interno na administração pública, existem princípios que regem a conduta dos agentes públicos, contemplados pelo Art. 37 da Constituição Federal de 1988, que servem de norte para a atividade de controle interno, que são: princípio da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. E, considerando a nova realidade da Administração Pública existem novos princípios que deverão ser observados na atuação do Controle Interno. Dentre os novos pode-se destacar, conforme Botelho (2006) e Moreira Neto (2000):

Princípio do Interesse Público: toda e qualquer despesa na Administração deverá observar o interesse da coletividade, portanto este princípio deve estar presente em todos os atos praticados pela Administração Pública.

Princípio da Economicidade: este princípio visa redução de custos nos serviços públicos; é quando a Administração Pública adota procedimentos para oferecer

serviços públicos de qualidade por menor custo, adotar procedimentos para encontrar no mercado produtos e serviços que atendam às suas necessidades por valores econômicos reduzidos.

Princípio da Celeridade: este princípio tem tudo a ver com a atuação do Controle Interno, pois se trata da redução do tempo nos procedimentos administrativos, tornando a administração mais ágil e eficiente em decorrência do tempo, devendo ser propostos procedimentos que são possíveis de serem cumpridos, evitando o travamento da máquina administrativa.

Princípio da Razoabilidade: visa tornar a tomada de decisão mais ponderada, baseada na razão e bom senso, para alcançar melhores resultados através de procedimentos que tragam mais benefícios aos munícipes. Logo, os agentes do Controle Interno devem tomar decisões e julgarem com prudência as acusações infundadas e julgamentos precipitados, sendo justo e razoável.

Princípio da Proporcionalidade: as decisões devem ser tomadas de forma equilibrada, ou seja, casos ou atos similares devem receber o mesmo tipo de tratamento por parte da Administração Pública. Logo, os membros do Controle Interno devem manter a imparcialidade nas suas decisões.

Princípio da Isonomia: estabelecer a desigualdade entre os naturalmente desiguais, buscando obter a igualdade formal. Significa que se considerarão as desigualdades peculiares a cada caso, de forma a determinar exigências a cada um conforme suas características e aspectos.

Princípio da Probidade Administrativa: probidade decorre do probo, ou seja, honesto. O princípio da probidade guarda, a despeito de sua autonomia, íntima relação com o princípio da moralidade administrativa.

Princípio da Ampla Defesa: o inciso LV do art.5º da Carta Magna tornou indiscutível este princípio, conferindo os meios e recursos a ele inerentes, bem como, o princípio do contraditório, em qualquer processo administrativo em que haja litígio.

Princípio da Continuidade: o Administrador deve zelar pela continuidade

das atividades administrativas. Conforme Moreira Neto (2000, p. 85) princípio que “se impõe e se garante pela própria continuação da existência do Estado, pouco importando a substituição periódica dos governos”.

Princípio do Equilíbrio: “Este princípio está vocacionado à sustentação de uma qualidade indispensável na gestão financeiro-orçamentária, que é a relação estável entre os elementos fundamentais do crédito público, das despesas públicas e do endividamento público” (MOREIRA NETO, 2000, p.88).

Princípio do Planejamento: “O planejamento, em sua expressão mais simples, é disposição racional de meios para atingir objetivos” (MOREIRA NETO, 2000, p.87). O exercício do controle financeiro e orçamentário viabiliza-se pelos instrumentos legais que conformam o planejamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) – Constituição da República, art. 165.

Princípio da Moralidade: significa agir com legalidade ética, de acordo com os usos e costumes convencionados pela sociedade (MOREIRA NETO, 2000, p.83):

> Para que o Administrador vulnere este princípio, basta que administre mal os interesses públicos, o que poderá ocorrer de três modos: tanto através de atos com desvio de finalidade pública, para perseguir interesses que não são aqueles para os quais deve agir, como através de atos sem finalidade pública e, até mesmo, através de atos com deficiente finalidade pública, reveladores de uma ineficiência grosseira no trato dos interesses que lhe foram afetos.

Princípio da Responsabilidade: assinala Moreira Neto (2000, p.89):

> No Direito Público a responsabilidade é sua pedra angular, porque, se todos devem responder por seus atos, com muito maior razão deve fazê-lo o Estado, que é o responsável direto pela ordem jurídica, e, conseqüentemente, devem também os seus agentes, que assumiram livremente o múnus de executar as várias e distintas funções que essa mesma ordem jurídica impõe.

Caso os princípios, que são o alicerce da conduta de qualquer agente público, sejam seguidos corretamente, a gestão dos recursos públicos seria eficiente, eficaz e haveria maior satisfação social e qualidade de vida para o cidadão, através do cumprimento da missão do Estado. Entretanto, este é um objetivo a ser perseguido pela Controladoria, visando institucionalizar os princípios norteadores da administração pública, contribuindo para a consecução dos objetivos institucionais da gestão pública municipal.

### 3.3. Controle Externo

O controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas. Meireles (1991, p. 564) define como:

> O controle que se realiza por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado, como por exemplo, a apreciação das contas do executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do executivo por decisão do Judiciário.

A letra constitucional define a quem compete realizar o controle externo e quais suas atribuições, conforme destaca Constituição Federal nos artigos 31 e 71, nos municípios e na União, respectivamente, que determina que o controle externo é função do Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas. No artigo 71 são detalhadas as atribuições do controle externo no âmbito da União.

Dentre as funções do Controle Externo na união estão: apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta; apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração; realizar por iniciativa própria da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário; representar ao Poder competente sobre irregularidade ou abuso apurados. São as principais atribuições estabelecidas pelo artigo 71 da CF.

A Constituição do Estado do Ceará trata o assunto de forma semelhante, porém menos abrangente, limitando-se determinar a competência da Câmara Municipal, com auxílio do Tribunal de Contas dos Municípios para exercer o controle externo ao Poder Executivo Municipal, através de tomada ou prestação de contas.

Ressalta-se a importância da atuação dos Tribunais de Contas e da Controladoria Geral da União, posto que é através da ação desses órgãos que um número cada vez maior de agentes políticos estão sendo autuados e respondendo por crimes de improbidade e responsabilidade fiscal previstos pelo Código Penal.

### 3.4. Controle Social

Com a Carta Magna de 1988 o controle social passou a ter mais importância, considerando que este é um passo essencial para a democratização do Estado, conforme destaca Pereira (2008, p. 177) "a democratização do Estado tinha como um dos pressupostos o controle do seu aparelho pela sociedade civil", ou seja, maior participação dos cidadãos na fiscalização da coisa pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi um marco para o controle e transparência da gestão pública, através da maior publicidade dos instrumentos de controle. Alavancada pelo Portal da Transparência, da Controladoria Geral da União (CGU), que através deste pode-se verificar todas as transferências de recursos federais a qualquer entidade.

Outra ferramenta social na fiscalização e controle das ações públicas são os Conselhos Estaduais e Municipais, como os Conselhos de Saúde, Educação, Assistência Social, Alimentação Escolar, do Idoso, etc. Neles a sociedade, através de uma composição paritária de membros do governo e da sociedade, delibera, fiscaliza, controla e avalia as ações governamentais. Essa é a forma mais imediata e impositiva do controle social, posto que é a sociedade participando de forma ativa das ações geridas pelos órgãos públicos.

### 3.5. Controladoria

A maior competitividade do mercado econômico, a escassez de recursos, maior demanda por serviços públicos de qualidade, a transição do modelo de gestão burocrático para o gerencial que se verifica nos dias atuais na Administração Pública,

requer a utilização de instrumentos de gestão efetivos. A controladoria surge com o propósito de balizar os gestores para fazer um planejamento adequado à missão institucional da entidade, acompanhar a execução das atividades, realizar o controle das ações e avaliar os desempenhos alcançados.

De acordo com Mossimann, Alves e Fisch (1993 *apud* CAGGIANO; FIGUEIREDO, 2006, p. 26):

> A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:
> a) como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa;
> b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Borinelli (2006, p.105) define controladoria como "um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional".

A definição anterior trata da controladoria enquanto área de conhecimento, já sob o aspecto de unidade organizacional, Oliveira *et al.* (2002, p.13) define que "é o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem fins lucrativos". Contudo, esta definição atribui limitada abrangência à atual da unidade organizacional controladoria, posto que se refira apenas ao sistema de informações, pois esta é apenas uma das funções deste departamento.

Já Borinelli (2006, p.198) define a Controladoria enquanto unidade organizacional como:

> O órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela gerência e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Observando as definições citadas verifica-se que existe congruência de entendimento que controladoria pode ser analisada sob dois enfoques, enquanto área de

conhecimento e unidade organizacional. Contudo, não há uniformidade de opiniões, considerando que não existe uma base conceitual sólida sobre o tema. Entretanto, concorda-se com as definições de Borinelli, considerando que este afirma que a Controladoria participa de todo o processo de gestão, relacionando-se com outras unidades organizacionais de forma ativa e visando otimizar o resultado institucional.

### 3.6. Objeto, Missão, Objetivos, Funções e Atividades de Controladoria

Neste trabalho foi enfocada apenas Controladoria enquanto unidade organizacional, verificando a seguir seu objeto, missão, objetivos, finalidade e funções. Inicialmente, deve-se definir qual o objeto da Controladoria, que, como nos outros aspectos abordados até então não existe uma uniformidade de entendimentos.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p.12) definem o objeto de estudo da Controladoria como "o estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e divulgação dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral". A crítica que se faz a essa definição é que a Controladoria atua no planejamento e controle, mas não é o objeto de estudo desta, assim como o registro e divulgação também não são, porém fazem parte do processo de gestão. Posto que o objeto de estudo da controladoria é a própria organização e não apenas o processo de gestão.

Bonirelli (2006, p.109) faz uma consolidação das definições de diversos autores, que fazem parte de sua Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), observa-se:

> O objeto de estudo da Controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional como um todo, subdivido nos seguintes focos possíveis de atuação, os quais devem fazer parte da ECBC:
> - o processo (e o modelo) de gestão como um todo, especialmente em suas fases de planejamento e controle, com suas respectivas ênfases: gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial;
> - as necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação; e
> - o processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação.

Analisando o objeto sugerido por Borinelli, que é o mais completo, verifica-se que a Controladoria não possui um objeto de estudo concreto, posto que seja a organização e o processo e este vária de acordo com a estrutura organizacional e o nível de

complexidade das atividades de cada entidade. Daí a maior dificuldade de encontrar uma definição abrangente para o assunto em tela.

Como o objetivo geral deste trabalho é a construção de um modelo de unidade organizacional de Controladoria aplicada a municípios é necessário apresentar o que se discute no meio acadêmico sobre a missão, objetivos, funções e atividades de Controladoria.

A missão, que é a função maior, a razão de ser de uma entidade, aqui será atribuída à unidade organizacional Controladoria. Carvalho (1995, p.59) assinala que "A missão representa o principal ponto de encontro entre as necessidades por bens e serviços da sociedade e a contribuição específica do sistema empresa no atendimento da mesma".

Para Caggiano e Figueiredo (2006, p. 26) "A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global". Já Borinelli (2006, p.204) define a missão da Controladoria como:

> Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e interação de esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.

Concorda-se com as duas definições, posto que o objeto de estudo seja a organização como um todo e o que se pretende é otimizar os processos para o alcance dos resultados. A definição de missão de controladoria na visão deste autor comporá o modelo a ser proposto, porém se fundamentará nas definições apresentadas até aqui, podendo ser influenciada pela pesquisa a ser concluída.

Após a definição da missão da unidade organizacional é importante definir os objetivos para se saber qual sua finalidade. Estes objetivos são os meios pelos quais será materializada a missão dentro da instituição.

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p.14) os objetivos de Controladoria são "apoiar e fornecer subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle de negócios, buscando a otimização do potencial lucro, mediante a eliminação de todas as atividades que não adicionam valor aos clientes e acionistas".

Borinelli (2006, p.209) consolida os que sejam os objetivos de uma Controladoria enquanto unidade organizacional, ou seja, seus propósitos para cumprir sua missão, que compreendem:

- subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases;
- garantir informações adequadas ao processo decisório;
- monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores;
- colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficiência da sua área;
- administrar as sinergias existentes entre as áreas;
- zelar pelo bom desempenho da organização;
- viabilizar a gestão econômica;
- criar condições para se exercer o controle;
- contribuir para o contínuo aperfeiçoamento dos processos internos; e
- desenvolver relações com os *stackeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender as demandas por eles impostas à organização.

Corrobora-se com os objetivos apresentados anteriormente, ressaltando-se a importância da congruência destes com a missão, e desta com a missão da entidade. Os objetivos a serem propostos neste trabalho estarão na estrutura do modelo a ser proposto, porém, fundamentam-se nos argumentos postados até então.

Funções e atividades são competências a serem definidas e institucionalizadas na organização para que se alcancem os objetivos traçados. O quadro 1 apresenta a consolidação de funções e suas respectivas atividades, com base em estudo realizado por Borinelli (2006):

| **Função** | **Atividades** |
|---|---|
| Função Contábil | Gerenciar as atividades de contabilidade; implementar e manter todos os registros contábeis; elaborar e interpretar as demonstrações contábeis; desenvolver políticas e procedimentos de contabilidade e controle. |
| Função Gerencial-Estratégica | Coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamentos e previsões; criar condições para o acompanhamento dos controles; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho; realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica e proceder a avaliação econômica. |
| Função de Custos | Registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas. |
| Função Tributária | Registrar, apurar e controlar tributos e contribuições, bem como realizar o planejamento tributário da organização. |
| Função de Proteção e Controle de Ativos | Selecionar, analisar e contratar opções de seguro, além de controlá-los, envolve atividades de registrar e controlar todos os bens da organização. |
| Função de Controle Interno | Estabelecer e monitorar o sistema de controle interno, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade. |
| Função de Controle de Riscos | Identificar, mensurar, controlar, analisar, avaliar e divulgar os diversos riscos que envolvem o negócio, bem como seus possíveis efeitos. |

| | |
|---|---|
| Função de Gestão da Informação | Conceber modelos de informações e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas. |

**Quadro 1 – Funções e atividades de Controladoria**
Fonte: Adaptado de Borinelli (2006)

Observando o disposto no quadro 1, discorda-se da função contábil, embasado no princípio da segregação de função, tendo em vista que a contabilidade é uma das principais fontes de informação da Controladoria e objeto de controle e avaliação. Logo, a Controladoria deve participar coordenando o processo de elaboração do plano de contas e orçamentos, porém não deve ser a responsável pela elaboração dos planos e escrituração dos fatos e atos contábeis e elaboração de demonstrações contábeis, limitando-se a interpretá-las, analisá-las, facilitando o entendimento destas por parte dos usuários.

Opinião semelhante à anterior é dada às funções de custos e tributária, que na visão deste autor são funções inerentes ao setor contábil. Logo, deveria ficar subordinada a este e não à Controladoria, assim, do ponto de visto do processo existente nessas funções a participação da Controladoria seria no sentido de coordenar e supervisionar o planejamento e executar o controle e avaliação de desempenho, ficando a cargo do setor de contabilidade a execução das atividades atinentes a essas funções.

Duas funções essenciais de uma Controladoria são controle interno e auditoria. Contudo, não consta no quadro 1. Com base no estudo de Borinelli (2006, p.175) tem-se a definição de controle interno:

> A função do controle interno compreende um conjunto de atividades, métodos, medidas, diretrizes, procedimentos e instrumentos adotados para dirigir, restringir, vigiar, fiscalizar, governar e conferir as atividades organizacionais, com vistas ao atendimento dos seguintes propósitos:
> i) proteger o patrimônio organizacional, ou seja, salvaguardar os interesses da entidade;
> ii) conferir precisão, confiabilidade e fidedignidade aos dados e relatórios contábeis, econômicos e financeiros, sejam divisionais ou corporativos;
> iii) encorajar e estimular a obediência e aderência às diretrizes e políticas internas;
> iv) obter conformidade e aderência com as leis e regulamentos (*compliance*);
> v) promover e estimular a eficiência e eficácia das operações;
> vi) prover segurança que os objetivos específicos da entidade serão alcançados.

Corrobora-se com o exposto acima, considerando que dentro de um processo de gestão os mecanismos de controle interno são essenciais para a implementação, manutenção e resultado otimizado das atividades que compõem o planejamento, execução,

controle e avaliação. Analisando a citação anterior, verifica-se que são atividades convergentes com a definição de Controladoria, que visa à preservação dos interesses e do patrimônio da entidade, logo, o controle interno é uma função essencial para a consecução desse objetivo.

Já no que se refere à auditoria interna, os autores que não consideram esta função como típica de Controladoria é pelo fato de incluírem no rol de atribuições desta a elaboração das demonstrações contábeis, logo, observando o princípio da segregação de função quem executa não pode auditar.

Entretanto, neste trabalho a atividade de elaboração de demonstrações contábeis não é função da Controladoria, logo, compete a esta auditar o que fora elaborado pelo setor de contabilidade da entidade. Numa entidade a auditoria interna existe para verificar se o que está sendo executado está de acordo com as políticas, procedimentos e normas organizacionais. Com base em estudo realizado em Borinelli (2006, p.179) auditoria interna está assim definida:

> Entende-se que a função de auditoria interna compreende um conjunto de atividades que se utiliza de procedimentos de exame e verificação documental e de sistemas, com vistas a cumprir os seguintes propósitos:
> i) revisar, examinar, testar, avaliar e monitorar a estrutura do sistema de controles internos, a fim de verificar seu grau de adequação, eficiência e eficácia;
> ii) verificar se os procedimentos, rotinas e políticas internas estão sendo efetivamente seguidos;
> iii) verificar se os processos organizacionais estão sendo executados corretamente;
> iv) verificar se as transações realizadas estão refletidas corretamente nos registros contábeis;
> v) verificar a acurácia dos relatórios contábeis, econômicos e financeiros para constatar se refletem a realidade da entidade.

Verifica-se através dos argumentos apresentados anteriormente que controle interno e auditoria interna são funções essenciais a uma Controladoria. Porém, não se deve confundir uma com a outra.

A função de controle interno consiste no conjunto de atividades, métodos, medidas, diretrizes, procedimentos e instrumentos adotados para dirigir, restringir, vigiar, fiscalizar, governar e conferir as atividades organizacionais. Ressaltam-se, os controles internos são gerados através da execução das atividades organizacionais, nos diversos

departamentos da entidade, contudo a elaboração e verificação desses controles ficam a cargo da Controladoria.

Já a função de auditoria interna consiste na circularização entre os documentos e os registros gerados através dos eventos. Ou seja, é um instrumento que a Controladoria utiliza para examinar se os planos estão sendo seguidos, os controles estão sendo executados corretamente e se o resultado é o esperado.

Não se pode deixar de mencionar que a Controladoria enquanto área de conhecimento ou materializada em unidades organizacionais existentes nas entidades é composta por um conglomerado de saberes de diversas áreas, tais como: Administração, Contabilidade, Direito, Economia, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia. Ressalta-se a importância da Contabilidade para a consecução dos objetivos da Controladoria, uma vez que esta é a maior fonte de informações para a realização das atividades de controle.

Cada uma dessas áreas do saber agrega valor e se correlacionam com a Controladoria, que ainda não possui uma base conceitual teórica única, porém, é de grande relevância dentro das entidades no contexto econômico atual.

### 3.7. *Controller*

Não se pode deixar de falar do *controller* que em muitos trabalhos é citado como sendo sinônimo de Controladoria. Justificado pelo tamanho reduzido de muitas organizações, onde um único profissional assume a postura da unidade organizacional Controladoria.

De acordo com Caggiano e Figueiredo (2006, p. 28-29) o *controller* é:

> O gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.
> O *controller* tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos.

O *controller* é o responsável por executar as atividades, que se enquadram nas funções da Controladoria, que visam atingir aos objetivos, que buscam alcançar a missão do órgão.

Em estudo realizado em Tung (1976, p.79-80) são apresentadas as características da função do *controller*:

> 1) capacidade de prever os problemas que poderão surgir e coletar as informações necessárias para a tomada das decisões. O controller é, principalmente, um executivo staff, cuja função principal é obter e interpretar os dados que possam ser úteis aos executivos na formulação de uma nova política empresarial;
> 2) capacidade de prever o aparecimento de problemas, nos diferentes departamentos, bem como de providenciar os elementos para as devidas soluções;
> 3) fornecer as informações na linguagem do executivo que as recebe. Tais informações podem variar desde as complicadas tabelas estatísticas até os relatórios sumarizados em algumas linhas;
> 4) traduzir os fatos estatísticos em gráficos de tendência e de índices, uma vez que os números isolados não auxiliam a administração da empresa;
> 5) capacidade de ter sempre os olhos voltados para o futuro, pois o passado está morto. Os lucros e perdas do passado não podem mais ser controláveis;
> 6) dar informações e elaborar relatórios, no momento em que forem solicitados;
> 7) capacidade de compreender que no desempenho de suas funções, sua contribuição para outras áreas sofre limitações.

Em síntese, o *controller* deve ser um profissional com vasto conhecimento em contabilidade, e noções em administração, economia, direito, estatísticas, ou seja, com formação multidisciplinar. Não se pode deixar de mencionar características inerentes à pessoa do controller, que é a proatividade, dinamismo, senso de equipe e facilidade de relacionamento.

### 3.8. Controle na Administração Pública

A gestão pública moderna, com base no modelo gerencial de administração, exige dos governantes melhores resultados, impulsionados por uma sociedade cada vez mais consciente e órgãos fiscalizadores mais atuantes e eficientes, necessitando de instrumentos de gestão que visem otimizar a utilização dos recursos públicos.

A busca por uma Administração Pública focada no atendimento das necessidades coletivas, através da otimização dos resultados, com utilização de mecanismos de controle mais precisos. Perde-se a figura de uma gestão legalista e formalista, para atuar

em uma nova ótica, de administração gerencial, que é uma realidade no cenário público no país.

Com isso, o fortalecimento dos mecanismos de controle é uma preocupação patente. Como objetivos principais da Controladoria apresentados até aqui estão a obtenção de informações precisas e adequadas para direcionar a administração; comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros, operacionais; e proteção de ativos contra riscos, erros, falhas e fraudes, justifica-se então a implementação dessa nova conduta administrativa, alicerçada em sistemas de controle voltados para o controle de resultado, atendendo às necessidades da gestão pública atual.

A controladoria é uma importante ferramenta para alcançar a eficiência e eficácia exigida ao poder público e todos os argumentos apresentados nesta seção são aplicáveis à administração pública. Contudo, ainda encontra-se em fase de amadurecimento.

Inicialmente faz-se necessária a apresentação da fundamentação legal do controle na administração pública. Em seguida serão apresentados conceitos de controladoria governamental e um breve histórico das experiências existentes no país.

### 3.8.1. Breve Histórico

No Brasil, não é antiga a prática de administradores públicos instituírem órgãos específicos de Controladoria. A Constituição Federal de 1988 estabelece que seja instituído por lei o Sistema de Controle Interno, contudo o primeiro município do país a criar o órgão Controladoria fora o Rio de Janeiro, com a implantação da Controladoria Geral do Município (CGM), em 1993.

A estrutura básica da CGM do Rio de Janeiro é composta pela Contadoria Geral, Auditoria Geral e Coordenadoria Geral de Normas e Informações Gerenciais. Mais recentemente foram criadas duas subcontroladorias, uma de integração de controle interno e outra de gestão.

Este órgão tem por característica a divulgação de informações gerenciais de fácil entendimento para os mais diversificados tipos de usuários, importante instrumento de transparência pública. Entretanto, a contabilidade faz parte de sua estrutura, sendo sua subordinada, fato que prejudica a segregação de funções, posto que quem audita seja a mesma instituição auditada.

Depois da CGM-RJ foram criadas várias outras unidades de controle interno, com os mais diversos formatos a atribuições. Entretanto, quanto menor o município, mais difícil a instituição de controladorias.

Trazendo para o nível estadual tem-se a Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE), que fora implantada no ano de 2003 e vem executando trabalhos relevantes no que tange a racionalização do gasto público, conquistando economias significativas a cada ano.

A estrutura organizacional é composta por três coordenadorias, que são: Coordenadoria de Ouvidoria, Coordenadoria de Auditoria e Coordenadoria de Controle Interno. Observa-se que a contabilidade não faz parte de sua estrutura formal, respeitando o princípio da segregação de função.

Com base em estudo realizado por Machado e Petter (2005), identificou-se o perfil dos Órgãos de Controle Interno dos Estados e do Distrito Federal, conforme Quadro 2:

| Critério | Aspecto Considerado | Perfil Predominante |
|---|---|---|
| Identificação do Órgão | Localização na estrutura organizacional do Governo estadual | Órgão independente ou integrante da estrutura da Governadoria |
| | Nível Hierárquico | Primeiro Escalão |
| | Denominação do Órgão | Auditoria Geral |
| | Denominação do Dirigente | Auditor Geral |
| | Área de Atuação | Auditoria e Fiscalização / Controle |
| | Competência Básica | Comprovação da legalidade e avaliação dos resultados da gestão |
| Pessoal | Distribuição do Quadro Técnico | Maior contingente nas áreas finalísticas |
| | Perfil do quadro técnico das áreas finalísticas | Nível superior com formação acadêmica na área de Contabilidade e titulação de Graduado |

| | | |
|---|---|---|
| | Perfil do quadro técnico das áreas meio | Nível médio |
| | Distribuição do Quadro Comissionado | Maior contingente nas áreas finalísticas |

Quadro 2 – Perfil dos Órgãos de Controle Interno dos Estados e do Distrito Federal
Fonte: Machado e Petter (2005)

Observa-se que nos Estados pesquisados por Machado e Petter o nível hierárquico predominante é o de primeiro escalão, porém a denominação que mais se utiliza é Auditoria Geral. No Quadro 3 apresenta-se o perfil predominante de algumas atividades realizadas pelos Órgãos pesquisados.

| Critério | Aspecto Considerado | Perfil Predominante |
|---|---|---|
| Auditoria Regular | Foco dos trabalhos | Regularidade/conformidade |
| | Principal produto | Relatórios |
| | Destinatários dos produtos | Órgãos auditados |
| | Conseqüências | Determinação do cumprimento das recomendações |
| Auditorias nas Tomadas e Prestações de Contas Anuais | Fundamentação Legal | Exigência legal por meio de Lei Estadual |
| | Produto | Relatório |
| | Área da gestão | Orçamentária e Financeira |
| | Foco | Legalidade |
| | Certificado | Verificação *in loco* e emissão de opinião |
| | Assinatura | Equipe |
| Contas de Governo | Produto | Relatório Anual |
| | Foco | Legalidade |

Quadro 3 – Atividades dos Órgãos de Controle Interno dos Estados e do Distrito Federal
Fonte: Machado e Petter (2005)

Conforme o Quadro 3, os Estados que compuseram a pesquisa de Machado, tem o foco das atividades dos Órgãos de Controle em auditorias de regularidade, não atuando no controle de resultados.

Já em nível federal, tem-se a Controladoria-Geral da União (CGU) que é o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

A CGU também deve exercer, como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

A estrutura organizacional é composta por quatro grandes funções: Auditoria e Fiscalização, Prevenção da Corrupção, Correição e Ouvidoria. Sua criação marca o ano de 2001, e a partir de então as fiscalizações de programas do governo federal tem aumentado, através dos sistemas de fiscalização por sorteio ou denúncia, conquistando avanços no que tocante ao combate à corrupção.

Um importante trabalho realizado pela CGU se refere ao estímulo ao controle social, através do Portal da Transparência, a CGU divulga todos os recursos da União transferidos a outras entidades, incentivando a participação do cidadão no controle do gasto público, através desse importante instrumente de transparência governamental. Diferentemente dos 17 Estados pesquisados em Machado (2005), a CGU atua fortemente no combate à corrupção e na avaliação de programas e projetos mantidos com recursos da União.

Referindo-se a municípios de menor porte no Ceará tem-se a experiência da Prefeitura de Aquiraz, município da região metropolitana, de aproximadamente 60.000 (sessenta mil) habitantes, que instituiu a Controladoria Geral (Conger) há cerca de oito anos, atuando na verificação da legalidade dos atos públicos e normatização e institucionalização, são os principais campos de atuação da Conger, obtendo relativo êxito em suas atividades. Contudo, o alcance de uma Controladoria não deve ser limitado a esses quesitos.

Através do referencial teórico apresentado, constatou-se a importância da existência da Controladoria em qualquer entidade, principalmente na pública, que é regulada por órgãos fiscalizadores e lida com recursos do povo, devendo ser dotada de organização, utilizando de instrumentos de gestão capazes de otimizar a utilização desses recursos públicos.

### 3.8.2. Fundamentação Legal do Controle

Considerando que na administração pública só se pode fazer o que a lei autoriza, observa-se o que os dispositivos legais ditam sobre o assunto, que são vários os que regulamentam a ação de controlar a atividade pública no país. Como em qualquer civilização, essa preocupação é evidente ao longo do tempo, sendo expressa nas Constituições da República, bem como nos dispositivos infraconstitucionais.

A 1ª Constituição da República Brasileira – de 1824 – de alguma forma já tratava da necessidade de controle. As constituições seguintes – 1891, 1930, 1934 – também apresentaram disposições consideráveis a respeito da matéria. A Carta Magna de 1946 clarificou o assunto na órbita constitucional, pois em seu art. 22, assim dispôs:

> A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada, na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e, nos Estados e Municípios, pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais.

Porém, anterior à Constituição citada, foi considerado um marco para o controle do gasto público o Decreto nº. 4.536-22 (Código de Contabilidade Pública), pois expunha vários mecanismos de controle que saíram do plano teórico e passaram a ser mais efetivos. Submetendo o Administrador ao princípio da legalidade, onde só é permitido fazer o que é expresso em Lei.

Assim, seguiram-se várias Constituições, com textos basicamente expondo a responsabilidade de fiscalização do Poder Executivo ao Poder Legislativo. Contudo, em 1964 foi editada a Lei nº. 4.320, que institui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços de Governo, marcando a bipartição do controle em interno e externo.

Após a Lei nº. 4.320/64 foi aprovada a Constituição Federal de 1967, que foi bastante influenciada pela referida lei. Como expresso em seus artigos transcritos abaixo:

> Art. 16. A fiscalização financeira e orçamentária dos Municípios será exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e controle interno do Executivo Municipal, instituídos por lei.
> [...]
> Art.70. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei.

Atualmente, existem três dispositivos legais com maior relevância no que tange ao Controle, sendo a Constituição Federal de 1988, a Lei nº. 4.320/64 e a mais recente Lei Complementar nº. 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o Decreto-Lei 200/67 e outros.

### 3.8.2.1. Controle na Constituição Federal de 1988

Conforme a Constituição da República Federativa do Brasil, a criação e o efetivo funcionamento do Sistema de Controle Interno são exigências Constitucionais e não uma opção:

> Art. 31. A fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante o controle externo e pelos sistemas de controle interno do poder Executivo Municipal, na forma da lei.
> § 1º. O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.
> § 2º. O parecer prévio, emitido pelo órgão competente, sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.
> § 3º. As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.
> § 4º. É vedada a criação de tribunais, Conselhos ou órgãos de contas municipais.

Os dois últimos parágrafos extraídos da CF/88 expressam a necessidade da participação popular no controle do recurso público, pois o Estado detém a posse do dinheiro, que é público. Assim, os entes públicos, na figura de seus agentes, devem aplicar os recursos da forma mais responsável, eficiente e eficaz possível, considerando-se que o dinheiro é do povo e deve ser respeitado o interesse público na sua aplicação.

Mais adiante, na Carta Magna, ainda são expressas as áreas a serem controladas e os princípios que devem ser atendidos.

> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.
> Parágrafo Único: Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utiliza, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.
> [...]
> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo, e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

> I- avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
> II- comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
> III- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
> IV- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
> § 1º. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.
> § 2º. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidade ou ilegalidade perante o Tribunal de Contas da União.

O exposto no texto constitucional se aplica aos Municípios, posto que a Constituição Estadual traz texto semelhante aplicado aos municípios. Porém, na Lei Maior, o artigo 31 dita que o Controle Interno do Município será feito pelo Poder Executivo Municipal e o artigo 74 diz que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão sistemas de controle interno, não deixando clara a subordinação do controle interno ao Poder Legislativo Municipal.

O Controle Interno do Poder Legislativo deveria ser subordinado ao Poder Executivo, tendo em vista que o Poder Executivo controla o orçamento de todo o Município e a Câmara Municipal é uma unidade orçamentária da Lei Orçamentária Anual – LOA da municipalidade, bem como o patrimônio do município é uno. Contudo, existe e deve ser respeitada a independência dos Poderes, que, prejudica a integração dos sistemas de controle interno dos poderes, considerando a independência.

Na prática, o Governo Municipal apenas consolida informações orçamentárias na elaboração do Balanço Anual, criando uma dificuldade peculiar ao Estado do Ceará, pois, os Municípios são obrigados a elaborarem uma prestação de contas mensal ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, através do Sistema de Informações Municipais (SIM). O SIM contém informações orçamentárias, financeiras, de licitações, patrimoniais e de pessoal, devendo todas as unidades do Governo Municipal estar com informações congruentes, sejam Administração Direta, Indireta, Fundações ou Poder Legislativo. O cadastro de pessoal deve ser único para todo o Município, bem como as versões do Orçamento informadas no SIM.

### 3.8.2.2. Controle e a Lei nº. 4.320/64

A Lei nº. 4.320 de 1964, apesar de ser uma das mais antigas leis em vigor que trata da contabilidade e controle na administração pública, ainda é consideradas uma das melhores estruturadas leis do país. A lei 4.320/64 trata de controle nos seus artigos 75 a 80, a seguir expostos e comentados.

> Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:
> I. a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou realização da despesa, o nascimento ou extinção de direitos e obrigações;
> II. a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e
> III. o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O referido artigo mostra a importância da função controle, que deve ser exercida em toda Administração Pública. O seu inciso III trouxe uma inovação, saindo do controle legalista e entrando num controle gerencial do gasto público, acompanhando a execução de programas, verificando a realização de obras e prestação de serviços públicos. Passa a verificar a eficácia das ações e avaliar resultados. Contudo, a norma existe desde 1964 e até então, poucos municípios, quando possuem um controle interno efetivo, atendem apenas à legalidade, não verificando a missão maior do Estado em promover o bem estar da sociedade e não só atender o que a legislação rege.

O Art. 76. aponta: “O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”. Aqui volta a questão da competência do controle mantido pelo Poder Executivo ter abrangência sobre os outros Poderes. Questão que se tentou solucionar quando o texto constitucional, no artigo 74, dita que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno. Porém, como argumento apresentado nos comentários à Constituição Federal, essa integração fica prejudica, pela independência dos Poderes, e no Estado do Ceará essa situação se agrava pela rivalidade político-administrativa existente entre os Poderes, onde, normalmente as Câmaras Municipais não aceitam interferência por parte do Executivo em sua administração, e vice-versa. E o que se vê é um isolamento permanente, existindo consolidação apenas na elaboração dos Balanços.

Já o Art. 77 assinala que: “A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévio, concomitante e subseqüente”. A verificação prévia é realizada na elaboração das leis e normas internas, como no PPA, LDO, LOA, reformas administrativas, criação de cargos e salários, até empenho, para que só se execute o que está estabelecido em lei.

A verificação concomitante é identificada na execução de controles inerentes às atividades executadas, como na liquidação deve ser verificada a integridade da documentação que comprove o direito líquido e certo do credor de receber, reconhecido por um agente público que atesta o recebimento do bem ou serviço. Porém, este tipo de controle é realizado em todo momento, sempre através da verificação por agente competente para se ter a certeza da legalidade do ato administrativo praticado por outro agente executor.

Por último, a verificação subseqüente faz-se após a realização dos eventos, para verificar a conformidade dos atos praticados com os planos estabelecidos, bem como se atenderam as normas vigentes.

No Art. 78, lê-se: “Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituídas em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomadas de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos”.

Aqui, deve-se observar a diferença entre prestação e tomada de contas. Na primeira o agente responsável por bens ou valores públicos toma a iniciativa de relatar os fatos ocorridos, dentro de prazo estabelecido em lei. Já na tomada de contas o agente responsável presta contas a qualquer tempo, principalmente quando realizada fora do prazo legal, por imposição da Administração, bem como dos órgãos fiscalizadores.

Em seguida tem-se:

> Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.
> Parágrafo Único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade.

O artigo transcrito refere-se ao controle do cumprimento dos programas de trabalho, para que se possa concluir sobre a ocorrência de desvios e de suas causas para

corrigi-los. Com a experiência desse controle pode levar à elaboração do orçamento do exercício seguinte, o que, facilita o controle e a conseqüente elaboração da nova proposta, caso o controle seja realizado pelo mesmo órgão.

Por último, comenta-se o artigo reproduzido abaixo:

> Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

A LRF modificou as cotas de trimestrais para bimestrais. Contudo, entende-se como serviços de contabilidade aquelas atividades de controle contábil capazes de serem executadas fora do setor central de contabilidade, tais como patrimônio, material, pessoal e outras, pelos setores administrativos da mesma denominação. Entretanto, esse controle pode ser executado concomitantemente com o controle dos programas de trabalho, dentro do sistema de controle interno.

**3.8.2.3. Controle e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**

A Lei Complementar nº. 101/2000 (LRF) marca a legislação que disciplina a administração pública, como se fosse a primeira que viesse a tratar do assunto, considerando o respeito temeroso dos agentes públicos a este dispositivo legal. A aludida Lei impôs limites com a finalidade de realizar um controle de resultados, atingimento de metas, avaliação e controle de custo, diminuiu a autonomia dos entes públicos sobre suas receitas, desrespeitando o princípio constitucional da desvinculação da receita pública, na tentativa de alcançar a aplicação adequada dos recursos públicos e da necessidade de promover maior paridade social à população.

Outro aspecto negativo desta Lei é que esta disciplina os Estados e Municípios, esquecendo de impor limites e metas à União. Com isso, os entes federativos acumulam cada vez mais obrigações e limites e a União arrecada cada vez mais, sem que seja repassado esse excesso para os maiores executores dos serviços públicos, os municípios.

Porém, pode-se considerar a LRF como um dispositivo legal inovador para Administração Pública Gerencial, como destaca Cavalheiro (2005, p.35-36):

> O que se persegue, no Estado Brasileiro, é um controle que esteja a par das modificações sociais e que seja concomitante com o processo das ações do Estado (desde a sua formulação até a sua execução), enfatizando os aspectos jurídicos e políticos de sua formulação e os aspectos técnicos de análise dos resultados e dos efeitos destes resultados. O controle da eficiência é apenas um pequeno contributo para que esse controle (em nível macro) possa se realizar; mas a sua ausência assume grandiosa dimensão, em especial quando o órgão por ele responsável ainda hesita em implementá-lo e claudica quando os fatos sociais exigem a sua realização.

Como no texto transcrito, essa é uma realidade de todo o país, não é privilégio do Estado do Ceará. Aí está o grande desafio dos sistemas de controle interno para realizarem o que já está disposto em leis há muitos anos, porém são difíceis de serem implementados pelo tempo que demandam e o custo, ficando em segundo plano nas prioridades dos agentes políticos. Contudo, a inexistência de um Controle Interno atuante causa malefícios às entidades públicas, levando a uma tomada de decisão inadequada à realidade, conseqüência de desperdícios, perdas, falhas, erros, fraudes provocadas pela ausência de controle eficiente. Assim, o maior prejudicado é o cidadão, que é o contribuinte e o usuário final do serviço público, não o tendo de forma satisfatória motivada pelos itens elencados anteriormente.

Para sanar essas situações expostas, a Lei Complementar nº. 101/00 trouxe algumas inovações que foram bem definidas pela crítica de Pereira (1999), ainda quando a lei não havia sido sancionada pelo Presidente da República, porém soam como atuais, que retrata a busca do governo brasileiro, com a aprovação da lei de responsabilidade fiscal, introduzir na administração pública conceitos novos, entre os quais os de responsabilidade e transparência, e consolidar normas e regras de austeridade nas finanças públicas já contidas em dispositivos constitucionais, leis e resoluções do Senado Federal. O projeto de lei define conceitos e critérios para o atendimento de limites a serem observados para as principais variáveis fiscais e cria mecanismos que oferecem as condições para o cumprimento dos objetivos e metas fiscais, assim como formas de correção de eventuais desvios. As principais variáveis são o endividamento público, o aumento dos gastos com seguridade e com as demais ações de duração continuada e os gastos de pessoal.

São postulados da LRF, o planejamento, controle e transparência que são o alicerce desta lei, tendo como princípio básico a gestão fiscal, que é pilastra para a realização do controle imposto por este dispositivo legal. Sem os quais não se consegue

realizar o controle com eficiência, para se prevenir os déficits, prudência fiscal, segurança, planejamento e publicidade ou transparência.

A referida Lei, em seu Capítulo IX, trata da transparência, controle e fiscalização, compreendendo os artigos 48 a 59. A Transparência da Gestão Fiscal é conseguida através de instrumentos como a ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos de acesso público, sendo expostos à análise os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; prestação de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e a versão simplificada desses documentos.

A transparência possui a função de fornecer meios para o debate acerca das finanças públicas, permitindo maior fiscalização por parte dos órgãos e controle da sociedade, tendo em vista a maior divulgação dos demonstrativos. O artigo 49, dita que as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, no Poder Legislativo, para apreciação dos cidadãos e entidades da sociedade, a qualquer tempo.

O art. 50 trata da escrituração das contas públicas, apesar de já ser disciplinado pela Lei nº. 4.320/64, acrescenta algumas normas de contabilidade pública para aprimorar o sistema e congruir com a idéia de responsabilidade fiscal.

A crítica a esse artigo é quanto à constitucionalidade do parágrafo 2º, pois este determina que as normas gerais para consolidação das contas públicas serão editadas pelo órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67 (Conselho de Gestão Fiscal). Pois, como um órgão interno da União tem poder sobre os órgãos estatuais e municipais, força que viola o princípio federativo.

Os artigos 52 a 55 referem-se aos Relatórios Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e de Gestão Fiscal (RGF), sendo o primeiro já mencionado no § 3º do art. 165 da Constituição Federal, aqui sendo mais dissecada, compreendendo seu conteúdo. Os dois relatórios são importantes instrumentos de controle da execução orçamentária e de gestão, mostrando a necessidade de realização previsões e projeções de gastos para se alcançar o equilíbrio das contas públicas, através da análise do que foi gasto e o que se pretende gastar. O que diferencia basicamente os dois relatórios é que o

Relatório de Gestão Fiscal é emitido pelos ordenadores de despesas quadrimestralmente, enquanto o RREO é de responsabilidade do chefe de cada Poder.

Outro aspecto importante do capítulo da LRF em comento é a responsabilidade dos Tribunais de Contas quanto à elaboração de pareceres e julgamentos de contas dos entes públicos. Devendo evidenciar o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação.

Assim, a prestação de contas de que trata o artigo 58 da LRF deverá verificar o regime de responsabilidade fiscal que prevê o controle de gastos e incremento de receitas. Com isso a lei busca incutir na cultura dos administradores maior preocupação com a limitação do gasto público, não ficando menos assistida a necessidade de incremento de receitas.

O artigo 59 da Lei Complementar nº. 101/00 é que prevê um conjunto de mecanismos de controle e fiscalização a ser exercido pelo Poder Legislativo, Tribunais de Contas e sistemas de Controle Interno dos Poderes, como expresso na transcrição do artigo 59:

> O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:
> I- atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
> II- limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
> III- medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
> IV- providências tomadas, conforme disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
> V- destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
> VI- cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. (BRASIL, 2000)

O artigo citado é convergente com o texto constitucional, porém é mais abrangente, posto que determina a verificação de providências a serem tomadas em conseqüência de outros artigos da LRF, que visam a aplicação responsável dos recursos públicos, dentro de limites preestabelecidos.

**3.8.2.4. Fiscalização**

A fiscalização, como já foi mencionada no tópico anterior, é função do Poder Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas e dos sistemas de controle interno de cada Poder. Porém, no Estado do Ceará, o Tribunal de Contas dos Municípios tem grande importância, pois atua como órgão de orientação e fiscalização das Prefeituras deste Estado. O julgamento de contas, pareceres e visitas *in loco* têm bastante impacto na gestão dos municípios cearenses.

O Tribunal de Contas, no Brasil, é uma instituição com raiz constitucional, deliberando de forma colegiada, incumbida de julgar a boa e regular aplicação dos recursos públicos e auxiliar o Poder Legislativo na realização do Controle Externo da Administração Pública e nos julgamentos das contas anuais dos chefes do Poder Executivo.

De acordo com Jacoby (2005), as maiores dificuldades que existem no estudo do tema "Tribunais de Contas" é o fato de que esse possui diversas competências com naturezas bastante distintas como se observa a seguir: órgão opinativo de natureza técnica (art. 71, inciso XI, CF); auditoria de caráter financeiro, contábil, patrimonial e operacional (art. 71, inciso IV, CF); controlador de despesa com poder de sustar o ato (art. 71, inciso X, CF); afastar dirigente do órgão que dificulte a ação do controle (art. 44 da Lei 8443/92); no início ou no curso de qualquer apuração, o Tribunal, de ofício ou a requerimento do Ministério Público, determinará, cautelarmente, o afastamento temporário do responsável, se existirem indícios suficientes de que, prosseguindo no exercício de suas funções, possa retardar ou dificultar a realização de auditoria ou inspeção, causar novos danos ao erário ou inviabilizar o seu ressarcimento. Art. 44 da Lei 8.433/92 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União); Cartório de registro de despesa pública (art. 71, inciso III, CF); função jurisdicional (art. 71, inciso II, CF); órgão punitivo pelo não cumprimento de suas deliberações (art. 71, inciso VIII c/c § 3°, CF).

No Brasil se tem: Tribunal de Contas da União, paradigma federal do controle, com atribuições definidas na própria Constituição Federal, e na Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, em todos os estados: Tribunal de Contas do Estado – TCE, com atribuições definidas a partir do paradigma federal, estendidas pela Constituição Federal, no art. 75, e reguladas na Constituição Estadual e na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado. A jurisdição do TCE varia de Estado para Estado, na maioria dos Estados, abrange todos os órgãos e poderes do Estado. Abrange ainda os municípios; Em

alguns Estados existem Tribunais de Contas dos Municípios – no título aparece o tipo de unidade federada, Município, no plural. Trata-se de um órgão estadual que fiscaliza todos os Municípios e também auxilia as Câmaras Municipais no Controle Externo. Nesses casos, a atuação do TCE é restrita ao controle dos órgãos estaduais. Em outros poucos Estados, há um Tribunal de Contas do Município – no título aparece no singular, Município. Trata-se de um órgão municipal que tem por atribuições fiscalizar as contas de um só Município. Nesses casos a jurisdição do TCE é sobre todos os órgãos estaduais e sobre todos os Municípios, com exceção daquele único jurisdicionado ao Tribunal de Contas do Município. No Distrito Federal, Tribunal de Contas do Distrito Federal, com atribuições definidas a partir do paradigma federal, estendidas pela Constituição Federal no art. 75, e reguladas na Constituição do Estado e na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado. A jurisdição do TCDF é sobre todos os órgãos do Distrito Federal, o qual, a propósito, não pode se dividir em Município. Em alguns Estados, Tribunal de Contas dos Municípios, órgão estadual, encarregado de fiscalizar as contas de todos os Municípios. Exemplo desses são os Tribunais de Contas dos Municípios do Ceará, que é o mais antigo, Bahia, Goiás e Pará. Em alguns Municípios, Tribunais de Contas do Município, órgão municipal, encarregado de fiscalizar as contas de um único Município, como ocorre com o Tribunal de Contas do Município de São Paulo e Rio de Janeiro.

Convém destacar, que onde há Tribunal de Contas dos Municípios, não existe Tribunal de Contas do Município. E que em muitos casos esse nível de especialização reverte em qualidade dos trabalhos. Por isso, não procedem aos argumentos que pretendem extinguir, a pretexto de economia, tais órgãos. Desperdício de dinheiro público há em qualquer instituição que não esteja permanentemente preocupada com racionalização dos serviços. Onde falta zelo pelo erário e espírito público, há desperdício, independentemente da estrutura de cada órgão.

**3.8.2.6. Outros dispositivos legais**

Sobre controle interno, existem outros dispositivos legais que tratam do tema e devem constar neste estudo, a citar: Decreto-Lei nº. 200/67 e Lei Federal nº. 10.180/2001.

O Decreto-Lei nº. 200/67 estabeleceu normas para a reforma administrativa do Estado, promovendo maior descentralização na administração pública, conforme destaca Pereira (2008, p.3):

> Esse diploma legal definiu novos rumos para a Administração Pública, por exemplo, autonomia de gestão, descentralização administrativa do aparelho do Estado, com a expansão da administração indireta, sobretudo por meio da criação de empresas estatais. Foi implantada, assim, a denominada "administração para o desenvolvimento", conservando uma forte centralização política na União.

Essa norma trouxe grandes avanços no que tange o controle do gasto público, principalmente na verificação da relação do custo x benefício de controlar, na tentativa de prevalecer o resultado sobre a forma, transformando o planejamento e o controle como trilhas a serem seguidas e não trilhos, que não se pode existir nenhuma variação de atitude. Os artigos transcritos abaixo evidenciam esta preocupação existente neste Decreto-Lei:

> Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:
> a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
> b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
> c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.
> Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Aplicam-se aos municípios as regras estabelecidas pelo aludido instrumento legal principalmente no que se refere à celebração de convênios com a União.

Em seguida, tem-se a Lei Federal nº. 10180/2001 que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

Esta lei serve de parâmetro, pois estatui normas para o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e no título V trata especificamente deste, e tem por finalidades:

> Art. 19. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos

> federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
> Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:
> I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
> II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
> III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
> IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Observa-se que é praticamente uma transcrição do texto constitucional e que é inerente ao Poder Executivo Federal. Contudo, qualquer pessoa física ou jurídica está sujeita à fiscalização da Controladoria Geral da União, conforme destaca o parágrafo único do art. 70 da CF transcrito abaixo:

> Parágrafo Único: Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utiliza, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Por fim, tem-se o Projeto de Lei Complementar nº. 135/96 que tramita pela Câmara dos Deputados desde o ano de 2002, este trará grandes modificações, pois substitui a Lei Federal nº. 4.320/64.

A principal inovação desse Projeto de Lei Complementar é a imposição da criação do órgão Controladoria, que até então não tinha sido solicitada por nenhum dispositivo legal, dizia-se sobre a necessidade normatização do sistema de controle interno através de lei, porém não determinava que o sistema fosse mantido por um órgão específico a esta finalidade.

### 3.8.3. Controladoria aplicada à Administração Pública

Como dito anteriormente os conceitos aplicados à controladoria empresarial podem perfeitamente ser adaptados à administração pública. Conforme visto na legislação que trata da matéria, o assunto é mencionado como controle interno, referindo-se ao controle exercido pelo próprio Poder, sem a interferência de agentes externos. Assim, Cruz e Glock (2006, p.20-21) ditam que:

> A expressão controle interno pode ser entendida como a conjunção de todos os procedimentos de controle exercidos de forma isolada ou sistêmica no âmbito de uma organização, contrapondo-se ao termo controle externo. Já a conjunção controles internos passa a idéia de um conjunto ou parte de tais procedimentos.

Dando um enfoque sistêmico ao controle interno, este seria exercido por um órgão central de controle interno, que na visão de Cruz e Glock (2006, p.44): "o Sistema de Controle Interno de um Município, o qual engloba o conjunto de procedimentos de controle executados ao longo da estrutura organizacional, sob a coordenação, orientação e supervisão da unidade de coordenação do controle interno".

Silva (2002, p.208) destaca que:

> O controle interno-integrado constitui, em nossa visão, o controle do Estado como pessoa jurídica de direito público, ou seja, da entidade e o conjunto dos três Poderes, sendo responsável pela coordenação das atividades individuais de controle de cada um dos Poderes e atuando de modo independente para conferir pleno sentido a sua mais nobre função: a proteção permanente e contínua do patrimônio público. Desse modo, o controle interno-integrado constitui uma função permanente que não deve sofrer influências episódicas ou sazonais, resultado dos planos ocasionais dos governos.
> Tal controle pressupõe a existência de um único órgão de controle a que denominamos Controladoria ou Órgão Central de Controle Interno – nos moldes existentes em outros países, como nos Estados Unidos, onde o *General Accounting Office* (GAO) exerce, na esfera federal, as funções de controle desde 1921. (grifo do autor)

Em Souza (2006, p.20) tem-se o seguinte conceito de Controladoria: "é o órgão fiscalizador e que visa a controlar, vigiar e disciplinar o setor público. Objetiva proteger o que é do povo e assessorar o administrador público".

Analisando-se os conceitos acima se verifica a necessidade de constituição de um órgão, que alguns atribuem a denominação de Controladoria e outros Unidade Central de Controle Interno, fazendo referência à letra constitucional, tendo por objetivos a proteção do patrimônio e fiscalização das ações dos diversos órgãos e unidades da administração pública.

Entretanto, esses conceitos não são adequados ao modelo de administração gerencial. Retomando Borinelli (2006, p.198) define a Controladoria enquanto unidade organizacional tem-se:

> Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela gerência e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão

> – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Trazendo o conceito de Borinelli para administração pública, este se adequa perfeitamente ao modelo gerencial de administração pública, observando que tem natureza sistêmica, visando obter maior sinergia entre os setores, exerce o controle do processo de gestão e busca otimizar o resultado. Logo, vê-se que é perfeitamente aplicável à gestão pública, não desrespeitando os dispositivos legais, porém indo além.

O conceito de Controladoria Governamental que mais se assemelha ao expresso anteriormente é o de Slomski (2003, p.373) que explica sobre a Controladoria Municipal da seguinte forma:

> Nos municípios, a Controladoria é o órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações econômino-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-fins e das atividades-meio, para a correta mensuração de resultados econômicos produzidos pelas atividades, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade.

Conforme destaca a citação a controladoria é um órgão da administração responsável pelo correto funcionamento de todo o sistema municipal, integrado com todos os setores a fim de subsidiar os gestores com informações úteis e claras para a tomada de decisão.

# 4. METODOLOGIA

Nesta seção serão descritos os métodos e procedimentos utilizados nesta pesquisa visando à consecução dos objetivos estabelecidos na seção introdutória. A primeira parte desta seção trata da caracterização do tipo de estudo que se propõe. A segunda parte traz os detalhamentos da coleta e metodologia de análise de dados.

## 4.1. Caracterização da Pesquisa

Segundo Gil (1999, p.42) "a pesquisa é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico, sendo o objetivo principal da pesquisa o descobrimento de respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos". Assim, pode-se dizer que o método determina o caminho, a lógica do pensamento da pesquisa.

O presente trabalho realiza uma pesquisa de natureza qualitativa, quanto aos fins é descritiva e com realização de estudo do tipo exploratório, visto que pretende averiguar se existe ou não um fenômeno e como se desenvolve. A exigüidade de estudos realizados referente ao objeto estudado no ambiente escolhido, os municípios do Ceará, é uma característica marcante de estudos exploratórios.

De acordo com Richardson (1999, p.90) "a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados".

Ainda Richardson (1999, p.80), destaca qual seja o objeto de uma pesquisa qualitativa:

> Situações complexas ou estritamente particulares. Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Observa-se que esta pesquisa tem abordagem qualitativa, corroborando com a citação acima, considerando que tem por objeto de estudo os municípios cearenses, que sofrem ação direta do contexto social no qual estão inseridos, dotados de particularidades típicas de entidades que possuem variáveis semelhantes e trazendo uma contribuição

relevante por meio do modelo desenvolvido, destinado aos municípios participantes deste estudo.

Complementarmente, a pesquisa realizada é de natureza descritiva. Para Gil (2002), o objetivo da pesquisa do tipo descritiva é identificar e descrever características de uma determinada população ou estabelecer relação entre as variáveis por meio da coleta de dados padronizados.

Rudio (1997), estabelece que a pesquisa descritiva é interessada em descobrir e observar fenômenos, procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los. Moresi (2003), por sua vez, entende que a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno, ou estabelece correlação entre variáveis e define sua natureza. Para Andrade (1997), na pesquisa descritiva os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem que o pesquisador interfira sobre eles. Quanto aos fins, esses estabelecimentos dão suporte à classificação da pesquisa proposta na categoria de pesquisa descritiva.

Para Vergara (1998, p.45), a pesquisa descritiva:

> Expõe características de determinada população ou determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlação entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.

Richardson (1999, p.80) dita que os estudos de natureza descritiva propõem-se a:

> Investigar o "que é", ou seja, a descobrir as características de um determinado fenômeno como tal. Nesse sentido, são considerados como objeto de estudo uma situação específica, um grupo ou um indivíduo.
> O estudo descritivo pode abordar aspectos amplos de uma sociedade como, por exemplo, descrição da população economicamente ativa, do emprego de rendimentos e consumo, do efetivo de mão-de-obra; levantamento de opinião e atitudes da população acerca de determinada situação; caracterização do funcionamento de organizações; identificação do comportamento de grupos minoritários.

Na pesquisa descritiva, procura-se observar, analisar e correlacionar os fatos e fenômenos sem manipulá-los, ou seja, sem a interferência do pesquisador. Segundo Cervo e Bervian (1983, p.55-57) "este tipo de pesquisa se desenvolve especialmente nas Ciências Sociais, em que o pesquisador busca conhecer as diversas situação e relações que ocorrem

na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano”.

Quanto à natureza descritiva adota-se a pesquisa de campo para descrever sistematicamente a existência de Controladorias em municípios do Estado do Ceará, utilizando de forma complementar a pesquisa bibliográfica. Visando propor um modelo de Controladoria aplicável à realidade dos municípios de pequeno porte que compõem o universo da pesquisa.

Ainda assim, devido à possibilidade de gerar conhecimento sobre o tema, aumentando a compreensão sobre o fenômeno estudado, este estudo pode também ser considerado como exploratório. Conforme destaca Gil (2002), essas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito.

O caráter exploratório é alicerçado pela ausência de trabalhos capazes de consolidar o entendimento acerca da matéria no país, conforme constatado no referencial teórico. De acordo com Lopes (2006) utiliza-se esta abordagem metodológica quando existem poucas contribuições científicas acerca da temática abordada.

Este trabalho procurou conduzir uma pesquisa que refletisse como as Unidades de Controle Interno ou Controladorias atuam nos municípios cearenses, bem como em quais as atribuições destas os gestores conferem maior ou menor valor. Visando verificar em condições reais as possibilidades para implantação do modelo de Controladoria a ser proposto.

Quanto ao tempo de aplicação, o plano utilizado na pesquisa se enquadra como estudo de corte transversal. Richardson (1999) comenta que, em estudos transversais, a determinação de todos os parâmetros é efetivada de uma única vez, sem nenhum período de acompanhamento. É delimitada uma amostra da população e se avaliam todas as variáveis dentro dessa amostra num ponto determinado do tempo, diferentemente do estudo longitudinal que se destina a estudar determinado processo ao longo do tempo para investigar mudanças, ou seja, refletem uma seqüência de fatos.

A esse respeito o estudo retratou a situação das Controladorias legalmente constituídas nos municípios do Ceará num momento estanque.

## 4.2. Universo da Amostra

Universo é um conjunto com um número de elementos que, possuem características semelhantes, se investigam por meio de subconjuntos. Para Martins (2006), quando se refere à população diz que se trata do conjunto de indivíduos ou objetos que apresentam em comum determinadas características definidas para o estudo. Amostra é um subconjunto da população.

Colauto e Beuren (2004, p.118) esclarecem que:

> População não se refere apenas a um grupo de pessoas sobre as quais se pretende conhecer, mas a uma coleção de unidades como: os seres humanos, os países, os fatos sociais, a produção agro-industrial, as empresas públicas ou privadas e os objetos diversos.

Tomando-se por base os argumentos acima, visando caracterizar as prefeituras cearenses, a fim de formar a população deste trabalho, por meio da coleta, tratamento e análise de dados junto a órgãos de controle, como o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM/CE), Tribunal de Contas da União (TCU) e Controladoria Geral da União (CGU) realizaram-se pesquisas nos *sites* do Portal da Transparência, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e outros *sites* para subsidiar a pesquisa por meio de dados que possam caracterizar o perfil dos municípios cearenses.

De acordo com o IBGE, o estado do Ceará possui 184 municípios, distribuídos em sete mesorregiões do Estado, conforme Quadro 3. Visando identificar a existência e adequação das Controladorias destas municipalidades, Buscou-se mensurar as possíveis deficiências das metodologias de controle aplicadas para se atingir o objetivo maior de propor um modelo de Controladoria.

| Item | Nomenclatura |
|---|---|
| 1 | Centro-Sul Cearense |
| 2 | Jaguaribe |
| 3 | Mesorregião Metropolitana de Fortaleza |
| 4 | Noroeste Cearense |
| 5 | Norte Cearense |
| 6 | Sertões Cearense |
| 7 | Sul Cearense |

Quadro 3 - Mesorregiões do Ceará
Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) 2009

Foram coletados dados de cinco municípios de diferentes mesorregiões, de acordo com o Quadro 4. Destacando-se são municípios dos mais variados tamanhos, com faixas populacionais distintas, tornando a amostra bastante diversificada, contribuindo para análise de diferentes perfis de cidades do Estado do Ceará.

| Item | Mesorregião | Município |
|---|---|---|
| 1 | Centro-Sul Cearense | Icó |
| 2 | Mesorregião Metropolitana de Fortaleza | Guaiúba |
| 3 | Noroeste Cearense | Senador Sá |
| 4 | Norte Cearense | Beberibe |
| 5 | Sertões Cearense | Madalena |

Quadro 4 - Municípios da Amostra por Mesorregião
Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) 2009

O elo entre os municípios que compõem o estudo realizado é a limitação financeira frente à ausência de arrecadação de tributos e a dependência de transferências de recursos de outras esferas de governo, cujo fundo de participação dos municípios (FPM) é a principal fonte de renda das prefeituras cearenses.

Logo, a criação de órgãos, cargos, funções implica em gasto e qualquer incremento de despesas deve ser justificado em uma fonte de recursos. Ponderando que se deve respeitar o princípio do equilíbrio, segundo o qual a despesa fixada deve ser igual à receita estimada, a limitação financeira e orçamentária configura no principal fator limitante de qualquer ação governamental, logo, serve também como variável que possa caracterizar um conjunto de municípios. Ressalta-se, ainda, a fragilidade das administrações públicas municipais, principalmente nos municípios de pequeno porte, em conseqüência da falta de mão-de-obra qualificada local e pouca maturidade administrativa

por parte de seus agentes políticos.

Para definição da amostra, este estudo utilizou amostragem não-probabilística ou intencional. No que se refere à amostragem intencional Colauto e Beuren (2004, p.125) comentam que o pressuposto dessa técnica é:

> Construir um subconjunto de população que possibilite reproduzir o mais adequado possível às características de uma população em investigação. Para atingir essa meta, os métodos probabilísticos utilizam o acaso para a seleção das amostras. Já os métodos não probabilísticos fazem uso do raciocínio, dependendo exclusivamente dos critérios do pesquisador para construir as amostras.

Para a escolha das cinco cidades constantes do Quadro 4, os respondentes foram selecionados visando possibilitar visualizar cenários de diferentes regiões do Estado, buscando trazer maior contribuição para o trabalho, conforme relatam Moreira e Caleffe (2006, p.174):

> A princípio a amostra aleatória não é utilizada, porque o propósito não é estimar um parâmetro da população, mas selecionar participantes que possam melhor contribuir para a pesquisa e para o conhecimento do fenômeno. Ao invés disso, a seleção dos participantes é intencional; na essência isso significa que a amostra é selecionada levando-se em consideração as pessoas que podem efetivamente contribuir para o estudo.

Corroborando com o citado acima, admiti-se que a amostra intencional é uma forma de selecionar participantes para pesquisa que melhor possam contribuir para o resultado desta, posto que se buscam colaboradores que detém algum conhecimento na área, integrantes de municípios de várias regiões do estado. Entretanto, não é intenção deste estudo generalizar o resultado para os demais municípios que compõem o universo estudado.

O instrumento de coleta dos dados foi a entrevista estruturada (Apêndice A), aplicado aos gestores, contadores ou responsáveis pelo Controle Interno ou Controladoria, quando houver, nos municípios pesquisados. Por ser este um dos instrumentos essenciais na investigação científica social, cujo objetivo consiste em coletar informações diretamente do entrevistado.

Moreira e Caleffe (2006, p.166) ressaltam que:

> A entrevista estruturada é muito similar ao questionário porque tanto as perguntas como as respostas são estruturadas. [...] é importante ter um bom conhecimento do assunto antes de iniciar uma entrevista estruturada. As respostas podem ser codificadas e analisadas da mesma maneira que os dados coletados por meio de questionário.

Umas das vantagens existentes no uso de entrevista estruturada na pesquisa científica é a capacidade de serem respondidos com facilidade, rapidez e objetividade, as questões propostas em quase todo segmento da população. Outra vantagem é a flexibilidade de adaptação a cada necessidade da situação investigada, além de obter dados objetivos e úteis com relação à pesquisa.

Outra qualidade essencial da aplicação do roteiro de entrevista como instrumento de investigação é a sua capacidade de adequação aos meios que se possui para realizar o trabalho, bem como o grau de exatidão suficiente e satisfatório para o objetivo proposto pela pesquisa, considerando a uniformidade de perguntas e respostas facilitando a tabulação dos dados coletados.

O roteiro de entrevista possui dez questões fechadas, sendo a última destinada a atribuição de valores em escala de 1 a 5 para os atributos sugeridos, visando identificar na visão do respondente quais os atributos que são mais valorizados.

De forma complementar à pesquisa realizada, utilizou-se a análise documental dos municípios que compõem a amostra, visando dar subsídios às conclusões quanto a caracterização das cidades pesquisadas.

Com base neste estudo, será proposto um modelo de Controladoria que poderá ser aplicado em municípios com características semelhantes aos da amostra, feitas as devidas adaptações às realidades locais.

### 4.3. Delineamento da Pesquisa

Para elaboração do instrumento de coleta seguiram-se os seis passos elencados a seguir, sugerido por Moreira e Caleffe (2006):

a) determinar as questões gerais e específicas da pesquisa;
b) elaborar as perguntas da entrevista;
c) colocar as perguntas em seqüência;
d) considerar as características do processo da entrevista;
e) preparar a introdução e o encerramento da entrevista; e
f) o teste-piloto do roteiro de entrevista.

Contatou-se previamente com representantes dos municípios que compõem a amostra selecionada de forma intencional, considerando a facilidade de acesso aos dados e os representantes se mostraram receptivos à solicitação de participação da pesquisa.

Salientando-se que se procurou eleger cidades que pudessem contribuir para a consecução do trabalho.

As formas de registro dos dados coletados em entrevistas mais utilizadas são a gravação, anotação durante ou ao final da entrevista. Visando adotar um método que melhor se adequasse ao perfil do respondente, considerando o constrangimento pelo uso de gravador durante a entrevista, que muitas vezes funciona como inibidor, aumentando a formalidade e restringindo a quantidade de dados coletados utilizou-se o registro feito por meio de anotações no decorrer da entrevista, que foi facilitado por esta ser estruturada, seguindo um roteiro padronizado de perguntas e respostas a serem colhidas.

Após o retorno das entrevistas realizou-se a análise dos dados coletados, conforme detalhada na próxima subseção.

### 4.4. Análise dos Dados Coletados

Para realização da análise dos dados fez-se necessária a transcrição dos dados coletados nas entrevistas, como esta foi padronizada facilitou a tabulação das respostas. A seguir serão apresentados os nove tópicos sugeridos por Hitchcock e Hughes (1989 *apud* MOREIRA; CALEFFE, 2006, p.188) para análise de entrevistas:

> a) familiarizar-se com as transcrições;
> b) considerar os limites de tempo;
> c) descrever e analisar os dados;
> d) isolar as unidades gerais de significado;
> e) relacionar as unidades de significado aos objetivos da pesquisa;
> f) extrair padrões e temas;
> g) observar a natureza das tipificações e percepções;
> h) estar preparado para refletir sobre as revelações do entrevistado; e
> i) verificar a validade, triangular os dados, entrevistar e analisar novamente.

São características da análise de dados qualitativos, segundo Tesh (1990 *apud* MOREIRA; CALEFFE, 2006, p.188):

> 1) A análise não é a última fase do processo de pesquisa. Ela é simultânea à coleta de dados, isto é, ela é cíclica. A análise e a coleta de dados informam uma à outra;
> 2) O processo de análise é sistemático, mas não é rígido. A análise termina quando novos dados já não geram novas visões;
> 3) A análise dos dados é uma atividade de reflexão que resulta em um conjunto de notas analíticas que orientam o processo;
> 4) Os dados são segmentados, isto é, divididos em unidades de significados relevantes, embora seja mantida conexão com o todo. A análise sempre começa com a leitura de todos os dados de modo a proporcionar um contexto para as

partes menores;

5) Os segmentos são categorizados de acordo com o sistema organizacional que é derivado predominantemente dos próprios dados;

6) A principal ferramenta intelectual é a comparação. O objetivo é discernir similaridades conceituais, melhorar o poder discriminativo das categorias e descobrir padrões;

7) As categorias para selecionar os segmentos são hipotéticas e no início elas permanecem flexíveis;

8) A manipulação de dados qualitativos durante a análise é uma atividade eclética; não existe uma maneira única;

9) Os procedimentos nem são científicos nem mecânicos; a análise qualitativa é um artesanato intelectual;

10) O resultado da análise é um tipo de síntese de alto nível.

Durante a pesquisa utilizou-se a também análise documental para verificação da situação financeira dos municípios entrevistados, por meio de relatórios coletados junto ao TCM. Visando subsidiar o trabalho com informações complementares para caracterização dos municípios pesquisados.

Com base nos passos recomendados, serão analisados os dados coletados na seção 5, que fundamenta, juntamente com o referencial teórico, o modelo proposto na seção 6, abalizando as conclusões finais do trabalho.

## 5. ANÁLISE DE DADOS

Esta seção é destinada à caracterização da pesquisa realizada e a apresentação do instrumento de coleta de dados, perfil dos municípios entrevistados e a análise dos dados coletados.

Este estudo utilizou na pesquisa de campo, a entrevista como instrumento de coleta, conforme estabelecido na seção anterior, que teve a tabulação facilitada por ser padronizada. Logo, os elementos significativos foram mais rapidamente condensados.

### 5.1. Perfil dos Municípios Participantes da Pesquisa

Os dados foram coletados nos cinco municípios de diferentes mesorregiões cearenses, conforme Quadro 4.

5.1.1. Prefeitura Municipal de Beberibe

Beberibe é um município localizado no litoral leste, integrante da mesorregião norte cearense, cuja população é de aproximadamente 46.155 habitantes, distante 79 quilômetros de Fortaleza.

A prefeitura possui 18 unidades orçamentárias, dentre estas a Controladoria Geral do Município, órgão de apoio e assessoramento superior ao Prefeito, criada durante o exercício corrente.

A receita pública municipal é composta, basicamente, pelos tributos de competência do município e transferências governamentais, vinculadas ou não, ou seja, com destinação específica ou que pode ser utilizada em quaisquer serviços e ações públicas, respectivamente.

São exemplos de tributos municipais o imposto sobre propriedade territorial rural (IPTU) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). O Fundeb é um exemplo de transferência governamental com destinação específica, já o FPM é um repasse da União que não possui vinculação alguma.

Ressalta-se a semelhança da composição da receita em todos os municípios que compõem este trabalho. A Tabela 1 evidencia a composição da receita realizada de

Beberibe para o exercício de 2008.

Tabela 1 - Composição da Receita de Beberibe

| Receita | Realizada | Realizada / Total |
|---|---|---|
| Tributos Municipais | 4.036.131,40 | 8,3% |
| FPM | 15.996.936,17 | 33,0% |
| Transf. da União - Saúde | 4.664.405,89 | 9,6% |
| Transf. da União - Assistência Social | 503.696,64 | 1,0% |
| Transf. da União - Educação | 1.367.845,57 | 2,8% |
| Fundeb | 14.255.352,73 | 29,4% |
| ICMS | 2.596.807,86 | 5,4% |
| Outras Receitas | 5.045.842,03 | 10,4% |
| Total | 48.467.018,29 | 100,0% |

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (2008)

Analisando as receitas do município, pode-se destacar a representatividade de algumas receitas sobre o total de receitas da prefeitura, como o FPM que representa 33% e o Fundeb que corresponde a 29,4%, enquanto a arrecadação de tributos municipais representa apenas 8,3% do total, ou seja, 91,7% dos recursos que ingressaram nos cofres advinham de outras esferas de governo. Fator que compromete o poder de ação dos governantes.

Ressalta-se que a representatividade relativa à arrecadação de tributos municipais somente chegou a 8,3% por conta do recolhimento de uma dívida de IPTU por iniciativa do contribuinte, por necessidade de transferência do terreno para venda, totalizando aproximadamente R$ 1.200.000,00 (hum milhão de reais), ou seja, a receita de tributos representaria 6% da receita total, se extraído este valor, que não é comum de ser arrecadado.

5.1.2. Prefeitura Municipal de Guaiúba

Esta cidade faz parte da mesorregião Metropolitana de Fortaleza, com uma população de 22.405 habitantes, distante 39 quilômetros de Fortaleza. A prefeitura possui 09 unidades orçamentárias e a Controladoria é subordinada ao Gabinete do Prefeito, limitando sua autonomia financeira e orçamentária.

O município de Guaiúba, apesar de localizado na região metropolitana de Fortaleza possui receitas com comportamento semelhante aos demais municípios que

integram este estudo, não apresentando qualquer incremento de receita pelo fato de ser vizinho à capital e maior centro comercial do Estado.

A Tabela 2 contém as principais receitas do município, destacando-se as tributárias, provenientes da arrecadação própria, o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que é uma transferência constitucional desvinculada, as transferências da união específicas para as áreas de saúde, assistência social e educação, o ICMS, que corresponde a uma parcela do município na arrecadação deste tributo estadual e pode ser aplicado em qualquer gasto público.

Tabela 2 - Composição da Receita de Guaiúba

| Receita | Realizada | Realizada / Total |
|---|---|---|
| Tributos Municipais | 1.010.515,48 | 4,3% |
| FPM | 9.598.161,68 | 40,9% |
| Transf. da União - Saúde | 1.967.119,87 | 8,4% |
| Transf. da União - Assistência Social | 319.467,81 | 1,4% |
| Transf. da União - Educação | 497.345,93 | 2,1% |
| Fundeb | 6.539.889,84 | 27,9% |
| ICMS | 1.857.726,36 | 7,9% |
| Outras | 1.666.425,51 | 7,1% |
| Total | 23.456.652,48 | 100,0% |

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (2008)

Verifica-se, através da tabela 2, que o município possui a 68,8% da receita total composta por apenas duas transferências, FPM e Fundeb, frente à arrecadação de tributos municipais que representa 4,3%, tornando a prefeitura dependente dos repasses federais para manter e ampliar sua capacidade de prestar serviços aos cidadãos.

5.1.3. Prefeitura Municipal de Icó

O município de Icó está situado na mesorregião Centro-Sul do Estado, possui uma população de 63.262 habitantes, afastado 379 quilômetros de Fortaleza.

A prefeitura é composta por 12 unidades orçamentárias, dentre estas, a Secretaria de Gestão, Planejamento e Controle, que assume as competências da controladoria no município.

A tabela 3 evidencia a composição da receita realizada em 2008. Apesar de

conter na estrutura administrativa uma secretaria destinada ao acompanhamento do processo de gestão, esta não está sendo efetiva em resultados, considerando a receita do município.

Com base na tabela 3 pode-se concluir que não possui uma política de arrecadação eficaz, posto que os tributos municipais representam 3,4% da receita total, enquanto o FPM importam 35,5% e o Fundeb 32,3% da arrecadação total. Logo a administração municipal é engessada em conseqüência desta limitação financeira.

Tabela 3 - Composição da Receita de Icó

| Receita | Realizada | Realizada / Total |
|---|---|---|
| Tributos Municipais | 1.858.198,98 | 3,4% |
| FPM | 19.196.323,34 | 35,5% |
| Transf. da União - Saúde | 7.693.539,22 | 14,2% |
| Transf. da União - Assistência Social | 1.216.841,63 | 2,2% |
| Transf. da União - Educação | 2.309.061,86 | 4,3% |
| Fundeb | 17.460.907,69 | 32,3% |
| ICMS | 2.506.014,31 | 4,6% |
| Outras | 1.861.658,95 | 3,4% |
| Total | 54.102.545,98 | 100,0% |

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (2008)

5.1.4. Prefeitura Municipal de Madalena

A cidade de Madalena está situada a 183 quilômetros de Fortaleza, a população do município é de 17.051 habitantes, e compõe a mesorregião Sertões Cearenses, segundo o IBGE.

A prefeitura é composta por 09 unidades orçamentárias, e não tem Controladoria com status de secretaria municipal, apesar de ter sido criada por decreto do prefeito e subordinada a este.

A existência de uma unidade de controle instituída por decreto não interfere diretamente, neste município, na composição das receitas públicas, sendo indício de ineficácia da atuação da unidade no controle e incremento de receitas municipais, conforme tabela 4.

Tabela 4 - Composição da Receita de Madalena

| Receita | Realizada | Realizada / Total |
|---|---|---|
| Tributos Municipais | 554.097,10 | 2,7% |
| FPM | 9.598.161,68 | 47,0% |
| Transf. da União - Saúde | 1.380.039,16 | 6,8% |
| Transf. da União - Assistência Social | 170.255,40 | 0,8% |
| Transf. da União - Educação | 503.399,93 | 2,5% |
| Fundeb | 2.530.279,69 | 12,4% |
| ICMS | 1.471.264,57 | 7,2% |
| Outras | 4.218.690,68 | 20,7% |
| Total | 20.426.188,21 | 100,0% |

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (2008)

Analisando a Tabela 4, observa-se, mais uma vez, que o FPM e o Fundeb configuram como as principais receitas do município, representando 47% e 12,4% do total, respectivamente. As duas somadas chegam a 59,4% da receita arrecadada em 2008. Ou seja, comportamento semelhante aos anteriores e total dependência de transferências governamentais. Pois a arrecadação de tributos municipais é de apenas 2,7% da receita total realizada.

5.1.5. Prefeitura Municipal de Senador Sá

O município de Senador Sá possui uma população de 6.274 habitantes, localizado na mesorregião Noroeste Cearense, distante 269 quilômetros da capital.

A prefeitura possui 08 unidades orçamentárias e este, entre as cidades entrevistadas, é o único que não tem de forma alguma a atividade de Controladoria no município.

Dentre os municípios pesquisados, este é o que possui estrutura mais precária, em conseqüência do perfil do município, considerando que não tem outra fonte de riqueza significativa na cidade, já que o comércio é pouco desenvolvido, setor de serviços quase inexistente, ausência de indústrias, observado diretamente pela baixíssima arrecadação de tributos municipais.

Fator agravado pela inexistência de uma Controladoria voltada para o desenvolvimento do governo municipal. Tornando a administração pública refém de repasses da União, principalmente. A receita realizada em 2008 está demonstrada na Tabela

5:

Tabela 5 - Composição da Receita de Senador Sá

| Receita | Realizada | Realizada / Total |
|---|---|---|
| Tributos Municipais | 206.391,60 | 2,4% |
| FPM | 4.153.775,73 | 48,3% |
| Transf. da União - Saúde | 394.519,75 | 4,6% |
| Transf. da União - Assistência Social | 26.320,00 | 0,3% |
| Transf. da União - Educação | 173.099,28 | 2,0% |
| Fundeb | 2.206.771,91 | 25,6% |
| ICMS | 1.274.686,39 | 14,8% |
| Outras | 170.808,76 | 2,0% |
| Total | 8.606.373,42 | 100,0% |

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (2008)

Constata-se, após analisar a tabela 5, que apenas o FPM representa quase 50% da receita total realizada no exercício. Ou seja, total dependência de transferências governamentais. Em contrapartida, a arrecadação de tributos municipais é a menor entre os municípios pesquisados, representando apenas 2,4% da receita total, quase inexistente.

5.1.6. Perfil Consolidado

As receitas realizadas dos municípios pesquisados foram consolidadas em tributos municipais, FPM, transferências da União destinadas especificamente para Saúde, Assistência Social e Educação, Fundeb, ICMS e outras receitas. Utilizou-se essa configuração para demonstrar que os municípios possuem arrecadação de tributos municipais insignificantes, frente à representatividade dos repasses da União.

Analisando os municípios entrevistados de forma consolidada, observam-se semelhanças na composição das receitas destas cidades, mesmo sendo de mesorregiões diferentes, com populações variando de 6.274 a 63.262 habitantes, tornando nítida a dependência financeira que têm através de transferências governamentais.

A arrecadação de tributos municipais é quase inexistente frente ao total da receita do município, que em sua grande maioria é composta por recursos vinculados, ou seja, com destinação específica, como o Fundeb. Logo, as ações dos governos locais são restringidas pela limitação financeira, em conseqüência da ineficiência da administração tributária municipal somada à pouca capacidade contributiva dessas cidades, que possuem

pouco desenvolvimento econômico, facilmente observado pela pouca presença de indústrias, comércio e serviços diversos.

A Tabela 6 demonstra a composição de tributos municipais e o FPM, com análise percentual sobre a receita total arrecadada pelas prefeituras, com apresentação de média para as duas receitas avaliadas, considerando todos os municípios pesquisados.

Conforme verificado na tabela 6, independentemente da população ou localização geográfica, a composição das receitas municipais é semelhante. O FPM, que é a receita mais significativa dos municípios entrevistados, varia entre 33% e 48,3%, fato que ocorre em todo o país, praticamente, onde pouco mais de 500 municípios possuem mais de 100.000 habitantes e em sua maioria dependem desta transferência constitucional para manterem suas atividades. A média, entre os municípios pesquisados, de tributos municipais e FPM é de 4,2% e 40,9%, respectivamente, evidenciando a pouca variação entre as cidades com perfis diversificados.

Tabela 6 - Análise sobre Receita Realizada

| | Receita Realizada | | | |
|---|---|---|---|---|
| | Tributos Municipais | | FPM | |
| Município | em Reais | % s/Total | em Reais | % s/Total |
| Beberibe | 4.036.131,40 | 8,3% | 15.996.936,17 | 33,0% |
| Guaiúba | 1.010.515,48 | 4,3% | 9.598.161,68 | 40,9% |
| Icó | 1.858.198,98 | 3,4% | 19.196.323,34 | 35,5% |
| Madalena | 554.097,10 | 2,7% | 9.598.161,68 | 47,0% |
| Senador Sá | 206.391,60 | 2,4% | 4.153.775,73 | 48,3% |
| Média | 1.533.066,91 | 4,2% | 11.708.671,72 | 40,9% |

Fonte: Adaptado de TCM/CE (2008)

Para demonstrar a dependência do FPM pelos municípios fica comprovada com a edição da Medida Provisória nº. 462 de 14 de maio de 2009, que visa prestar apoio financeiro pela União aos entes federados que recebem recursos do Fundo de Participação dos Municípios, no exercício de 2009, com objetivo de superar dificuldades financeiras emergenciais, ou seja, é o reconhecido pelo Governo Federal que uma queda no FPM compromete o funcionamento do Poder Executivo Municipal em todo o país.

### 5.2. Análise das Entrevistas

O instrumento de coleta utilizado na pesquisa foi a entrevista estruturada (Apêndice A), composta por dez questões, aplicadas aos contadores responsáveis e gestores dos municípios entrevistados. As entrevistas foram conduzidas seguindo as recomendações contidas na seção 4.

Os respondentes foram escolhidos considerando o nível de conhecimento na área e a abrangência de atuação nas prefeituras entrevistadas, visando obter melhor nível de respostas, condizentes com o perfil e necessidades dos municípios.

A entrevista foi aplicada visando atingir os objetivos. As questões 1, 2, 3 e 6 visam atender ao objetivo de identificar a existência de Controladorias ou Unidades de Controle Interno (CI) nos Municípios. Já as perguntas 4, 5, 7 e 8 destinam-se a verificar as metodologias de controle existentes. Por fim, os quesitos 8, 9 e 10 buscam demonstrar possíveis deficiências nas metodologias de controle utilizadas, posto que apresentam atividades de controle e funções da Controladoria essenciais ao seu funcionamento. E, na questão 10, buscou-se saber a opinião dos respondentes quanto a importância dos atributos sugeridos para a Controladoria. A seguir serão analisadas as questões aplicadas aos entrevistados.

### 5.2.1. A forma de criação da Controladoria ou Unidade de Controle Interno

Este quesito fora inserido no instrumento de coleta para atingir ao objetivo de identificar a existência de Controladorias nos Municípios. Logo, foram sugeridas cinco respostas, conforme evidenciado na tabela 7:

Tabela 7 - Forma de Criação da Controladoria ou Unidade de CI

| Resposta | Quantidade |
|---|---|
| Lei | 3 |
| Decreto do Prefeito | 1 |
| Portaria do Prefeito | 0 |
| Portaria de Secretário | 0 |
| Ainda não existe Controladoria criada | 1 |
| Total | 5 |

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Observa-se que em quatro dos municípios participantes já existe, de alguma forma, a atividade de Controladoria ou Controle Interno instituído e em apenas um não há

esta atividade. Fato motivado pela necessidade de controle mais eficiente e pelas constantes fiscalizações dos órgãos auxiliares de controle externo e do Ministério Público, que perenemente estão observando e apontando irregularidades existentes nas administrações municipais.

5.2.2. A subordinação hierárquica da Controladoria ou Unidade de Controle Interno

Esta questão foi apontada para verificar o grau de independência da atuação das controladorias municipais. Evidenciado pela tabela 8.

Constatou-se, em análise a este quesito, que a atuação da Controladoria ou Unidade de Controle Interno está diretamente subordinada ao Prefeito, gestor maior do município, em três das cidades entrevistadas, trazendo mais independência aos trabalhos desta unidade, posto que não sofre interferência de nenhuma Secretaria auditada por esta unidade. Situação que ocorre em apenas um caso, demonstrando pouca maturidade e independência da Controladoria.

Tabela 8 - Subordinação da Controladoria ou Unidade de CI

| Resposta | Quantidade |
|---|---|
| Prefeito | 3 |
| Secretaria Municipal | 1 |
| Departamento ou Divisão | 0 |
| Outro: (a especificar) | 0 |
| Inexistente | 1 |
| Total | 5 |

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

5.2.3. A composição da Controladoria ou Unidade de Controle Interno

Elaborou-se esta questão para se conhecer o nível de qualificação dos profissionais que atuam nas Controladorias instituídas nos municípios entrevistados.

Em todos os casos existentes, a controladoria é composta por pessoal de nível superior, fato positivo das administrações municipais. Porém, nessas equipes estão sendo considerado o pessoal que presta assessoria aos municípios, logo, nas prefeituras não existem servidores qualificados para exercer tais funções em sua plenitude.

Verifica-se que em um município existe apenas profissional de nível

superior e em três há profissionais de nível superior e equipe de apoio. A tabela 9 evidencia a composição das Controladorias ou Unidades de Controle Interno.

Tabela 9 - Composição da Controladoria ou Unidade de CI

| Resposta | Quantidade |
|---|---|
| Possui apenas profissionais de nível superior | 1 |
| Possui profissionais de nível superior e equipe de apoio | 3 |
| Possui apenas profissionais de nível médio | 0 |
| Outro: (a especificar) | 0 |
| Inexistente | 1 |
| Total | 5 |

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Ressalta-se que no município que não possui Controladoria nem Unidade de Controle Interno também não possui nenhuma assessoria especializada para suprir a carência de profissionais qualificados da prefeitura. O reflexo disso são uma política de arrecadação de tributos ineficiente e possíveis desperdícios causados pela falta de controle na gestão municipal.

5.2.4. A participação da Controladoria na elaboração dos instrumentos de planejamento

Dentro do processo de gestão, a primeira fase é o planejamento, essencial ao funcionamento de qualquer administração. Logo, deve ser condizente com a realidade, elaborado de acordo com os objetivos institucionais do governo e em consonância com os executores. Então, é vital a coordenação da Controladoria na elaboração dos instrumentos de planejamento da administração municipal.

As principais ferramentas são o plano plurianual (PPA), lei de diretrizes orçamentárias (LDO), lei orçamentária anual (LOA), plano municipal de assistência social, de saúde, de educação, etc.

Nesta questão, perguntou-se em quais instrumentos de planejamento a Controladoria participa. Na tabela 10 são apresentados os dados coletados.

Tabela 10 - Instrumentos elaborados sob a coordenação da Controladoria

| Resposta | Quantidade |
|---|---|
| PPA | 2 |
| LDO | 1 |
| LOA | 2 |
| Outros Planos Municipais | 2 |
| Nenhum | 2 |

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Observou-se que nenhum instrumento teve pontuação maior que dois, ou seja, no máximo dois municípios têm a participação efetiva da Controladoria na elaboração de cada instrumento de planejamento, conforme respostas fornecidas pelos respondentes, entretanto, verificou-se, através de análise documental, que a elaboração dos instrumentos de planejamento fica a cargo de assessorias contratadas pelo município.

Ressalta-se que em dois municípios não existe qualquer participação da Controladoria na elaboração dos instrumentos de planejamento. Notou-se, também, que em apenas uma prefeitura a LDO é elaborada com a participação desta unidade.

Por fim, constata-se a pouca atuação das Controladorias na fase de planejamento, sendo uma deficiência a ser corrigida, posto que não se tem como fazer controle e avaliação se não tem como base de comparação um planejamento efetivo das ações.

5.2.5. A participação da Controladoria no processo de execução da despesa

É função perene da Controladoria a realização do controle concomitante da execução da despesa, quanto a sua legalidade e composição, certificando-se que os processos estão de acordo com a legislação, licitações e contratos firmados, direcionando a ação dos gestores. Com base nisso, elaborou-se a questão 6 do roteiro de entrevista, visando verificar a deficiência na atuação das controladorias existentes nos municípios, conforme Tabela 11.

Tabela 11 - A Controladoria participa do processo de execução da despesa

| Resposta | Quantidade |
|---|---|
| Sim | 3 |
| Não | 2 |
| Total | 5 |

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Constatou-se que em dois municípios a Controladoria não participa de forma alguma do processo de execução da despesa. Ou seja, em apenas três prefeituras essa fase do processo de gestão, o controle concomitante, é realizada pela Controladoria ou Unidade de Controle, demonstrando a ineficiência dessas unidades.

5.2.6. Existência de assessorias em controladoria nos municípios

Para suprir deficiências nos municípios, são contratadas assessorias especializadas para atender às necessidades das administrações. A tabela 12 evidencia a existência de assessorias nos municípios entrevistados.

Tabela 12- Sobre municípios com assessoria em Controladoria

| Resposta | Quantidade |
|---|---|
| Sim | 2 |
| Não | 3 |
| Total | 5 |

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Em apenas dois municípios existe assessoria em controladoria. Logo, observa-se que pouco esforço está sendo desprendido para corrigir necessidades imediatas de controle nessas prefeituras, considerando que existe deficiência de pessoal qualificado nos municípios para realizar o controle efetivo como se propõe. Logo, faz-se necessária a contratação para a correção das distorções identificadas e posterior implantação da Controladoria enquanto órgão da administração municipal, conforme modelo proposto.

5.2.7. Os tipos de auditorias realizadas

Auditoria é uma função essencial de qualquer órgão de controle, neste estudo foram elencados alguns tipos de auditoria realizadas nos municípios entrevistados. A tabela 13 demonstra o resultado.

Tabela 13 - Tipos de Auditorias realizadas

| Resposta | Quantidade |
|---|---|
| De Regularidade/Conformidade | 4 |
| De Natureza Operacional / Desempenho/ De Programa | 2 |
| Especial: (a especificar) | 0 |
| Nenhuma | 1 |

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Constatou-se que em quatro municípios entrevistados são realizadas auditorias de regularidade/conformidade, ou seja, exames destinados a verificação da legalidade dos atos praticados pela administração. Em duas prefeituras são utilizadas auditorias de natureza operacional/ desempenho/ de programa, que são auditorias destinadas à medição de qualidade de processos e serviços prestados. E, em apenas um município não é realizada auditoria de forma alguma. Ressalta-se que as auditorias mencionadas são realizadas por empresas contratadas especificamente para este fim, não sendo realizada pelo pessoal do município.

5.2.8. Áreas auditadas pela Controladoria ou Unidade de Controle Interno

Nessa questão foram elencadas todas as áreas reguladas pela Instrução Normativa TCM nº. 01/97. A tabela 14 evidencia os resultados obtidos.

Tabela 14 - Áreas auditadas pela Controladoria ou Unidade de CI

| Resposta | Quantidade |
|---|---|
| Pessoal | 3 |
| Frotas de Veículos e Máquinas | 5 |
| Almoxarifado | 5 |
| Patrimônio | 5 |
| Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições | 5 |
| Licitações, Contratos, Acordos, Ajustes e Convênios | 3 |
| Obras e Reformas Públicas | 1 |
| Suprimentos de Fundos | 1 |
| Execução Financeira e Orçamentária | 2 |
| Execução de Programas | 1 |

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Observou-se que em todos os municípios entrevistados são áreas comumente acompanhadas pela Controladoria o controle de frotas de veículos e máquinas, almoxarifados, patrimônio e doações. Essa preocupação se dá em virtude das constantes

fiscalizações ordinárias realizadas pelo TCM, que visitará todos os municípios do Estado até o final do exercício e tem como principais focos esses controles.

### 5.2.9. Atribuições da Controladoria ou Unidade de Controle Interno

A questão 9 foi elaborada visando identificar quais dos atributos elencados as Controladorias Municipais possuem. A Tabela 15 demonstra os resultados alcançados. Ressalta-se que este quesito contempla diversas funções essenciais ao perfeito funcionamento da Controladoria.

Tabela 15 - Atribuições da Controladoria ou Unidade de CI

| Resposta | Quantidade |
|---|---|
| Normatização e Orientação | 4 |
| Processamento de Controles Internos | 3 |
| Auditorias | 3 |
| Realização de diagnósticos organizacionais | 1 |
| Orientação para Reestruturação Administrativa | 2 |
| Ouvidoria | 2 |
| Corregedoria | 0 |
| Sugestões de medidas de racionalização de gasto | 3 |
| Fornecimento de informações gerenciais | 3 |
| Outra: (a especificar) | 0 |
| Nenhuma | 1 |

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Constatou-se que a atividade de normatização e orientação é a que mais é realizada nos municípios, presente em quatro entrevistados, seguida de processamento de controles internos, auditorias, sugestões de medidas de racionalização de gasto e fornecimento de informações gerenciais, existente em três das cidades entrevistadas.

Verifica-se a preocupação dos governos municipais quanto à organização da gestão, observado através da existência das atividades aludidas. Entretanto, não se pode medir a eficiência dessas atividades nos municípios, pois o estudo limitou-se a verificar a ocorrência ou não do fenômeno. Entretanto, existem fortes indícios de ineficiência e ineficácia na execução dessas atividades, posto que algumas irregularidades e ilegalidades continuam sendo apontadas em fiscalizações realizadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM).

5.2.10. A importância dos atributos da Controladoria

A última questão da entrevista destinava-se à valoração dos atributos elencados para a controladoria, na visão dos respondentes. Fora atribuído valores de 1 a 5 para cada atributo.

A tabela 16 evidencia os resultados apresentados. A quantidade máxima para cada pontuação é 5, número de municípios respondentes. Logo, cada município atribuiu uma pontuação, de 1 a 5, para cada atributo.

Tabela 16 - Pontuação obtida por cada atribuição

| | Pontuação | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **Resposta** | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| Normatização e Orientação | 0 | 1 | 0 | 0 | 4 |
| Processamento de Controles Internos | 0 | 0 | 0 | 2 | 3 |
| Auditorias | 0 | 0 | 1 | 2 | 2 |
| Realização de diagnósticos organizacionais | 2 | 0 | 0 | 2 | 1 |
| Orientação para Reestruturação Administrativa | 1 | 0 | 2 | 2 | 0 |
| Ouvidoria | 3 | 2 | 0 | 0 | 0 |
| Corregedoria | 4 | 1 | 0 | 0 | 0 |
| Sugestões de medidas de racionalização de gasto | 0 | 1 | 2 | 1 | 1 |
| Fornecimento de informações gerenciais | 0 | 0 | 0 | 4 | 1 |
| Outra: (a especificar) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Fonte: Pesquisa Direta (2009)

Constatou-se que nenhum atributo foi considerado muito importante (pontuação 5) na visão de todos os respondentes, porém Normatização e Orientação foi considerado muito importante por quatro dos cinco entrevistados, já o atributo que recebeu maior quantidade de pontuação 1 foi a Corregedoria, com quatro municípios.

Os atributos que mais receberam pontuações altas (4 e 5), foram normatização e orientação, processamento de controles internos, auditorias e fornecimento de informações gerenciais, ou seja, são atributos de uma Controladoria que são mais necessários para os respondentes, justificado pela ausência de profissionais qualificados nos diversos setores, carentes de orientação, assim como as constantes fiscalizações do TCM nas áreas alcançadas pelo controle interno são considerados importantes, seguidos da necessidade de informações confiáveis para a tomada de decisão, disponibilizadas pelas auditorias e através de relatórios gerenciais de fácil entendimento para o leigo em

contabilidade, que tem dificuldade de interpretar os demonstrativos contábeis.

As funções com maior diversidade de respostas foram sugestões de medidas de racionalização de gastos, por ser uma função pouco difundida nos municípios e realização de diagnósticos organizacionais e orientação para reestruturação administrativa, pelas peculiaridades de cada administração, consideração a mudança de governo e a necessidade de identificação de restrições e adequação das administrações ao novo cenário e perfil dos governantes.

Fazendo uma análise consolidada, atingiram-se os objetivos da pesquisa. Contudo, não se podem generalizar os resultados apresentados, considerando o tamanho da amostra. Entretanto, foi satisfatória, posto que se verificaram dificuldades semelhantes em municípios de diferentes portes e regiões do Estado. Com base na pesquisa realizada e no referencial teórico estudado fundamentou-se o modelo de controladoria para municípios proposto na seção 6.

## 6. PROPOSTA DE CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO

Esta seção apresenta a proposta de Controladoria para municípios do estado do Ceará. A referida será composto por campo de atuação, missão, objetivos, funções, competências, organograma, fluxograma, vantagens e limitações.

Identificou-se a necessidade perene de implementação de instrumentos de otimização da utilização do gasto público, que se materializam na instituição da unidade organizacional de Controladoria.

Dentre as principais deficiências encontradas, após pesquisa junto aos órgãos fiscalizadores, nos municípios cearenses estão: a desqualificação de servidores; insegurança na tomada de decisão; instrumentos de planejamento não condizem com a realidade local; ocorrência falhas, erros, fraudes e desvios; desperdícios pela má utilização dos recursos públicos; e a conseqüente gestão ineficiente e ineficaz.

Os principais fatores restritivos à implementação de novas políticas de gestão estão a falta de estrutura física adequada, falta de mão-de-obra qualificada no município e a insuficiência de recursos financeiros para arcar com as despesas de implantação e manutenção, constatados através de análise documental e estrutural durante as visitas realizadas no momento da realização das entrevistas. Porém, no médio prazo o investimento empregado na instituição da Controladoria retornará através a redução de despesas, conquistada por meio da racionalização do gasto, no incremento de arrecadação e na maior qualidade na utilização dos recursos públicos.

Observa-se que todos os itens que compõem a proposta foram elaborados de acordo com a doutrina existente no referencial teórico, subsidiado pela pesquisa realizada nos municípios cearenses.

Ressalta-se que esta proposta de é Controladoria e não de Unidade de Controle Interno, considerando a abrangência maior, posto que o controle interno é apenas uma área de atuação da Controladoria, conforme evidencia-se a seguir.

### 6.1. Campo de Ação e Hierarquia

Campo de ação é a área de alcance da atuação da unidade organizacional da

Controladoria. Como o objeto de estudo da Controladoria é a organização como um todo, incluindo seus processos de gestão, esta tem como campo de ação, no que tange a administração pública, toda a administração direta e indireta.

Considerando que a Controladoria tem competência para atuar em toda a administração, participando do processo de gestão, compreendendo o planejamento, execução, controle, fiscalização e avaliação, esta deve ter subordinação exclusiva ao gestor maior, posto que todos os demais órgãos são passíveis de atuação da Controladoria, logo não devem influenciar nos trabalhos da unidade fiscalizadora, sob a argumentação de interferência nos apontamentos e conclusões inerentes às fiscalizações e auditorias realizadas.

Frente ao exposto, a unidade organizacional da Controladoria deve ter *status* de secretaria, com subordinação direta ao prefeito. Ressalta-se que a Controladoria Geral do Município (CGM) não assume posição de assessoramento, simplesmente, pois participa ativamente do processo de gestão da prefeitura.

A seguir serão apresentadas as funções e atividades de cada coordenação que compõe a Conger, detalhando suas competências dentro do processo, sejam de assessoramento, coordenação, execução, fiscalização, etc.

**6.2. Missão, Objetivos e Funções**

Como dito no referencial teórico, a missão é a função maior, a razão de ser de uma entidade, que será atribuída à unidade organizacional Controladoria. A definição de missão de controladoria na visão deste autor é: Contribuir para a otimização da utilização dos recursos públicos visando maximização do resultado econômico e a satisfação da sociedade.

Quanto aos objetivos institucionais da proposta de Controladoria, que configuram como os meios para a realização da missão institucional, devem ser:

- institucionalizar normas e procedimentos;
- orientar e coordenar a elaboração dos instrumentos de planejamento;
- garantir o processamento adequado dos controles internos e atender

às normas vigentes;

- monitorar as ações e os efeitos destas no processo de tomada de decisão;
- mapear, acompanhar e avaliar indicadores de desempenho;
- implementar medidas de racionalização de gasto e incremento de receitas e contribuir para o aperfeiçoamento contínuo dos processos;
- integrar a administração pública com seus *stackeholders*, seja usuário de serviços, órgãos fiscalizadores ou agentes públicos;
- cooperar para a realização de uma gestão eficiente e eficaz.

Podem-se considerar funções e atividades básicas deste modelo de Controladoria, conforme Quadro 4:

| Função | Atividades |
|---|---|
| Função Normatizadora | Elaborar e institucionalizar normas e procedimentos. |
| Função Gerencial-Estratégica | Coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos, orçamentos e previsões; criar condições para o acompanhamento dos controles; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho; realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica, proceder a avaliação econômica e implementação de medidas de racionalização de gasto. |
| Função de Controle Interno | Estabelecer e monitorar o sistema de controle interno, conforme legislação vigente. |
| Função de Gestão da Informação | Conceber modelos de informações e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas. |
| Função de Auditoria Interna | Revisar, examinar, testar, avaliar e monitorar a estrutura do sistema de controles internos, a fim de verificar seu grau de adequação, eficiência e eficácia; verificar se os procedimentos, rotinas e políticas internas estão sendo efetivamente seguidos; conferir se os processos organizacionais estão sendo executados corretamente; averiguar se as transações realizadas estão refletidas corretamente nos registros contábeis; constatar a acurácia dos relatórios contábeis, econômicos e financeiros para constatar se refletem a realidade da entidade. |
| Função de Ouvidoria | Receber denúncias, realizar triagens e identificação de responsabilidades, arquivar ou encaminhar para auditoria e instruir a instauração de sindicâncias. |

Quadro 4 – Funções e atividades do Modelo de Controladoria

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006)

Ressalta-se as funções e atividades constantes no Quadro 4, pois são essenciais para que se atinjam os objetivos institucionais, baseado no atendimento à legislação, controle de resultados e utilizando técnicas de governança coorporativa e *accountability*. Salientando-se que essas funções serão realizadas pelas coordenações que compõem a proposta, respeitando-se o princípio da segregação de função.

## 6.3. Organograma e Competências

Nesta subseção é apresentado o organograma e competências de cada coordenação que compõe a proposto.

### 6.3.1. Organograma

A estrutura da proposta de Controladoria visa condensar todas as funções e atividades apresentadas anteriormente para se atingir a missão e os objetivos propostos, conforme exposto a seguir:

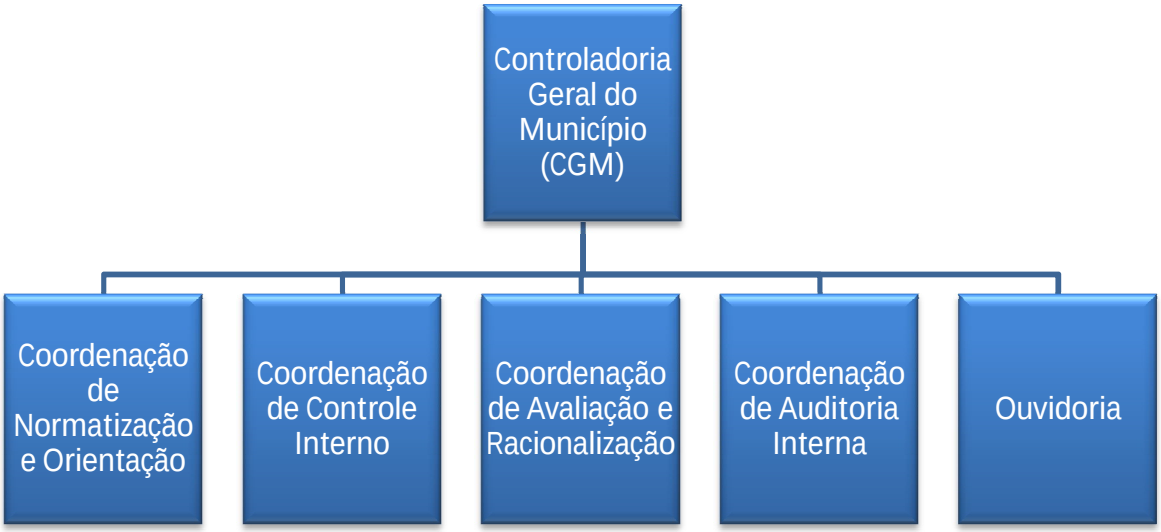


Figura 1 – Organograma da Controladoria Geral do Município
Fonte: Elaborado pelo Autor (2009)

6.3.2. Competências

As competências correspondem às responsabilidades inerentes a cada coordenação que compõe o organograma proposto.

Ressalte-se a influência da governança coorporativa e do *accountability* nas atribuições de cada coordenação, considerando os princípios da governança, transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade coorporativa. Logo, as competências aqui definidas buscam fundamentar-se nos princípios citados.

6.3.2.1. Controlador Geral do Município

O Controlador Geral é o agente político responsável pela gerência da Conger, compete a este:

- Nomear os coordenadores integrantes da Conger;
- Ordenar as despesas inerentes ao órgão;
- Verificar a composição de todos os atos praticados pela a Administração Municipal, respeitando o princípio da legalidade;

- Supervisionar as ações das coordenações que compõem a Conger.

6.3.2.2. Coordenação de Normatização e Orientação

São atribuições inerentes a esta coordenação:

- Elaborar instrumentos legais regulamentadores de procedimentos e rotinas;
- Realizar treinamentos e capacitações junto aos agentes públicos;
- Prestar consultoria aos demais órgãos quanto aos dispositivos legais de outras esferas de governo, referente ao controle e fluxo de despesa;

6.3.2.3. Coordenação de Controle Interno

- Acompanhar a execução dos controles internos gerados nos Setores, conforme Instruções Normativas do TCM;
- Fazer a consolidação e o gerenciamento dos dados processados nos setores do Sistema de Controle Interno;
- Realizar conciliações entre os diversos sistemas de controle com a Contabilidade Geral do município;
- Acompanhar saldos de contratos, licitações, convênios, acordos e ajustes;
- Analisar a prestação de contas de convênios concedidas pelo Município;
- Avaliar as prestações de contas de suprimentos de fundos;
- Acompanhar as fiscalizações dos órgãos de Controle Externo;
- Verificar os limites estabelecidos pela LRF;
- Manter o arquivo de legislação municipal, contratos, licitações, convênios concedidos e relatórios obrigatórios para consulta e deixar a disposição do Controle Externo.

Salienta-se a possibilidade de centralização do processamento dos controles internos gerados pelos almoxarifados, controle de veículos e máquinas, patrimônio e benefícios eventuais.

Indica-se a centralização para os municípios que possuam dificuldade de manter o controle informatizado no setor em virtude da ausência de mão-de-obra qualificada para executar o processamento no setor. Pois, se o for centralizado diminui a necessidade de pessoal e cria mais um ponto de crítica no processo, posto que o digitador

não faz parte do setor que gerou o controle, logo, este assumirá a postura da Central de Processamento e não do setor que gerou o documento, facilitando a identificação de possíveis falhas.

Outra vantagem é a facilidade de consolidação das informações, posto que estando numa central de processamento, esta poderia ser integrada com a Contabilidade Geral do município, considerando a dificuldade de integração de setores que não estão no mesmo ambiente, pela falta de rede de informática e/ou sistemas integrados via internet.

Entretanto, o controle continuaria sendo gerado pelo setor competente, porém o processamento eletrônico seria feito na Central de Processamento, mas a responsabilidade pela geração dos dados continua sendo do setor (almoxarifado, controle de patrimônio, de veículos e máquinas, etc.). Os documentos, depois de processados, seriam arquivados no setor de origem, sob a guarda do responsável nomeado através de portaria. Isso ocorre comumente com a contabilidade e a Comissão de Licitação dos municípios, que é centralizada em um único setor, apesar das despesas serem geradas pelas Secretarias Municipais, Autarquias, Fundações, etc.

6.3.2.4. Coordenação de Avaliação e Racionalização

Esta coordenação é de suma importância para a consecução dos objetivos institucionais da Controladoria, voltada para o controle de resultados, pautada na geração de informação de fácil entendimento (*accountability*) e a ampla divulgação a todos os interessados na obtenção da informação (transparência).

A seguir apresentam-se as competências inerentes a esta coordenação:

- Mapear os indicadores municipais, em linguagem de fácil entendimento para o cidadão;
- Acompanhar a evolução dos indicadores municipais;
- Elaborar relatórios gerenciais, em linguagem de fácil assimilação;
- Realizar audiências públicas para divulgação dos indicadores;
- Preparar informativos periódicos para expor as informações municipais;
- Implementar metodologias de racionalização de gasto.

6.3.2.5. Coordenação de Auditoria Interna

Esta coordenação é responsável pela realização de exames junto aos diversos órgãos e entidades do município, visando verificar se as ações estão de acordo com os planos, normas estabelecidas e legislação vigente. Através das competências a seguir:

- Elaborar o planejamento das ações de auditoria do município;
- Realizar auditorias de conformidade/regularidade;
- Executar auditorias de natureza operacional;
- Apurar denúncias formalizadas.

6.3.2.6. Ouvidoria

A Ouvidoria é uma unidade responsável pela integração e otimização do serviço público municipal, conforme competências abaixo:

- Apurar denúncias formalizadas;
- Verificar o desempenho dos serviços prestados através de pesquisas e diligências;
- Garantir o direito a informação e a participação dos usuários, internos e externos do serviço público.

Estas são as competências essenciais a um modelo de Controladoria voltada para o controle de resultados, pautado nos princípios de governança coorporativa, visando a otimização da utilização dos recursos públicos.

## 6.4. Fluxograma

Nesta subseção será exposto o funcionamento de cada coordenação que compõe a proposta, através de fluxogramas, conforme se segue.

6.4.1. Coordenação de Orientação e Normatização

A principal função desta coordenação é a institucionalização de procedimentos e rotinas referentes às áreas que compõem o campo de atuação da Controladoria Geral do Município, visando subsidiar os agentes públicos na execução de suas atividades.

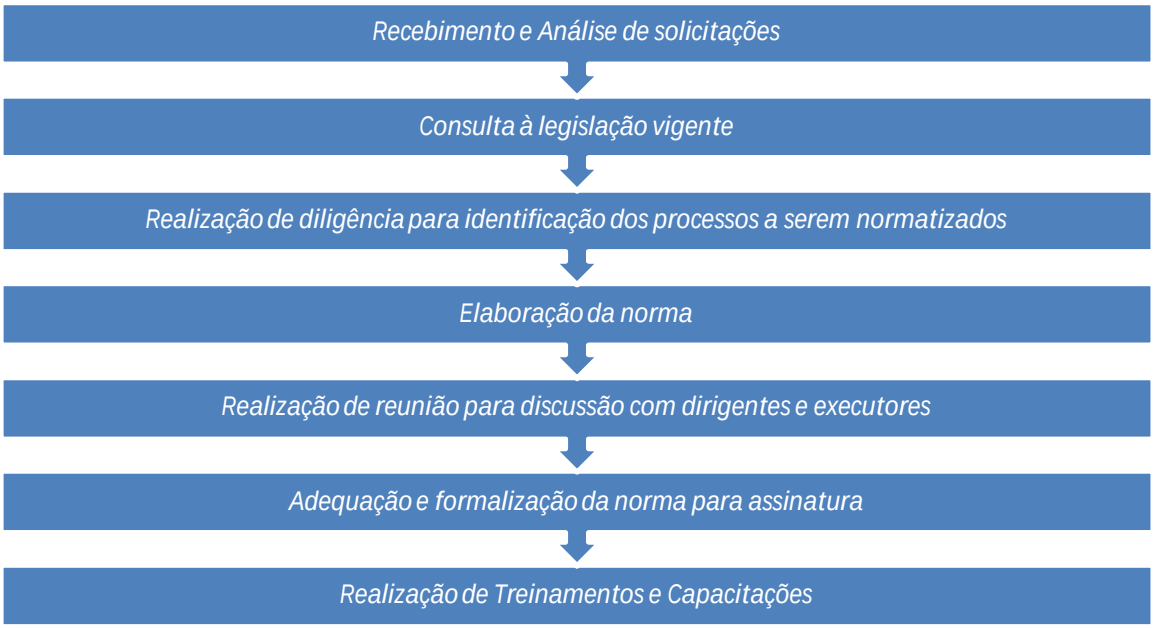


Figura 2 – Fluxograma da Coordenação de Orientação e Normatização
Fonte: Elaborado pelo Autor (2009)

Essa Coordenação exerce a função mais valorizada pelos respondentes na pesquisa, realizando atividades de orientação e normatização com a intenção de institucionalizar e difundir conhecimentos através de normas que atendam à necessidade da administração.

A Figura 2 contém o fluxo de atividades a ser executado por esta coordenação que começa com a identificação da demanda, através do recebimento e análise de solicitações até a realização de treinamentos e capacitações para disseminação da norma aos agentes públicos.

6.4.2. Coordenação de Controle Interno

Nesta subseção são apresentados os fluxogramas das atividades de acompanhamento de controle interno, compreendendo o controle de almoxarifado, doações, patrimônio e veículos e máquinas, conforme Figura 3.

Em seguida, tem-se o fluxograma da atividade de controle de licitações, contratos e convênios, de acordo com Figura 4. E, por fim, o fluxograma da atividade de análise de prestação de contas de convênios e suprimentos de fundos, constante na Figura 5. Essas são as principais áreas de atuação da Coordenação de Controle Interno, buscando manter o perfeito funcionamento dos serviços públicos, realizando o controle concomitante

e dando o suporte necessário para que os processos sejam executados com a exatidão recomendada.

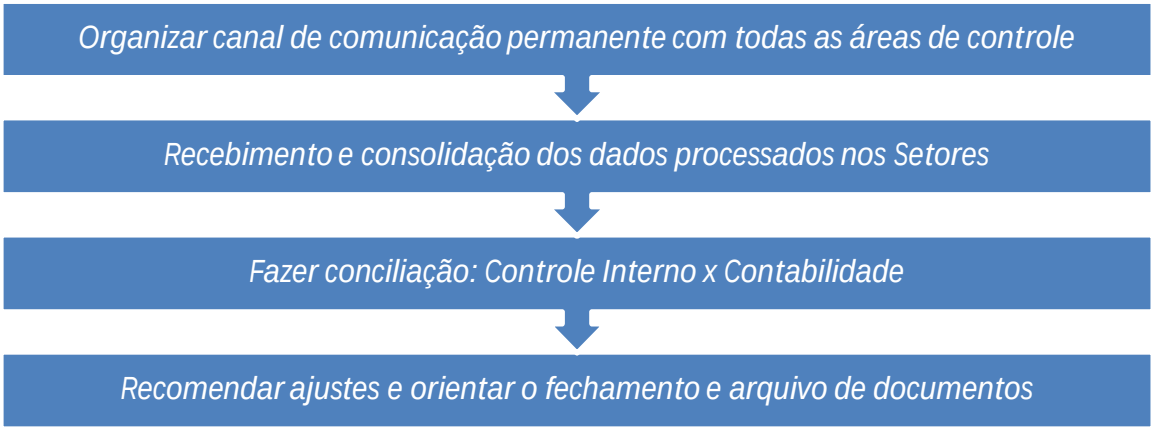


Figura 3 – Fluxograma da Atividade de Acompanhamento de Controle Interno
Fonte: Elaborado pelo Autor (2009)

As atividades a serem executados referente ao acompanhamento do controle de almoxarifado, patrimônio, veículos e máquinas e doações vai variar de acordo com a formatação do local do processamento informatizado do controle, caso o lançamento em sistema possa ser realizado no próprio setor a Coordenação receberá apenas os backups para conferência e conciliação com a contabilidade, e verificar se está de acordo com a legislação vigente. Porém, se o processamento eletrônico dos dados não puder ser feito no setor que gerou o controle, este deverá ser executado nesta coordenação, que receberá o documento para proceder ao lançamento em sistema informatizado. Logo, em todos os casos a coordenação deve manter uma comunicação satisfatória com os setores para facilitar o recebimento dos dados a serem processados ou analisados.

Na Figura 4 é apresentado o fluxograma inerente à atividade de controle de licitações, contratos e convênios. Analisando-a observa-se que a Controladoria, através da Coordenação de Controle Interno deve acompanhar a execução de todos os contratos, licitações e convênios, visando garantir que seja cumprido o que foi proposto, de acordo com a legislação, sem prejudicar a continuidade das ações e serviços públicos de competência da administração municipal.

Logo, devem-se monitorar os saldos de contratos e os saldos de estoques para não se cometer excessos ou faltas, respeitando os princípios da eficiência, eficácia e economicidade. Bem como verificar a perfeita aplicação dos recursos públicos destinados a

convênios com outras entidades, verificando vigência e saldos restantes.

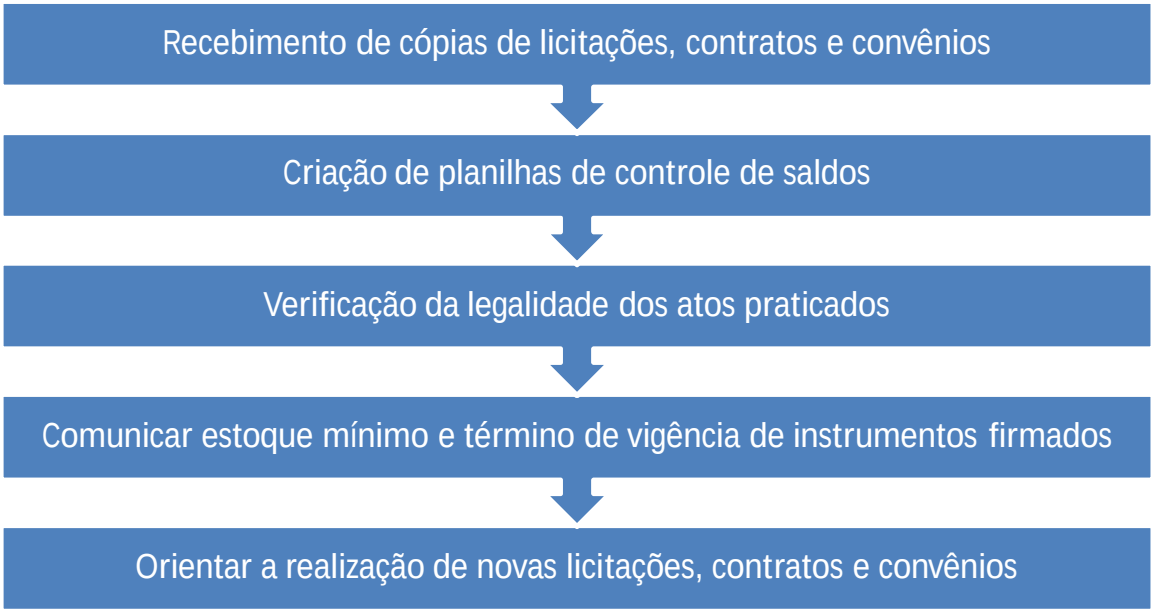


Figura 4 – Fluxograma do Controle de Licitações, Contratos e Convênios
Fonte: Elaborado pelo Autor (2009)

Já na Figura 5 é exposto o fluxograma da atividade de análise de prestação de contas de convênios e suprimentos de fundos.

A atividade de análise de prestações de contas a ser realizada pela Coordenação de Controle Interno é essencial para que sejam respeitados os planos de trabalhos dos convênios firmados, bem como dos suprimentos concedidos, conforme a legislação específica. Logo, todos os convênios, subvenções, acordos e ajustes firmados e os suprimentos de fundos liberados deverão ter suas prestações de contas avaliadas pela Controladoria, para que seja recomendada a aprovação e liberação de novas parcelas ou as sanções adequadas para cada caso.

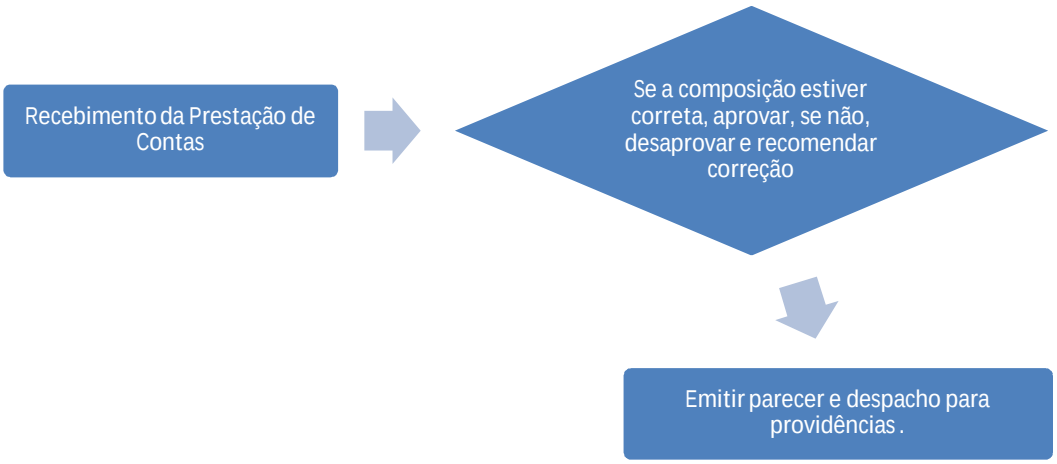


Figura 5 – Fluxograma de Análise de Prestação de Contas
Fonte: Elaborado pelo Autor (2009)

Essa é uma atividade com fluxo bem simples, porém essencial para o cumprimento do princípio da legalidade, garantindo que os recursos públicos sejam disponibilizados para agentes executores que sigam as recomendações.

6.4.3. Coordenação de Avaliação e Racionalização

Esta coordenação exerce atividades de suma importância para a efetiva otimização dos recursos públicos, através da medição de desempenho e implementação de metodologias de racionalização de gastos, evidenciados através das Figuras 6 e 7, respectivamente.

Através das ações e resultados obtidos por esta coordenação é que a administração facilmente retornaria o capital investido na implementação deste modelo, considerando que nesta seriam realizadas atividades que impactariam diretamente na melhoria dos serviços e conseqüente satisfação dos usuários, bem como a implementação de metodologias de racionalização de gasto, sem comprometer o funcionamento dos serviços.

Essencial para o controle de resultado é a realização dessa atividade contida na Figura 6, pois serão identificados e monitorados todos os indicadores úteis para a tomada de decisão e que atendam às necessidades informacionais dos diversos *stackerholders*.

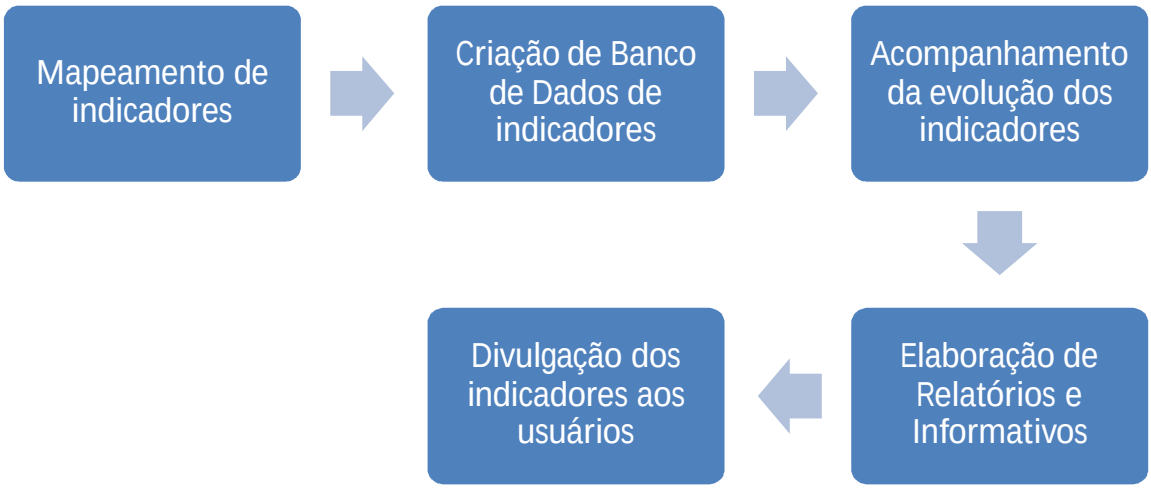


Figura 6 – Fluxograma da Atividade de Medição de Desempenho
Fonte: Elaborado pelo Autor (2009)

Na Figura 7 é apresentado o fluxograma de implementação de metodologias de racionalização de gasto. Esse é o funcionamento básico dessa atividade. Entretanto, serão definidos parâmetros para a identificação de fatores restritivos a serem racionalizados.

Figura 7 – Fluxograma da Atividade de Racionalização de Gasto
Fonte: Elaborado pelo Autor (2009)

Outra atividade a ser executada pela Controladoria está na Figura 7, que visa otimizar os recursos públicos através da implementação de medidas de racionalização, que se inicia na identificação dos fatores restritivos, gastos públicos que possuem volume e valor significativo que comprometem a viabilidade da gestão, como despesas com energia elétrica, água e esgoto, suprimentos diversos, combustíveis, etc. Logo, são recomendados

modificações de processos e produtos, novos controles, restrições de responsabilidade, a fim de alcançar resultados satisfatórios. Em seguida é feito o monitoramento da medida e reavaliação, conforme resultados apresentados.

Essa atividade é primordial para reduzir custo sem comprometer os serviços, otimizando os recursos públicos, respeitando o princípio da efetividade.

6.4.4. Coordenação de Auditoria Interna

Esta coordenação deverá realizar auditorias de conformidade/regularidade nas secretarias, buscando identificar se os atos praticados pelo governo municipal estão de acordo com a legislação vigente, e auditorias de natureza operacional, visando verificar se os processos estão adequados e os resultados esperados nos instrumentos de planejamento estão sendo atingidos. A Figura 8 expõe as atividades básicas da Coordenação de Auditoria Interna.

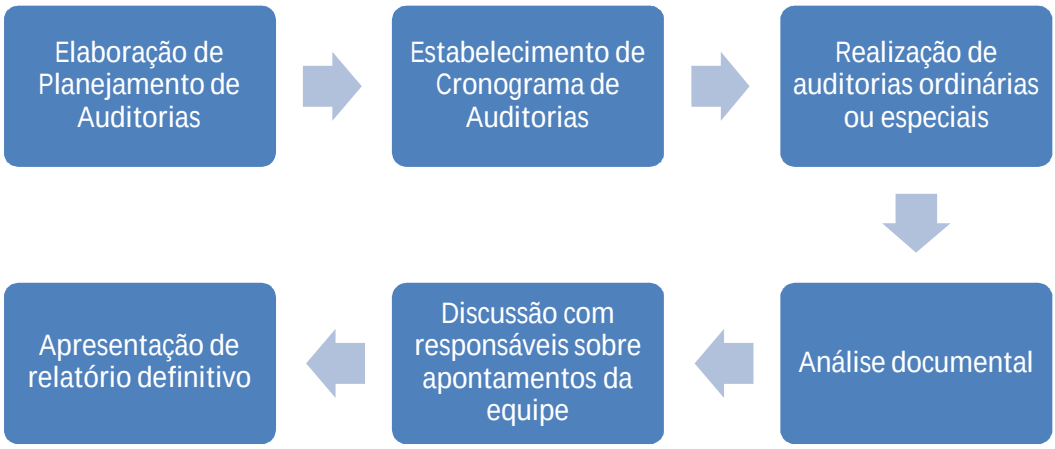


Figura 8 – Fluxograma da Coordenação de Auditoria Interna
Fonte: Elaborado pelo Autor (2009)

Logo, a atuação desta coordenação deve ser independente, porém deve-se disponibilizar acesso aos sistemas informatizados e aos relatórios emitidos pela Coordenação de Controle Interno. A comunicação com a Ouvidoria perfeita, para que esta dispare diligências que serão executadas pela Auditoria.

As auditorias ordinárias são inspeções realizadas que estão dentro do cronograma elaborado para a coordenação, já as especiais são as provenientes de denúncias e diligências recebidas pela Ouvidoria.

Os relatórios elaborados pela coordenação serão aprovados pelo Controlador Geral do Município e discutido com os agentes públicos responsáveis pelas áreas auditadas. Contudo, a atuação da Controladoria é independente, devendo-se subordinação apenas ao Prefeito.

Assim como as outras coordenações, esta deverá ser composta por auditores internos de nível superior, que serão selecionados por meio de concurso público, sendo feito rodízio periódico entre as coordenações para evitar possíveis vícios que possam surgir com a maior proximidade dos auditores com os auditados.

6.4.5. Ouvidoria

A Ouvidoria atua como canal de comunicação entre os agentes públicos e os beneficiários dos serviços públicos através da emissão de relatórios com estatísticas e recomendações de melhorias nos atendimentos prestados aos usuários. As atividades desempenhadas pela Ouvidoria estão destacadas na Figura 9, a seguir:

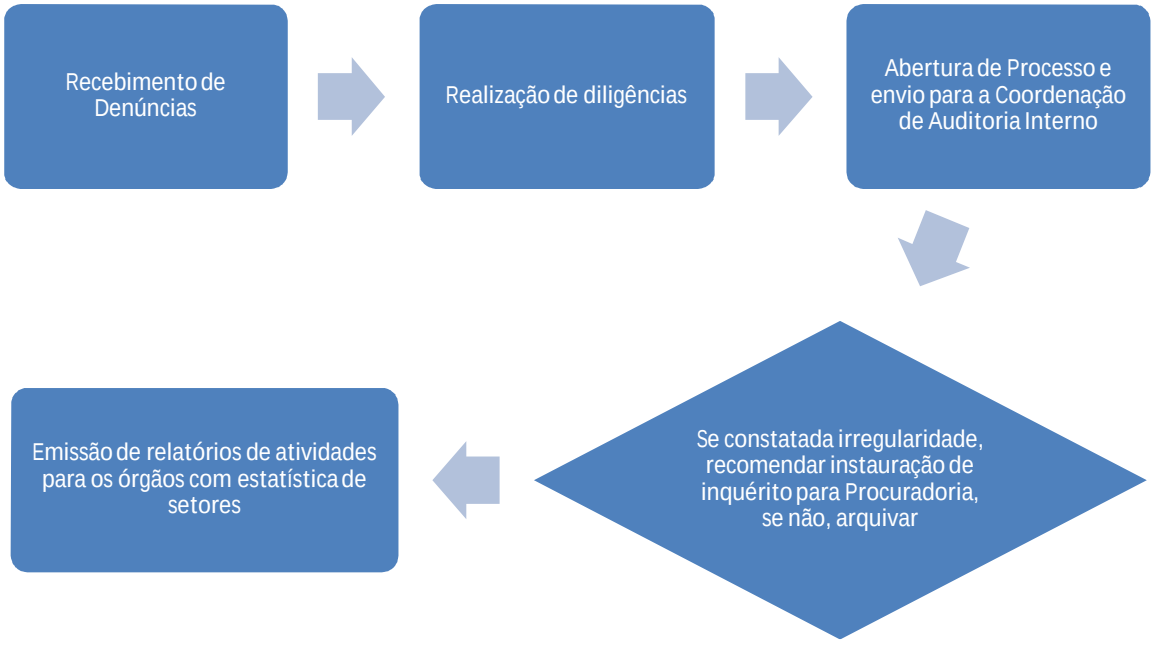


Figura 9 – Fluxograma da Ouvidoria
Fonte: Elaborado pelo Autor (2009)

Constata-se na Figura 9 que a Ouvidoria deverá ter comunicação direta com a Auditoria Interna e a Procuradoria para orientar a execução dos procedimentos adequados para cada caso. Nesta subseção foram apresentados os fluxogramas básicos das atividades

desempenhadas por cada coordenação que compõe a proposta.

Ressalta-se que não foram esgotadas todas as atividades realizadas por cada coordenação, devendo ser contemplada em Manual de Procedimentos a ser elaborado por cada administração, de acordo com a disponibilidade de pessoal e adequação física de cada ente.

**6.5. Vantagens**

A proposta é marcada pela abrangência, foco em resultados, seguindo os princípios de governança coorporativa e versatilidade.

É abrangente quando participa de todo o processo de gestão, compreendendo o planejamento, execução, controle e avaliação. Coordenando ativamente o planejamento, orientando e acompanhando a execução, realizando o controle e a avaliação.

Dessa forma, a Controladoria atua como um maestro em uma orquestra, nesse caso, esta busca institucionalizar o conhecimento e os procedimentos adequados aos diversos campos da entidade, visando harmonizar o funcionamento de toda a Prefeitura, através de processos otimizados, buscando tornar a administração mais eficiente.

O foco em resultados é outro traço marcante desta proposta, facilmente identificado pelas competências da Coordenação de Avaliação e Racionalização, que propõe a medição de desempenho como ferramenta gerencial direcionadora das ações governamentais. Logo, concentraria esforços da administração em ações que melhor atendam aos objetivos institucionais da entidade, através de serviços eficazes, trazendo maior satisfação aos usuários e contribuintes.

A governança coorporativa é outro traço marcante desta proposta, e está presente nas ações das diversas coordenações, identificada por meio da transparência e ampla divulgação dos atos praticados pelo governo, evidenciados pelas prestações de contas, relatórios e informativos em linguagem de fácil entendimento.

Por fim, tem-se a versatilidade como característica significativa, considerando a capacidade de adaptação aos diversos cenários que este modelo pode ser exposto, de acordo com as especificidades regionais de cada prefeitura. Entretanto, possui

quatro funções essenciais, orientação e normatização, processamento de controle interno, avaliação e racionalização e auditoria interna.

Pode-se condensar a proposta, fazendo a junção dessas coordenações, sem desrespeitar o princípio da segregação de função. Logo, conforme a limitação de cada ente, as coordenações de orientação e normatização e a de processamento de controle poderiam se unir numa só, assim como a de avaliação e racionalização com a auditoria interna, descartando a função de ouvidoria de dentro da proposta.

Essa seria a configuração mínima necessária para que a Controladoria atingisse seus objetivos institucionais sem prejudicar a independência de suas ações.

**6.6. Limitações**

A principal limitação desta proposta é a necessidade de mão-de-obra qualificada e com experiência multidisciplinar em administração pública. Logo, ter-se-ia um custo de oportunidade mais elevado que o padrão de muitos municípios, necessitando a realização de concursos públicos, e posteriormente, treinamentos e capacitações para preparação dos profissionais que atuarão na Controladoria Geral do Município, esbarrando na escassez de recursos, fazendo com que as administrações municipais priorizem outros gastos.

Somando-se à falta de recursos para estruturação e contratação de pessoal destinado à Controladoria, tem-se a cultura organizacional impregnada nas prefeituras, que rejeitam a implementação de qualquer ferramenta de gestão que modifique os costumes e limite as ações dos agentes públicos. Logo, estes profissionais, que fazem parte do processo de implantação das Controladorias e são fornecedores de dados e usuários das informações geradas por esta, dificultam as ações de implantação, visando manter o governo na posição cômoda que sempre tiveram.

Não existe uma estrutura padrão a ser montada, cada município possui sua demanda, baseada na dimensão do município, número de unidades administrativas, movimentação financeira realizada, quantidade de servidores em folha de pagamentos, logo, em cada município seria definido uma capacidade instalada mínima para o perfeito funcionamento do órgão, visando atender aos objetivos propostos. Todavia, os custos de

implantação são relativamente baixos, posto que não requer grande quantidade de equipamentos, a estrutura física necessária é vai variar de acordo com a quantidade de auditores a serem contratados. Considerando ainda que existem fontes de financiamento para implantação e modernização da administração pública, ressaltando-se que o custo de realização de concursos é praticamente zero, posto que muitas empresas não cobram valor algum do município para realizar o certame, sujeitando-se apenas ao êxito das inscrições arrecadadas para custear todas as despesas.

Então o maior impacto seria na despesa com pessoal, em conseqüência da contratação dos auditores internos e da equipe de apoio que comporão a CGM, a serem custeados com recursos próprios do município. Logo, tem-se que verificar os limites da despesa total com pessoal, para não descumprir a Lei de Responsabilidade Fiscal, necessitando, possivelmente, que a administração realiza alguma ação para correção dos percentuais de aplicação.

## 7. CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo apresentar uma proposta de Controladoria capaz de auxiliar o gestor municipal na administração dos recursos públicos buscando otimizar a utilização desses recursos.

A motivação para realização deste estudo foi a necessidade de otimização dos recursos públicos municipais, considerando a disparidade do aumento de demanda por serviços de qualidade frente ao montante de receitas arrecadadas.

Para correção desta distorção, entre anseios da sociedade e capacidade de prestação de serviços do Poder Público Municipal, identificou-se a controladoria como instrumento capaz de tornar as administrações mais eficientes e eficazes.

Com base no primeiro pressuposto a Controladoria é capaz de atingir a sua missão estabelecida na proposta, que é contribuir para a otimização da utilização dos recursos públicos visando maximização do resultado e a satisfação da sociedade.

O controle de resultados é uma ferramenta inserida na proposta, através da Coordenação de Avaliação e Racionalização, atendendo prontamente o segundo pressuposto.

O terceiro pressuposto também é patente neste trabalho, posto que foi desenvolvida uma proposta de unidade organizacional da Controladoria, apresentado na seção 6.

Através da pesquisa de campo, atingiram-se os objetivos específicos de identificar a existência de Controladorias nos Municípios cearenses; verificar as metodologias de controle utilizadas nas administrações públicas municipais; demonstrar possíveis deficiências nas metodologias de controle utilizadas nos Municípios;

Já a possibilidade de evidenciar a viabilidade financeira e operacional de aplicação da proposta de Controladoria foi justificada através das fontes de recursos apresentadas na seção 6, porém não se pode afirmar com precisão a viabilidade financeira para todos os municípios participantes, considerando que não foi aplicada a proposta, logo,

não se pode atestar a viabilidade financeira e operacional. Apenas com a efetiva aplicação da proposta através de estudo de caso é que se pode confirmar.

Entretanto, os principais resultados apresentados pela pesquisa trazem a reflexão da necessidade de implementação de Controladorias atuantes nos municípios, considerando a pouca participação no processo de gestão, composto pelo planejamento, execução, controle e avaliação.

Verificou-se que há pouca participação da Controladoria na elaboração dos instrumentos de planejamento, posto que no máximo dois municípios responderam que a Controladoria contribui na para a elaboração de cada plano e orçamentos municipais.

Durante o processo de execução da despesa, apenas três dos entrevistados responderam que a Controladoria verifica a legalidade e composição dos processos de despesas.

Já no que tange o controle de almoxarifados, patrimônio, frotas de veículos e máquinas e doações os respondentes demonstraram que as Controladorias participam mais efetivamente, acompanhando e auditando estas áreas. Fato que ocorre pela constante fiscalização do TCM, não sendo utilizados como fonte de informação para a gestão, servindo apenas para atender a uma imposição legal.

Analisando-se o processo de avaliação das ações, são pouco utilizadas as auditorias de natureza operacional e não são difundidas as informações gerenciais, tão pouco desenvolvidas metodologias de racionalização de gasto. Apesar dessas áreas serem bastante valorizadas pelos entrevistados, conforme verificado na Tabela 15, que foram atribuídos os maiores valores para processamento de controles internos, auditorias, normatização e orientação e fornecimento de informações gerenciais.

Destaca-se a necessidade de orientação e normatização nas prefeituras entrevistadas, motivada pela falta de qualificação dos servidores municipais. Já a implementação de metodologias de racionalização de gasto obteve a pontuação mais diversificada, justificado pela falta de conhecimento por parte dos entrevistados sobre essa política de gestão de insumos, que no governo estadual vem tendo resultados satisfatórios, entretanto é pouco difundida entre os municípios cearenses.

Com base na pesquisa realizada e no referencial teórico estudado, desenvolveu-se a proposta de unidade organizacional da Controladoria para municípios, que visa atender às necessidades das administrações municipais, aliando conhecimentos sobre governança coorporativa e *accountability*, englobando todo o processo de gestão, utilizando controle de resultados e implementando metodologias de racionalização de gastos, para atingir a missão institucional do órgão.

Ressalta-se que esta proposta não é única para todos os municípios, devendo ser feito o estudo específico para cada administração, para ajuste à proposta apresentada. Entretanto, este, contempla funções essenciais para o funcionamento eficiente e eficaz da Controladoria, que são: orientação e normatização, processamento de controles internos, auditoria e avaliação e racionalização, complementado pela ouvidoria.

Considerando o volume de trabalho, capacidade financeira, disponibilidade de estrutura física e equipamentos, bem como pessoal qualificado para exercer tais funções, esta proposta pode sofrer contrações e dilatações. Respeitando-se, apenas o principio da segregação de função, para não comprometer a independência das ações dos agentes públicos designados para executarem tais atividades, conforme evidenciado na subseção 5.5.

Conclui-se que a implementação do modelo proposto é essencial para que as administrações públicas municipais possam alcançar seus objetivos em tempos de recursos financeiros escassos e necessidade por serviços públicos é crescente. Considerando que o modelo sugerido visa qualificar a gestão, através da orientação aos agentes públicos, bem como otimizar os processos, monitorado pelo controle de resultados.

A partir do estudo realizado recomenda-se a realização de um estudo de caso para que se aprofundar a discussão sobre este modelo e verificar a viabilidade de aplicação, assim como a eficácia de aludido como instrumento que possa contribuir para a evolução da gestão pública municipal cearense, área carente de trabalhos acadêmicos, que podem ser expandidos para outros Estados do país.

## REFERÊNCIAS


AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim; KHAIR, Amir. Federalismo Fiscal no Brasil: a importância dos governos municipais. In. FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos (org). **Administração Pública: direito administrativo, financeiro e gestão pública.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de Controle Interno – Um Enfoque na Administração Pública Municipal**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL, Congresso Nacional. **Revista de Informações Legislativa**, Brasília: Senado Federal, 144:41, out./dez.1999.

_____, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Mesorregiões do Estado do Ceará.** Disponível em: www.ibge.gov.br. Acesso em 2009.

_____, Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, 1988.

_____, Presidência da República. **Decreto-Lei nº 200.** Brasília, 1967.

_____, Presidência da República. **Lei Complementar nº 75.** Brasília, 1993.

_____, Presidência da República. **Lei Complementar nº 101.** Brasília, 2000.

_____, Presidência da República. **Lei Federal nº 4.320.** Brasília, 1964.

_____, Presidência da República. **Lei Federal nº 10.028.** Brasília, 2000.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A Organização do Sistema de Controle Interno dos Municípios.** 3ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2005.

CAGGIANO, Paulo César; FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria: teoria e prática**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, Marcelino Freitas de. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo.** São Paulo, 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Ceará, Tribunal de Contas Dos Municípios (TCM). **Instrução Normativa nº01/1997**. Fortaleza, 1997.

_____. **Relatório de Receitas e Despesas Orçamentárias por Município**. Disponível em: www.tcm.ce.gov.br. Acesso em 2009.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 3ª ed. São Paulo: Mc-Graw-Hill, 1983.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** São Paulo: Atlas, 1997.

JACOBY, Jorge Ulisses. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competências**. 2ª ed. Brasília: Fórum, 2005.

LOPES, Jorge. **O fazer do trabalho científico em Ciências Sociais Aplicadas**. Recife: Editora Universitária. UEPE, 2006.

MACHADO, Marcus Vinícius Veras; PETTER, Maria da Glória Arrais. **Perfil dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros**. Revista dos Municípios, Fortaleza, 2005.

MARTINS, Gilberto Andrade. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1991.

_____, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro.** 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MINTZBERG, Henry; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. **Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento.** Porto Alegre: Bookman, 1999.

MOREIRA, Herivelto; CALEFFE, Luiz Gonzaga. **Metodologia da pesquisa para o pesquisador**. Rio de Janeiro: DP&A, 2006.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. . **A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípos Jurídicos.** Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 5, p. 22-39, 2000.

MORESI, E. A. D. **Metodologia de Pesquisa**. Brasília-DF: Universidade Católica de Brasília – UCB, mar. 2003.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PEREIRA, José Matias. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais.** São Paulo: Atlas, 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica.** 21ª ed. Petrópolis: Vozes, 1997.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Jorge Bento de. **Controle Interno Municipal.** 1ª ed. Porto Alegre: Evangraf, 2006.

TUNG, H. Nguyen. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 5ª ed. São Paulo: Editora Universidade de São Paulo, 1976.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

## Apêndice A – ROTEIRO DE ENTREVISTA

1. **Qual a forma de criação da controladoria?**

   Lei
   Decreto do Prefeito
   Portaria do Prefeito
   Portaria de Secretário
   Ainda não existe Controladoria criada
   (a especificar)_____

2. **A Controladoria é subordinada hierarquicamente a quem?**

   Prefeito
   Secretaria Municipal
   Departamento ou divisão
   Outro: (a especificar)_____

3. **A Controladoria é composta por:**

   Possui apenas Profissionais de nível superior.
   Possui Profissionais de nível superior e equipe de apoio.
   Possui apenas Profissionais de nível médio.
   Outro: (a especificar)_____

4. **A Controladoria participa da elaboração de quais instrumentos de planejamento da Administração Municipal?**

   Plano Plurianual (PPA)
   Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)
   Lei Orçamentária Anual (LOA)
   Planos Municipais de Saúde, Assistência Social, etc.
   Nenhum

5. **A Controladoria participa do processo de execução da despesa, verificando sua legalidade e composição?**

   Sim
   Não

6. **Existe assessoria em Controladoria contratada pelo Município?**

   Sim
   Não

7. **Quais os tipos de Auditorias realizadas?**

   De Regularidade / Conformidade
   De Natureza Operacional / Desempenho / De Programas
   Especial: (a especificar) _____
   Nenhuma

**8. São áreas auditadas pela Controladoria:**

Pessoal
Frotas de Veículos e Máquinas
Almoxarifado
Patrimônio
Doações, Subvenções, Auxílios e Contribuições
Licitações, Contratos, Acordos, Ajustes e Convênios
Obras Públicas e Reformas
Suprimentos de Fundos
Execução Financeira e Orçamentária
Execução de Programas

**9. São atribuições da Controladoria existente no município:**

Normatização e Orientação
Processamento de Controles Internos
Auditorias
Realização de diagnósticos Organizacionais
Orientação para Reestruturação Administrativa
Ouvidoria
Corregedoria
Sugestão de medidas de racionalização de gasto
Fornecimento de Informações Gerenciais
Outra: (a especificar)_____

**10. Assinale com pontuação de 1 a 5 os atributos abaixo, quanto maior a importância maior a pontuação, sendo facultada a repetição de pontuação.**

Normatização e Orientação
Processamento de Controles Internos
Auditorias
Realização de diagnósticos Organizacionais
Orientação para Reestruturação Administrativa
Ouvidoria
Corregedoria
Sugestão de medidas de racionalização de gasto
Fornecimento de Informações Gerenciais
Outra: (a especificar)_____

**FICHA "PERFIL DO RESPONDENTE"**

| | |
|---|---|
| **MUNICIPIO: _____** | **TELEFONE: (  ) _____** |
| **NOME:_____** | **EMAIL:_____** |
| **CARGO: _____** | **VINCULO: (  )Concursado (  ) Temporário, (  )Comissionado (  ) Terceirizado** |

Apêndice B – Ofício de Solicitação de Entrevista

Ofício nº.  /2008  Fortaleza, __ de _____ de 2008.

À

Prefeitura Municipal de _____

Att. Sr(a). _____

Assunto: Solicita autorização para realização de entrevista estruturada.

Prezado(a) Senhor(a),

Cumprimentando-lhe cordialmente, vimos através deste solicitar a contribuição para a elaboração de dissertação para conclusão do Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará (UFC), sob a orientação do Prof. Dr. Marcus Vinicius Veras Machado, com tema a Controladoria como instrumento de otimização da utilização dos recursos públicos municipais. Para tal, faz-se necessária a aplicação de entrevista estruturada junto aos municípios para caracterização e levantamento de demandas para subsidiar a elaboração da proposta.

Salientamos que esta é uma pesquisa de cunho acadêmico, não sendo utilizada para fim alheio ao aqui proposto. Terá como universo os municípios cearenses das sete mesorregiões, e a amostra será composta por cinco municípios de diferentes regiões do estado.

Renovamos nossos votos de estima e consideração e agradecemos antecipadamente a participação na pesquisa

José Martins **Castelo Neto**
Mestrando em Controladoria – UFC
Matrícula nº. 0135399

Prof. **Marcus Vinícius** Vera **Machado, PhD.**
Professor Orientador - UFC

José Martins **Castelo Neto**
Contador, Mestrando em Administração e Controladoria
castelo_neto@hotmail.com
Fone: (85) 8748.4858

# Livros Grátis

( http://www.livrosgratis.com.br )

Milhares de Livros para Download:

Baixar livros de Administração
Baixar livros de Agronomia
Baixar livros de Arquitetura
Baixar livros de Artes
Baixar livros de Astronomia
Baixar livros de Biologia Geral
Baixar livros de Ciência da Computação
Baixar livros de Ciência da Informação
Baixar livros de Ciência Política
Baixar livros de Ciências da Saúde
Baixar livros de Comunicação
Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE
Baixar livros de Defesa civil
Baixar livros de Direito
Baixar livros de Direitos humanos
Baixar livros de Economia
Baixar livros de Economia Doméstica
Baixar livros de Educação
Baixar livros de Educação - Trânsito
Baixar livros de Educação Física
Baixar livros de Engenharia Aeroespacial
Baixar livros de Farmácia
Baixar livros de Filosofia
Baixar livros de Física
Baixar livros de Geociências
Baixar livros de Geografia
Baixar livros de História
Baixar livros de Línguas

Baixar livros de Literatura
Baixar livros de Literatura de Cordel
Baixar livros de Literatura Infantil
Baixar livros de Matemática
Baixar livros de Medicina
Baixar livros de Medicina Veterinária
Baixar livros de Meio Ambiente
Baixar livros de Meteorologia
Baixar Monografias e TCC
Baixar livros Multidisciplinar
Baixar livros de Música
Baixar livros de Psicologia
Baixar livros de Química
Baixar livros de Saúde Coletiva
Baixar livros de Serviço Social
Baixar livros de Sociologia
Baixar livros de Teologia
Baixar livros de Trabalho
Baixar livros de Turismo