

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO EXECUTIVO
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA

FRANCISCA FRANCIVÂNIA RODRIGUES RIBEIRO MACÊDO

DIRETRIZES PARA IMPLANTAÇÃO DE UMA UNIDADE DE CONTROLADORIA NO
MUNICÍPIO DE SOBRAL

FORTALEZA

2010

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

FRANCISCA FRANCIVÂNIA RODRIGUES RIBEIRO MACÊDO

DIRETRIZES PARA IMPLANTAÇÃO DE UMA UNIDADE DE CONTROLADORIA NO
MUNICÍPIO DE SOBRAL

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Marcus V. Veras Machado, Ph.D

FORTALEZA

2010

M121d

Macêdo, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro.

Diretrizes para implantação de uma unidade de Controladoria no Município de Sobral/ Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo – Fortaleza, 2010. 133f.; 30 cm

Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado. Fortaleza-CE, 2010.

1. Controladoria Municipal 2. Controle Interno 3. Administração Pública I. Título.

CDD: 658.151

FRANCISCA FRANCIVÂNIA RODRIGUES RIBEIRO MACÊDO

DIRETRIZES PARA IMPLANTAÇÃO DE UMA UNIDADE DE CONTROLADORIA NO
MUNICÍPIO DE SOBRAL

Esta dissertação foi submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre, outorgado pela Universidade Federal do Ceará - UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Instituição.

A citação de qualquer trecho desta dissertação é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

Data da aprovação ____/____/____/

BANCA EXAMINADORA:

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

Prof^a. Dr^a. Maria da Glória Arrais Peter
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof^a. Dr^a. Ana Maria Fontenele Catrib
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

A meus pais, Macêdo e Vânia, pelo apoio durante toda a jornada.

A meus irmãos Segundo, Abraão e Débora, e afilhadas Camila e Thaílla, pela torcida e bons fluidos.

Ao professor doutor Antônio Colaço Martins pelo apoio financeiro, estrutural e pela confiança depositada.

Ao professor doutor Marcus Vinícius, pelo apoio técnico, intelectual, incentivo e amizade.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela presença constante na caminhada; pela saúde, inspiração, determinação e força de vontade ofertadas durante todos os dias de minha vida e que me possibilitam atingir os objetivos almejados.

Aos meus pais, Macêdo e Vânia, pelo amor de sempre; por me ensinarem a não temer os desafios e a transpor os obstáculos, com honestidade, garra e humildade; por nunca terem medido esforços para minha formação moral e intelectual; e pelas palavras de carinho quando me encontrava cabisbaixa.

Ao professor doutor Antônio Colaço Martins, Magnífico Reitor da UVA, por confiar no meu potencial e me ajudar sobremaneira a dar esse importante passo na minha carreira; sem sua ajuda, tudo teria sido muito mais difícil e talvez até impossível.

Ao professor doutor Marcus Vinícius, meu orientador, pelo acompanhamento sublime durante toda a produção textual; pela injeção de ânimo dada a cada encontro; por me fazer acreditar que eu conseguiria e me direcionar tão eficientemente para a concretização deste trabalho. Enfim, pela amizade e ensinamentos.

Às professoras doutoras Glória Arrais e Ana Catrib, pelos sábios comentários, críticas e sugestões dadas para o aprimoramento deste trabalho e, também, por fazerem parte da banca examinadora.

Ao professor Vianney Mesquita, da UFC e da Academia Cearense da Língua Portuguesa, pelo trabalho de excelência realizado na revisão ortográfica e textual.

Aos colegas de trabalho da Universidade Estadual Vale do Acaraú, em especial, professor Francisco José, professora Márcia e professora Kécia, pela torcida de sempre e apoio durante minhas ausências. Sem sua ajuda, palavras sábias e concessões, a realização desse mestrado não teria sido possível.

Aos funcionários da UVA, Mayara, Germana, D. Eliene, Elielton e Luiz Carlos, pelo carinho e por toda a ajuda a mim dispensada.

À amiga querida e companheira de jornada, Nara Morais Vaes, pelas boas energias, palavras reconfortantes, confiança e orações.

Ao Sr. Ramiro, ex-Secretário de Gestão da Prefeitura Municipal de Sobral e atual Secretário de Recursos Humanos e Gestão do Fermoju, pela atenção e valiosas informações fornecidas.

E, por fim, aos funcionários da Prefeitura Municipal de Sobral, em especial Sabrina, Flávio e Luís Cláudio que contribuíram com informações importantes para o trabalho.

“De tanto ver triunfar as nulidades, de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça, de tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar da virtude, a rir-se da honra, a ter vergonha de ser honesto”. (Rui Barbosa)

“[...] quando o que se quer não é o que se pode e que se decide não é o que se faz, o plano se afasta da realidade fixando os objetivos no vácuo”. (Carlos Mattos)

RESUMO

Em virtude das novas exigências legais impostas aos gestores públicos municipais, da crescente demanda da população pela oferta de serviços públicos de qualidade e da cobrança por transparência e ética nas ações do governo, surge a necessidade da implantação de unidades de Controladoria na Administração Pública Municipal, visando a assessorar esses gestores na utilização dos recursos públicos e no cumprimento dos ditames legais. A Controladoria apresenta-se como maneira eficiente de serem atingidos os resultados e as metas traçadas pela cúpula organizacional, fazendo isso por meio da utilização de sistemas operacionais eficientes, auditorias regulares e padronização das atividades desempenhadas. É com base nesse ambiente de exigências aos municípios e oportunidades decorrentes da realização de controles consistentes, que se constatou a inexistência de Controladoria no Município de Sobral. Desta forma, este trabalho tem como objetivo geral propor diretrizes para criação de uma unidade de Controladoria na Prefeitura Municipal de Sobral. Assim, a pesquisa científica realizada é de natureza qualitativa, pois buscou conseguir subsídios para propor essas diretrizes. A metodologia utilizada no ensaio caracterizou-se em um estudo de caso exploratório, além de ter sido realizada uma vasta pesquisa bibliográfica e documental. Evidenciou-se neste estudo que a Prefeitura de Sobral não conta com um sistema de controle interno estruturado, entretanto, estando todas as atividades, no plano orçamentário e financeiro, centralizadas no sistema informatizado chamado *Phoenix*. Após o estudo e análise aprofundada dos dados da entrevista semi estruturada, aplicada a três gestores, procurou-se delinear diretrizes para implantação da Controladoria Geral do Município de Sobral. Concluiu-se que existe atualmente na Prefeitura de Sobral, um eficiente sistema operacional estruturado, os processos precisam ser mais monitorados e as informações geradas mais aproveitadas e principalmente, que é perfeitamente factível a criação da Controladoria no Município em estudo, pois, possui uma estrutura administrativa e física capacitada a se implantar com eficiência, eficácia e efetividade uma unidade deste tipo.

Palavras – chave: Controladoria Municipal. Controle Interno. Administração Pública.

ABSTRACT

Because of new legal requirements imposed on municipal managers, the growing population's demand asking for the quality of public services and also the search of ethics and transparency in government actions appears the need of deploying units of controllership at the Local Governments in order to assist these managers in the use of public resources and compliance with legal regulations. The Controllership presented as an efficient way of achieving results and goals set by managers doing so through the use of efficient operating systems, regular auditing and standardization of activities. This environment requires from local governments based on the implementation of consistent controls that was found a lack of a Controllership unit in Sobral. This study has as main purpose propose directions to create a Controllership unit to Sobral. Thus, this scientific investigation has a qualitative method since it searched to find subsidies for this proposal. The methodology used in this research was characterized as an exploratory case study, and has used also an extensive bibliographical and documental research. It was observed in this study the fact that the City of Sobral has not a system of internal control structured being all activities in the budgetary and financial plan centralized in the central computer system called Phoenix. After a deep study and data analysis coming from a semi-structured interview applied to three managers, sought to outline guidelines for the implementation of the Controllership to the City of Sobral. It was concluded that currently exists in the City of Sobral an efficient operating structure system, the processes need to be better monitored and the most utilized information generated and most importantly, that is perfectly feasible to create the Controllership in the city under study since it has an administrative structure and physical and able to deploy effectively, efficiency and effectiveness of such a unit.

Keywords: City Controller. Internal Control. Administration.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 –	Organização Padrão da Controladoria	21
FIGURA 2 –	Organograma da CGU.....	54
FIGURA 3 –	Estrutura base para a implementação da Controladoria.....	56
FIGURA 4 –	Organograma da Prefeitura Municipal de Sobral.....	75
FIGURA 5 –	Representação do SIGEP na P.M.S.....	87
FIGURA 6 –	Representação do Phoenix na P.M.S.....	88
FIGURA 7 –	Representação do fluxo de atividades no almoxarifado e patrimônio.....	91
FIGURA 8 –	Passo a passo para a liberação de empenho.....	93
FIGURA 9 –	Organograma da P.M.S com inclusão da Controladoria.....	96
FIGURA 10 –	Diretrizes para implantação da CGM.....	96
FIGURA 11 –	Competências da CGM de Sobral.....	98
FIGURA 12 –	Organograma proposto para a CGM de Sobral.....	104

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 –	Missão da Controladoria: enfoque na otimização do resultado econômico organizacional.....	23
QUADRO 2 –	Missão da Controladoria: enfoque na coordenação de esforços e resultado sinérgico.....	24
QUADRO 3 –	Missão da Controladoria: enfoque no suporte ao processo de gestão.....	25
QUADRO 4 –	A Administração Direta no Brasil.....	64
QUADRO 5 –	Diferenças entre Empresa Pública e Sociedade de Economia Mista.....	67
QUADRO 6 –	Classificação das pesquisas quanto às estratégias.....	79
QUADRO 7 –	A adaptação de um estudo de caso.....	83
QUADRO 8 –	Cargos da CGM de Sobral.....	108

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Receitas correntes e receitas de capital estimadas em 2009.....	76
TABELA 2 – Receitas correntes e receitas de capital estimadas em 2010.....	77

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
2 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	18
2.1 Controladoria como área de estudo.....	18
2.1.1 Finalidade e Missão da Controladoria.....	22
2.1.2 <i>Controller</i>	25
2.2 Controladoria Governamental	28
2.2.1 Breve histórico e conceitos de controle	28
2.2.2 Fundamentação Legal do Controle no Brasil.....	35
2.2.3 Controle Interno.....	36
2.2.4 Controle Externo.....	41
2.2.5 Controle Social.....	48
2.2.6 Controladoria na Administração Pública Brasileira.....	50
3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	62
3.1 Administração Pública Direta.....	62
3.2 Administração Pública Indireta.....	63
3.2.1 Autarquias.....	64
3.2.2 Empresas Públicas.....	65
3.2.3 Sociedade de Economia Mista.....	66
3.2.4 Fundações Públicas.....	67
3.3 Administração Pública Municipal.....	69
3.3.1 Estrutura Organizacional.....	69
4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	72
4.1 Ambiente da Pesquisa.....	72
4.1.1 Histórico.....	72
4.1.2 O Município em Números.....	74
4.1.3 Estruturação do Município.....	75
4.1.4 Orçamento e Finanças de Sobral.....	77
4.2 Caracterização da Pesquisa.....	78
4.2.1 Estudo de Caso.....	82
4.2.2 Coleta de Dados.....	84
5 RESULTADOS DA PESQUISA.....	86
5.1 Análise e Avaliação do Controle Interno na Prefeitura Municipal de Sobral.....	86
5.1.1 Sistemas Informatizados.....	86
5.1.2 Setores da Prefeitura Municipal de Sobral.....	90
5.1.3 Avaliação do Controle Interno com Base na Instrução Normativa nº 01/97 – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará	91
5.2 Diretrizes para Implantação da Controladoria em Sobral.....	95
5.2.1 Missão e Objetivos da Controladoria Geral do Município de Sobral.....	97
5.2.2 Competências da Controladoria.....	97
5.2.3 Estrutura Técnico-Funcional da Controladoria.....	104
6 CONCLUSÕES.....	118

REFERÊNCIAS.....	123
APÊNDICE.....	130
ANEXOS.....	132

1 INTRODUÇÃO

Os constantes desafios, mudanças e imposições legais vinculados à Administração Pública, incitam, inevitavelmente, modificações no modo de administrar os recursos públicos. Com efeito, entende-se serem as dificuldades encontradas pelo gestor público, maiores do que aquelas vivenciadas pelos administradores do setor privado. É sensível, portanto, o clamor pela criação de instrumentos atenuantes ou mesmo eliminadores dos obstáculos mencionados.

Os gestores públicos devem procurar estruturar suas administrações, visando a atingir as metas e objetivos presentes nos orçamentos, cumprir as determinações legais, aplicar os recursos públicos de maneira eficiente, eficaz e economicamente, beneficiando uma parcela cada vez maior da população.

As ações de controle sobre as operações de natureza contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial são alguns dos caminhos mais consistentes e confiáveis que os administradores públicos possuem para gerenciar o patrimônio público de modo satisfatório. Esses controles possibilitam, dentre outros aspectos, avaliar a exatidão e regularidade das contas públicas e mensurar a economicidade, eficiência e legalidade dos atos. Tais ações administrativas, entretanto, devem ocorrer de modo sinfônico, podendo figurar em um só órgão administrativo, que tenha poderes para auxiliar as ações do gestor máximo – apontando as soluções possíveis, verificando desmandos e aplicando a prática administrativa mais eficiente, tendo como resultado o atendimento eficaz das necessidades da população.

Em razão das inúmeras mudanças experimentadas pelas políticas da gestão e pela estrutura de funcionamento das administrações públicas municipais, uma unidade de Controladoria é entendida como a saída prudente para se adequar à realidade dos novos tempos. Ao criá-la e estruturá-la nos municípios, busca-se acompanhar e colaborar na coordenação das ações gerenciais, atingir os objetivos traçados e disponibilizar informações claras, completas, corretas e tempestivas, contribuindo, pois, para uma gestão de qualidade. Para Slomski (2003, p. 373), nos municípios a Controladoria

[...] é o órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações econômico-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.

Trata-se de uma área monitoradora das informações sobre a gestão, sem, contudo, substituir a responsabilidade dos gestores, porém, é aquela que induz à otimização dos resultados. O propósito de se implantar uma Controladoria no Município é responsabilizá-la pelo gerenciamento e acompanhamento das informações gerenciais, objetivando assegurar o alcance das metas traçadas, devendo sempre interagir diretamente com o chefe do Poder Executivo, agindo como instrumento de ligação entre o prefeito, secretarias e setores, orientando os trabalhos e o caminho correto, do ponto de vista legal e estratégico, a ser seguido pela estrutura organizacional.

Ante os diversos fatores incorporados ao cotidiano das administrações públicas municipais e das crescentes exigências, este estudo tem como pergunta orientadora: que diretrizes poderão ser sugeridas para a criação de uma unidade de Controladoria no Município de Sobral?

Após a definição do problema, foram elaborados os pressupostos básicos para este relatório de pesquisa, a saber:

- a Controladoria deve fornecer suporte para a tomada de decisão dos gestores;
- a adoção de uma unidade de Controladoria possibilita um acompanhamento eficaz, eficiente e efetivo da gestão municipal; e
- a unidade de Controladoria possibilita um controle *a priori*, concomitante e *a posteriori* dos atos dos gestores públicos.

Assim, para responder ao problema da pesquisa, tomou-se como base o objetivo geral de propor diretrizes para a criação na Prefeitura Municipal de Sobral de uma unidade de Controladoria. E, para atingir o objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- identificar os instrumentos de controle utilizados na Prefeitura Municipal de Sobral;
- avaliar as atividades de controle existentes na Prefeitura sobralense; e
- sugerir novas ferramentas para a área de controle da Prefeitura desse Município.

Dessa forma, o trabalho buscou realizar uma análise do controle interno da Prefeitura de Sobral e sugerir diretrizes para implantação de uma unidade de Controladoria, baseando-se

em uma análise bibliográfica e documental, mediante relatórios orçamentários disponibilizados pelo órgão e aplicação de entrevista semi estruturada aos três principais gestores da organização, dois da gestão atual e um da anterior.

A dissertação está estruturada em seis seções, trabalhando-se inicialmente a introdução, onde constam: a delimitação do tema tratado, objetivos e pressupostos da pesquisa, justificativa e apresentação sintética do conteúdo de cada uma das seções presentes no trabalho.

Na seção 2, buscou-se abordar um referencial teórico contendo definições, esclarecimentos e exemplos acerca da Controladoria como área de estudo e Controladoria na Administração Pública, fazendo-se nessa última um estudo histórico do controle, definições de controle interno, externo e social e Controladoria na Administração Pública brasileira.

Na seção 3, foi abordada a temática Administração Pública, conceituando-se e mostrando-se a estrutura organizacional da Administração Pública direta, indireta e da Administração Pública municipal.

A seção 4 corresponde à metodologia da pesquisa, momento em que é apresentado o ambiente da pesquisa, descrevendo-se o Município de Sobral em termos históricos, financeiros e estrutural. Em seguida é feita a caracterização da pesquisa, bem como, é esclarecido o modo como foram coletados os indicadores.

Na seção 5, mostram-se os instrumentos de controle utilizados nos vários setores da Prefeitura Municipal de Sobral, fornecendo-se, com isso, suporte para serem traçadas as diretrizes da criação de uma unidade de Controladoria na Prefeitura.

A seção 6 traz, com base nos indicativos, as conclusões a que se chegou, retratando os pontos essenciais resultantes da dissertação, constando, também, as últimas recomendações decorrentes da pesquisa elaborada. Seguem-se as referências que embasaram empírica e teoricamente este relatório de investigação científica.

2 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Nesta seção, trazem-se os posicionamentos teóricos que serviram de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Aborda a origem e conceitos de Controladoria, bem como sua finalidade e missão, além de aspectos sobre a figura do *controller*. Em seguida aborda-se o histórico e os conceitos do controle na área pública, a fundamentação legal do controle no Brasil, controle interno, externo e social, bem como fazem-se esclarecimentos acerca da Controladoria na Administração Pública brasileira, citando ao final a Controladoria Geral da União, Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará, Controladoria Geral do Município de Fortaleza, Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado do Ceará e Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

2.1 Controladoria como área de estudo

A Contabilidade, ramo científico que registra e interpreta os dados produzidos por um ente, foi forçada a evoluir ao longo dos tempos para acompanhar as novas necessidades dos seus clientes, que passaram a não achar mais suficiente a compilação e análise dos fatos das entidades, fazendo-se necessários o gerenciamento tempestivo da informação, o controle antecedente, consequente e subseqüente das transações, ajudando de modo incisivo na tomada de decisão. A esse respeito, Tung (1973, p. 28) esclarece que “[...] hoje em dia a filosofia e a prática da administração sofreram mudanças profundas, sob os aspectos científicos e éticos, sendo que a estrutura econômica tem se tornado cada dia mais complexa”.

A contabilidade reveste-se, portanto, de uma roupagem mais atrativa e condizente com as expectativas do consumidor/investidor contemporâneo, surgindo, então, a Controladoria, que segundo Mosimann e Fisch (2002, p. 88) “consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica” e de acordo com Padoveze (2005, p. 3) “é a utilização da ciência contábil em toda a sua plenitude”.

Para Suzart, Marcelino e Rocha (2009) a Controladoria propicia às entidades uma melhoria no seu desempenho futuro, conseguindo isso, todavia, mediante a sinalização de aspectos importantes de suas atividades e da antecipação e resolução tempestiva de problemas. Acreditam que esse órgão, entretanto, contrapõe-se à Contabilidade Financeira, já que a segunda apenas mensura o desempenho passado.

Green e Kaplan (2004), por sua vez, complementam e corroboram a asserção, quando exprimem que tanto a Controladoria quanto a Contabilidade Financeira se relacionam com a apuração e o armazenamento de informações e os processos de evidenciação que asseguram o alcance dos objetivos da entidade, contudo, a principal diferença entre estas áreas é que a Controladoria se envolve com o suporte direto para as decisões.

A Controladoria, porém, não chega a ser um termo de fácil definição e implementação. Para que alcance a plena eficácia e cumpra seu mister, necessita de pessoal capacitado e comprometido com as metas, responsável e cioso do que faz e de um direcionador (*controller*) com excelente capacidade de se comunicar e persuadir os colaboradores a realizarem de modo satisfatório as atividades pensadas no planejamento estratégico. Slomski (2005, p. 15), entretanto, acentua que Controladoria poderia ser

[...] sinônimo de concreto musical, ou seja, é aquele órgão, departamento, secretaria que fará com que haja uma sinfonia (reunião de vozes, de sons, consonância perfeita de instrumentos). Num mundo conturbado, onde cada um é avaliado pelo que produz, é premente a existência de um órgão que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) – onde todos os instrumentos trabalhem buscando um só objetivo, porém sob a mesma batuta, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade.

De fato, uma Controladoria bem estruturada possibilita o surgimento de uma sinfonia entre todos os “tocadores dos instrumentos organizacionais” (colaboradores, administradores e sócios). Difícil é conseguir a harmonia perfeita, fazer com cada um toque o instrumento na hora certa, no tom correto, quiçá descobrir onde está aquele que destoa do resto e produz uma nota que compromete a beleza do todo. Borinelli (2006, p. 226), por sua vez, vê Controladoria como

[...] o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas com os objetivos de assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão e auxiliar na tomada de decisão.

A Controladoria é responsável, dentre outras ações, pela interligação das informações geradas pelos vários setores do ambiente organizacional, possibilitando que todos tomem conhecimento, em tempo, do que cada setor realiza; diminuindo com isso a necessidade de emissão de relatórios contínuos, trabalhando com a redação destes somente quando algo destoa do que fora planejado. De acordo com Tung (1973, p. 390),

os relatórios são elaborados para atender aos usuários e calcular o lucro e as vantagens obtidas em relação aos planos estabelecidos; melhor controlar as

operações correntes e tomar as decisões necessárias; avaliar o desempenho por área, responsabilidade, etc; fornecer bases para o planejamento futuro.

Acrescenta também que esses relatórios podem ser classificados em dois tipos: os que a administração deve ter sempre em mão e os que são elaborados quando solicitados devendo ambos seguir um programa de trabalho para atender às necessidades da empresa, tais como:

- fornecer informações econômico-financeiras sobre as operações da empresa à cúpula administrativa;
- alertar em tempo hábil os desvios ocorridos sobre os planos;
- estar interligado às áreas comerciais e de produção para acompanhamento dos planos de ação;
- manter-se informado sobre todos os acontecimentos externos à empresa;
- melhorar os sistemas de relatórios com seminários em outras áreas da empresa e entidades externas; e
- manter contato com outros departamentos para melhor esclarecer os fatos (TUNG, 1973, p. 390).

Observa-se quão importante são esses relatórios e vê-se que eles, entre outras coisas, devem estar interligados às áreas comerciais e de produção, para que assim possam acompanhar concomitantemente os direcionamentos dados no planejamento estratégico da empresa, não se esquecendo de que deverão estar preocupados com o que acontece fora dos limites da entidade, possibilitando a preparação consciente do gestor e, conseqüentemente, sua preparação para possíveis intempéries a circundar o ambiente organizacional.

Nesta visão, o *controller* deverá fazer com que a controladoria seja um órgão de coordenação de atividades para incrementar, perante a realidade do ambiente em que se insere a empresa fixando objetivos, estabelecendo políticas básicas, elaborando o organograma com responsabilidades definidas para cada posição dentro da organização, estabelecendo padrões de controle, desenvolvendo métodos eficientes de comunicação e mantendo um sistema adequado de informações e relatórios gerenciais (PEIXE, 2009, p. 172).

Depreende-se, portanto, que as responsabilidades e atividades básicas da Controladoria incluem o planejamento, o controle e a avaliação de desempenho, a preparação e a interpretação de informações, a Contabilidade geral e de custos e outras atividades que impactam o desempenho empresarial.

Portanto, conforme, Lunkes *et al.* (2009, p. 25), “a importância da controladoria para os ganhos de desempenho e competitividade das organizações diante do atual cenário global é questão indiscutível no meio profissional e acadêmico”. Os autores continuam exprimindo, entretanto, que “[...] a atividade de controladoria em determinadas organizações não correspondem aos níveis de *performace* naturalmente exigidos pelo mercado”.

O fato de, em algumas entidades, a Controladoria não corresponder ao que o mercado exige, decorre, em muitos casos, do modo não coeso de sua utilização em atividades não estratégicas ou não imperativas e contributivas para o sucesso organizacional. Então, configurando o que cabe à Controladoria, Anderson e Schmidt (1961, p. 92) dizem ser “o ato de exercer todas as etapas do controle, informando os resultados, analisando as variações entre os planos e o que de fato aconteceu, além de auxiliar os gestores no exame das causas das variações”.

Vê-se, desta feita, que a organização da Controladoria deverá estar bem definida no âmbito da entidade, evitando-se, com efeito, que conflitos de responsabilidade e autoridade estejam presentes. Com o fito de fazer com se visualize a Controladoria dentro da organização, Tung (1973, p. 87) apresenta um organograma-padrão desse segmento, conforme a Figura 1:

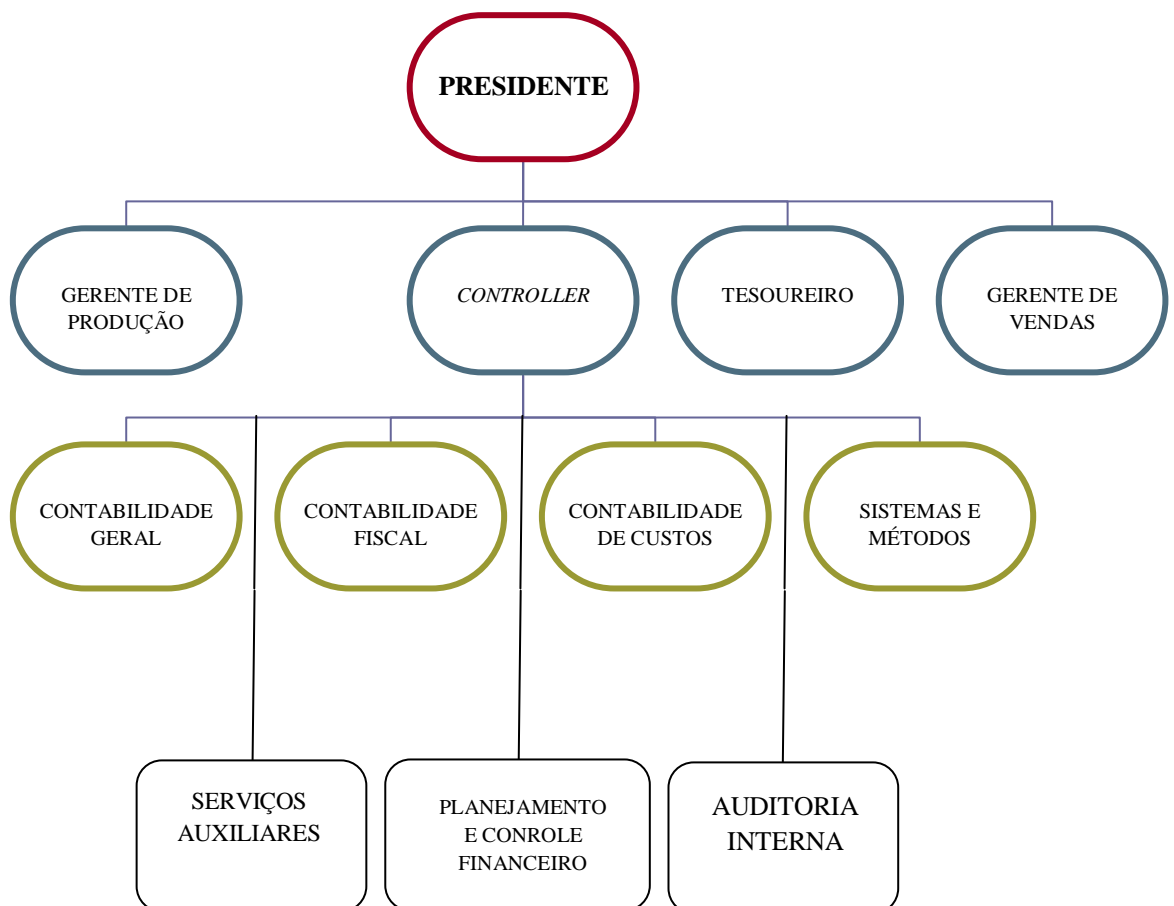


Figura 1 – Organograma Padrão da Controladoria
Fonte: Tung (1973, p. 87).

No modelo apresentado na Figura 1, observa-se que o *controller* está diretamente ligado ao presidente da empresa ou similar, juntamente com o gerente de produção, o

tesoureiro e o gerente de vendas. Este é um detalhe importantíssimo, pois esse profissional não pode estar submisso a nenhum departamento, posto que, limitaria sua área de atuação e independência. Nesse caso, o *controller* ocupa uma posição de *staff* ao assessorar o gestor. A respeito da posição da Controladoria, porém, Peixe (2009, p. 171) ressalta que, “dependendo do porte e da estrutura organizacional, a controladoria pode estar encontrada nos mais diversos níveis da administração, assim como pode atuar de diversas formas”. Analisando-se, ainda, a organização-padrão de Tung (1973), vê-se que ficarão ao cargo do *controller* a Contabilidade, os sistemas e métodos, serviços auxiliares, planejamento e controle financeiro e a auditoria interna.

A Contabilidade, nesse caso, subdivide-se em geral, fiscal e de custos, ficando sob sua responsabilidade, por exemplo, a análise dos faturamentos, ativo fixo, contratos, custo de manufatura, entre outros. No sistema de métodos, o *controller* cuidará da verificação do processamento de dados. Nos serviços auxiliares, entende-se, que, dentre outros, esse profissional verificará a administração dos salários etc. No planejamento e controle financeiro, ele terá a oportunidade de gerar e interpretar, por exemplo, os dados estatísticos. Ante o exposto, observa-se que, no referido modelo, tomou-se cuidado com a segregação das funções de registro, das funções de investigação e da análise de desempenho. Os serviços de auditoria, por sua vez, estão agrupados em um departamento à parte, o que em suma fará com que sejam mitigados os erros e evitadas fraudes.

Por meio das informações expostas, entende-se ser a Controladoria uma viga indispensável para o sucesso da organização, pois, mediante ferramentas eficazes, permite que o gestor tenha uma visão sistêmica da empresa ou assemelhada, fornecendo a ele informação na dose certa, possibilitando o comparativo entre o realizado e o planejado, influenciando, portanto, na tomada de decisão correta.

2.1.1 Finalidade e missão da Controladoria

A Controladoria, na qualidade de órgão administrativo, tem por finalidade garantir que informações adequadas e suficientes sejam produzidas para auxiliar no processo decisório; dar suporte aos gestores na obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos; e assegurar que a eficácia empresarial seja uma realidade constante.

Alguns autores, segundo Uhlmann e Brondani (2006), usam os termos finalidade e missão como sinônimos, mas sua diferenciação pode ajudar a compreensão dos objetivos da

organização. Os autores acrescentam que a finalidade de uma organização é o papel primordial definido pela sociedade na qual ela funciona, logo, a finalidade é um fim amplo, que se aplica não só a uma, mas também a todas as organizações de determinado tipo de sociedade, sendo esta, em geral, a produção de bens e prestação de serviços.

Em outras palavras a finalidade de uma ciência ou de uma instituição é o esclarecimento acerca das áreas a serem abordadas dentro do seu universo de atuação e a que esta se destina. Entrementes, a finalidade é um fim amplo, a missão é peculiar em cada empresa, o fim mais amplo que uma organização estabelece para si mesma. Uhlmann e Brondani (2006, p. 9), acrescentam que, “muitas vezes, a missão é também confundida com metas e objetivos, entretanto, a missão enfoca os meios, como, por exemplo, o que uma empresa declara que faz, em oposição às metas e aos objetivos que enfocam os fins, o que nada mais é do o que ela espera atingir”.

Adentrando-se, pois, o debate da missão da unidade organizacional da Controladoria, torna-se prudente enfatizar a ideia de que somente os autores brasileiros exprimem uma missão para esse órgão, não sendo verificado, dentre os autores estrangeiros pesquisados por Borinelli (2006, p. 199) em sua tese, algum que trate da missão da Controladoria.

Na concepção de Perez Júnior, Pestana e Franco (1997, p. 37), “a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão”. Borinelli (2006, p. 199) deduziu, entretanto, três diferentes enfoques para a Controladoria, a saber: “(i) otimização do resultado econômico; (ii) coordenação de esforços para busca de um resultado sinérgico e (iii) suporte ao processo de gestão.” O autor reuniu definições de vários outros para especificar e provar sua afirmação, reunindo essas divisões no Quadro 1.

AUTORES	MISSÃO DA CONTROLADORIA
Guerreiro <i>et al.</i> . (1997, p. 10), Almeida <i>et al.</i> (in CATELLI, 2001, p. 346), Peleias (2002) e Andrade e Peleias (2003, p. 30)	Assegurar a otimização do resultado econômico global da organização.
Mosimann e Fisch (1999, p. 30)	Otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.
Oliveira <i>et al.</i> (2002, p.18)	Otimizar os resultados econômicos da empresa por meio da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão
[...]	[...]

Quadro 1 – Missão da Controladoria: enfoque na otimização do resultado econômico organizacional

Fonte: Borinelli (2006, p. 200).

Vê-se no Quadro 1, parte dos autores descrevendo a missão da Controladoria como devendo ser a de otimizar o resultado global econômico, entretanto, para que essa otimização ocorra, é patente que todas áreas da organização estejam coesas, pois o resultado global nasce da contribuição peculiar de cada unidade.

AUTORES	MISSÃO DA CONTROLADORIA
[...]	[...]
Mambrini <i>et al.</i> (2002, p.45)	Cumprimento da missão e continuidade da empresa, idealizado por meio da coordenação dos esforços dos vários gestores existentes em todos os níveis da organização.
Mosimann e Fisch (1999, p. 89)	Esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização; coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.
Figueiredo e Caggiano (2004, p.41)	Zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas em busca de maior grau de eficácia empresarial.

Quadro 2 – Missão da Controladoria: enfoque na coordenação de esforços e resultado sinérgico

Fonte: Borinelli (2006, p. 202)

Observa-se, no Quadro 2, ser indispensável haver sinergia entre as áreas da entidade para que se consiga atingir um resultado global igual ou superior à soma dos resultados das áreas, logo, é aceitável e necessário que a prerrogativa da sinergia comentada pelos autores esteja dentro da missão da Controladoria.

AUTORES	MISSÃO DA CONTROLADORIA
Anderson e Schmidt (1961, p.3)	Subsidiar, com informações, o processo administrativo em todos os seus níveis.
Fernandes (2000, p. 51)	Assessorar a gestão da empresa, integrando as diversas áreas com o fornecimento de informações que auxiliem os gestores no processo decisório, norteando-os na busca da eficácia.
Padoveze (2004, p. 34)	Suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação.

Quadro 3 – Missão da Controladoria: enfoque no suporte ao processo de gestão

Fonte: Borinelli (2006, p. 203)

É bem verdade que a gestão, assim como a missão, é peculiar para cada entidade. Considerar, porém, que o aporte de informações esteja presente dentro da missão da Controladoria não é prudente, embora, no Quadro 3, seja isso o afirmado. A esse respeito, Borinelli (2006, p. 203) enfatiza a noção de que, “a missão é algo mais amplo, que evidencia a razão de existência da área e não uma atividade ou objetivo a desenvolver.”

Nota-se, portanto, que a finalidade e a missão da Controladoria, assim como todas as partes de uma entidade, devem ser reforçadas para garantir o cumprimento das políticas e possibilitar a continuidade da organização.

2.1.2 *Controller*

A Controladoria é um novo campo de atuação para os profissionais de Contabilidade, requerendo destes, o conhecimento e o domínio de conceitos de várias disciplinas, dentre as quais Administração, Economia, Estatística, Informática, Psicologia etc.

Cabe ao profissional da Controladoria organizar o banco de dados e as informações da organização, para que elas cheguem à pessoa certa no momento oportuno. Sabe-se, entretanto, que o dado, por si, não significa nada, é algo morto. Se for lapidado e interpretado, contudo, ter-se-á o que de mais valia a instituição necessita – a informação. Figueiredo e Caggiano (2006, p. 28) esclarecem que “o *controller* é o gestor encarregado do departamento de controladoria, sendo o seu papel gerenciar de modo eficiente o sistema de informação e zelar pela continuidade da empresa, viabilizando e buscando sinergia entre todas as suas áreas”.

O *controller* traçará, em conjunto com os administradores, os objetivos, diretrizes e metas a serem executadas em um tempo determinado, porém, deverá tomar cuidado na hora de apresentar esses planos, visto que, precisa despertar, dentro dos gestores e colaboradores de um modo geral, o entendimento de que aqueles atos levarão de fato ao sucesso, condizendo com a missão e objetivos da entidade, contabilizando bons resultados para ambos.

O *controller* atua em um ambiente organizacional desde a etapa em que se faz o alicerce para implementação dos projetos da entidade, realizando o *feedback* das atividades desenvolvidas, contrastando com as estratégias traçadas, avaliando *pari passu* a maneira como o “barco da organização caminha mar afora”, além é claro, de interpretar os dados de cada etapa, vislumbrando com isso ensejar informações oportunas, que possam ser utilizadas na tomada de decisão.

Nas organizações, a informação pode ser o fator de sucesso ou insucesso, pois, se for dada em momento inoportuno, à pessoa errada e na dose desproporcional, o barco da serenidade e perenidade da instituição pode desandar e, dependendo do quanto era valiosa e esperada, a informação ineficiente se apresentará como fator decisivo para a descontinuidade do empreendimento. O nível e a constância da informação que uma entidade necessita,

entretanto, vai aumentando de acordo com o seu crescimento e complexidade. Uma coisa é fato, contudo, em qualquer nível em que se encontre a instituição: a informação precisa ser momentosa e ágil.

Analisar a massa de dados, formular diagnósticos da maneira mais precisa e atualizada possível, estudar opções e produzir relatórios compactos passam a ser, conseqüentemente, a filosofia máxima da moderna Controladoria e, em decorrência, atribuição do *controller*. Para Peixe (2009, p. 179), o *controller* é um “profissional com um perfil generalista que busca congrega informações oportunas em todas as áreas da empresa e oferecê-las aos tomadores de decisões [...]”.

Ronchi (1977, p. 78), citando o estatuto de *controllers* estadunidenses, *Controllers Institute of America*, elenca as funções básicas do *controller* como sendo as seguintes:

- implantação e supervisão do plano contábil da empresa;
- preparação e interpretação dos relatórios financeiros da empresa;
- verificação contínua das contas e dos registros, em todos os setores da empresa;
- compilação dos custos de distribuição;
- realização e custeio das contagens físicas dados estoques;
- preparação, apresentação e supervisão dos assuntos referentes a impostos;
- preparação e interpretação das estatísticas e relatórios para decisão administrativa;
- preparação do orçamento global da empresa;
- fazer o seguro de todos os bens da empresa;
- estabelecer as normas-padrão, relativas à contabilidade e aos processos e sistemas de trabalho da empresa;
- supervisão dos planos de aquisição de ativos fixos;
- aplicação de todas as decisões financeiras tomadas pela administração, uma vez que esteja de acordo com as normas vigentes;
- manutenção de todos os contratos elaborados, em nome da empresa, com terceiros;
- aprovação dos pagamentos e assinatura dos cheques, notas promissórias, etc. de comum acordo com o tesoureiro;
- aplicação dos regulamentos da empresa no tocante a assuntos relativos a cauções e ações emitidas pela empresa; e
- preparação e/ou aprovação dos regulamentos internos, que visem cumprir os regulamentos governamentais.

O *controller*, consoante esse estatuto, possui atribuições e competências diversas. Vê-se que esse profissional não elabora os demonstrativos contábeis, mas deve introduzir e supervisionar o plano contábil da entidade; verificar continuamente suas contas e registros, comprovando se os mesmos são consistentes; elaborar e transformar em informação útil os relatórios financeiros, além de, entre outras ações, aplicar as decisões financeiras tomadas pela cúpula administrativa, fazendo com que os atos delimitados no papel sejam externalizados e executados. Em outras palavras,

o *controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa (NAKAGAWA, 1993, p. 13).

No exercício de suas inúmeras funções, esse profissional multiforme precisa ter algumas características para ser capaz de administrar eficientemente tantas informações importantes, necessitando, portanto, deter, individualmente, qualidades indispensáveis, sendo essas esclarecidas por Tung (1973, p. 80), como:

- capacidade de prever os problemas que poderão surgir e de coletar informações necessárias para a tomada das decisões;
- capacidade de prever o aparecimento de problemas, nos diferentes departamentos, bem como de providenciar os elementos para as devidas soluções;
- fornecer as informações na linguagem do executivo que recebe. Tais informações podem variar desde as complicadas tabelas estatísticas até os relatórios sumarizados em algumas linhas;
- traduzir os fatos e estatísticas em gráficos de tendência e em índices, uma vez que os números isolados não auxiliam a administração da empresa;
- capacidade de ter sempre os olhos voltados para o futuro, pois o passado está morto;
- dar informações e elaborar relatórios, no momento em que forem solicitados; [...]
- capacidade de compreender que, no desempenho de suas funções, sua contribuição para outras áreas sofre limitações. As informações estatísticas, mesmo que sejam colhidas, analisadas e interpretadas da melhor maneira possível, não substituem nunca a capacidade individual do executivo que recebe tais informações.

Ao asseverar que o *controller* deverá possuir a capacidade de prever os problemas, não se deve interpretar isso como algo impossível ou típico de adivinhos, pelo contrário, esse profissional não pode trabalhar com as inferências evasivas dos magos, pois tudo o que pensar realizar tem de estar embasado em minuciosos estudos, analisando-se o mercado, bem como o ambiente externo e interno da empresa (ou assemelhada).

Deve elaborar relatórios individuais para cada setor, apenas com os informes que dizem respeito àquela área em específico, utilizando ainda seus termos peculiares, para que a informação seja realmente válida. Concorda-se com o argumento de que o *controller* deverá ter olhos voltados para o futuro, para as novas metas, contudo, discorda-se da ideia de que o passado seja relegado a algo morto e sem valia, porquanto, para firmar metas e objetivos possíveis de implementar, deve-se fazer um estudo acurado do passado, para verificar, dentre outros, a capacidade de crescimento e evolução da entidade.

Portanto, é preciso pensar historicamente o presente para mudá-lo, e para tanto se deve ir ao passado com os olhos do presente. As informações, como já enfatizado, deverão ter

tempo certo, sob pena de perderem sua magnitude. O trabalho de coleta e interpretação de dados feitos pelo *controller*, entretanto, pode vir a não surtir o efeito desejado, quando quem está de posse delas não é qualificado para utilizá-las no engrandecimento da sua área. Eis aí, portanto, uma limitação à eficácia do seu trabalho.

Observa-se, pois, que o *controller* é principalmente um executivo que auxilia o gestor. É um profissional altamente qualificado para exercer a função. E, possuindo uma visão holística da organização, interpreta os dados que possam ser transformados em informações úteis aos executivos, na formação da política empresarial.

2.2 Controladoria Governamental

A Controladoria governamental é um aliado imprescindível à gestão estatal, pois se apóia na tomada de decisões; busca o controle fiscal; avalia a conduta administrativa, e analisa a eficiência, eficácia, economicidade e transparência dos atos emanados do gestor público. Serão procedidos nos próximos subitens, esclarecimentos acerca da história e conceitos de controle, além de serem dedicados tópicos às formas de controle interno, externo e social. Ademais, no subitem 2.2.6, apresentam-se maiores detalhes sobre a Controladoria na Administração Pública brasileira.

2.2.1 Breve histórico e conceitos de controle

O marco do controle na Administração Pública, de acordo com Castro (2008), reporta-se ao século XIII, na Inglaterra, momento em que o rei João-sem-Terra incluiu na Magna Carta, no artigo 12, a determinação de que nenhum tributo ou subsídio seria instituído no Reino, a menos que aprovado pelo Conselho Comum. Relevante é ressaltar, contudo, que há, com essa afirmação, um cuidado não com as despesas do rei, mas com a sede do governante para cobrar impostos.

Já no Brasil, de acordo com Peter e Machado (2003), o controle das contas públicas remonta ao Brasil-Colônia, quando se pôde observar uma tentativa de controlar as primeiras ações disciplinares relativas ao tombamento de bens públicos, à arrecadação de dízimos, ao registro de receita e despesa, exigências de prestação de contas anuais por parte dos provedores das capitâneas hereditárias, chegando a aplicar penalidades em casos de falta de recursos que deveriam ter sido repassados à Corte.

Ainda no período das capitâneas hereditárias, que se diga, de antemão, foi um fracasso no Brasil, registram-se experiências pioneiras de criação de instâncias para apreciação das contas públicas no Nordeste ocupado pelos holandeses.

Peter e Machado (2003) ainda comentam que, em 1680, a Carta Régia determinou a implantação de Juntas da Fazenda no Rio de Janeiro e nas Capitâneas; e que, somente com a chegada da Família Real se criaram o Erário Régio e o Conselho de Fazenda, cujas funções eram, respectivamente, coordenar e controlar todos os dados pertinentes ao patrimônio e aos fundos públicos.

A vinda de D. João VI ao Brasil teve singular importância, pois trouxe da Europa organizadas noções de Contabilidade, criando instituições importantes, tal como o Conselho de Fazenda, embrião do Tribunal de Contas, lançando-se, dessa forma as verdadeiras bases para que as finanças públicas no Brasil pudessem dar os primeiros passos firmes.

Mudando de cenário, Peter e Machado (2003, p. 22) relatam que no Brasil-Império, foi “instituído o Tesouro Nacional, sendo relevante ressaltar que este detinha em seu arcabouço características de tribunal, possuindo em sua estrutura um contador-geral para dirigir a Contabilidade do Império”.

Torna-se importante, contudo, relatar que a primeira Lei Orçamentária no Brasil, de acordo com Silva (1998, p. 19), data de “11 de novembro de 1827, destinando-se inicialmente apenas à Corte e à Província do Rio de Janeiro”. Agora é pertinente indagar: como o Império se regia antes deste incipiente ato de controle? Bem, regia-se pelas leis financeiras coloniais, situação contribuinte para o eventual descontrole e desvios de recursos.

Quatro anos mais tarde, criou-se o Tribunal do Tesouro Público Nacional, abrangendo atividades fiscalizadoras do Tesouro Nacional e do Conselho de Fazenda, tendo como atribuições a administração da despesa e da receita pública, da contabilidade e dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas anuais de todas as repartições, análise dos empréstimos e da legislação fazendária, inspeção das repartições fiscais e a demissão de funcionários inidôneos.

Em 1832, expediram-se o regulamento e as instruções para a escrituração das tesourarias do Império, por ato do presidente do Tribunal do Tesouro Nacional. Necessário é dizer que o regulamento mencionado é considerado o primeiro código de Contabilidade, tendo

inclusive algumas de suas disposições aproveitadas no atual Regulamento de Contabilidade Pública (SILVA, 1998, p.18).

Silva (1998) menciona, porém, que o então Tribunal do Tesouro Nacional teve confirmada a sua competência sobre a administração da Fazenda somente quando houve a reforma administrativa ocorrida em 1850, pelo Decreto nº 736, sendo este integrado por um presidente (Ministro da Fazenda), e quatro conselheiros: diretor geral das Rendas Públicas, diretor geral da Despesa Pública, diretor geral da Contabilidade e procurador fiscal do Tesouro. Naquele momento, muitos vislumbraram o possível surgimento do controle interno no Brasil.

Oito anos se passaram, todavia, para que o Tribunal do Tesouro Nacional tivesse ampliada sua competência e isso ocorreu quando foi criada a Diretoria de Tomada de Contas, porém, em 1878, se afirmou a impotência dessa Diretoria diante do Ministro da Fazenda, pessoa da qual dependia e a quem devia obediência.

No final do ano de 1870, passou-se por um momento de grande inquietude, pois era uma época em que fervilhavam as pressões por uma estrutura de controle das contas públicas independentemente do Tesouro Nacional, entretanto, precisou-se de meio século para que o próprio Governo Imperial reconhecesse a necessidade de criar um órgão controlador soberano.

Silva (1998, p. 20), relata que, somente em 1889, com a proclamação da República e o fortalecimento das atividades legislativas, o controle foi objeto de transformações, sendo inseridas novas concepções na atividade relativa ao controle de contas. Embora o Tribunal de Contas da União (TCU) tenha tido início em 1826, por iniciativa do Visconde de Barbacena e de José Inácio Borges, com apresentação de um projeto de lei ao Senado do Império recém independente, sua criação deu-se realmente em 07 de novembro de 1890, por intermédio de Rui Barbosa, Ministro da Fazenda, pelo Decreto nº 996-A.

Na revolução de 1930, o Congresso Nacional fora fechado, não havendo, portanto, prestação de contas, pelo Executivo, por um período de três anos. Viu-se, portanto, durante o governo militar da Era Vargas, o Tribunal de Contas perder a atribuição de fazer o registro prévio de despesas, passando a ser feito no mês subsequente à realização dos gastos (SILVA, 1998, p. 20).

A evolução do controle, todavia, foi alvo de uma estagnação, tanto que, em dezembro de 1930, pelo Decreto nº 19.549, foram dispensadas a realização de concorrência e a celebração de contratos para compras e serviços, tendo tal decreto revogado seu efeito apenas dois anos mais tarde, momento em que fora revitalizado o Tribunal de Contas, com o advento da Constituição de 1934, quando este passou a aparecer como órgão de cooperação nas atividades governamentais.

Três anos mais tarde, com a Constituição de 1937, em plena vigência do Estado Novo, alguns contratos passaram a prescindir de registro junto ao Tribunal, assim como despesas de excursão e hospedagens, dentre outras. Alguns órgãos, inclusive, passaram a ser dispensados do registro prévio de despesas, como, por exemplo, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, sendo o controle nesses casos realizado subsequentemente.

Com a redemocratização do País em 1946, restaura-se a autonomia do Tribunal de Contas União, bem como ocorre o conseqüente progresso no controle de contas, pois as tomadas de contas passaram a ser realizadas a qualquer tempo, caso fossem comprovados desvios.

Silva (1998, p. 21) noticia a criação de delegacias fiscais do Tribunal em todos os Estados, junto às delegacias fiscais, cuja competência era o exame, emissão e parecer das contas para julgamento pela Corte. Acrescenta, ainda, que, em 1949, pela Lei Orgânica nº 830/49 incluiu entre as atribuições do Tribunal a fiscalização da receita.

Ultrapassando um lapso de quase vinte anos, chega-se à década de 1960, marcante pelo estabelecimento de um controle efetivo na Administração Pública, visto que, em 17 de março de 1964, foi editada a Lei nº 4.320, trazendo em seu bojo o estabelecimento de normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, estados, municípios e Distrito Federal.

Três anos mais tarde, com a reforma administrativa, veio uma série de benefícios para o controle na Administração Pública, passando este a ser um dos princípios fundamentais que passariam a reger a Administração Federal, sendo, todavia, tal fato concretizado pelo Decreto-Lei nº 200/67. Com esse decreto implementou-se a Reforma Administrativa e criou-se um Sistema de Controle Interno no Poder Executivo com as finalidades de criar condições para a eficácia do controle externo vinculando-o ao interno.

Em 1967, foram ainda, instituídas as inspetorias gerais de finanças nos ministérios civis, nos órgãos da Presidência da República e ministérios militares, tendo como atribuição desempenhar funções de auditoria e controle em geral e como objetivo assessorar os ministros de Estado, uma vez que, estavam integradas, como órgãos setoriais, aos sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria (SILVA, 1998, p. 23).

Com o Decreto nº 84.362 de 1969, porém, as inspetorias gerais de finanças foram substituídas pelo Controle Interno Setorial (CISSET), mais conhecido como Secretaria Setorial de Controle Interno. A Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) passou a ser o órgão normativo central consolidador das atividades de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, cabendo-lhes, com exclusividade, as atividades de auditoria de toda a Administração Pública Federal.

Mediante o Decreto nº 91.150/85 a SECIN, foi transferida para o Ministério da Fazenda e em 1986, com o Decreto nº 92.452/86, foi extinta, sendo suas atribuições transferidas para a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que passou a ser o órgão central do sistema.

Em 1988, com a Constituição Federal promulgada, fortificou-se a redemocratização do Brasil que havia sido esboçado com a transição democrática de 1985. Presenciou-se, com a referida Carta Magna, uma série de avanços no controle, sendo, em resumo, conforme menciona Silva (1998, p. 24), os seguintes:

- Todos os poderes governamentais (Executivo, Legislativo e Judiciário) manterão de forma integrada Sistema de Controle Interno;
- O controle tornou-se universal, abrangendo todos os atos da administração pública;
- Delimitação do escopo de cada agente responsável da administração;
- Delimitação do escopo de ação do controle externo;
- Avanço no controle social;
- Especificação no que seja controle interno e sua abrangência;
- Inclusão da avaliação de metas do governo.

Pode-se inventariar uma série de dispositivos legais arraigados na Constituição Federal de 1988 que dizem respeito ao controle, dentre os quais, o artigo 31, ao afirmar que “a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei” (BRASIL, 1988). Nesse artigo, faz-se uma delimitação de quem é a prerrogativa para exercer o controle interno dentro da esfera administrativa municipal, assim como de quem vem a ser o papel na execução do controle externo na mesma esfera.

Em 1994, houve importante reestruturação no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com a edição da Medida Provisória nº 480, pois através da mesma, criando-se um modelo de sistema diferente, passando a ser integrado pela Secretaria Federal de Controle – SFC, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), pelo Conselho Consultivo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e pelos órgãos setoriais com subordinação técnica. Silva (1998, p. 25) detalha, dentre as muitas inovações constatadas para o Sistema de Controle do Poder Executivo Federal, as seguintes:

- Segregação de funções, com a distinção das ações de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão, sob a orientação técnica e normativa da Secretaria Federal de Controle, e das atividades de administração financeira e contabilidade, sob a orientação técnica e normativa da STN;
- A subordinação das Ciset à Secretaria Federal de Controle, fato esse que veio a permitir a garantia existencial de um princípio fundamental da auditoria, a independência, passando desta feita, os Ministros de chefes, a clientes apenas;
- Criação de um ambiente propício à harmonização, sistematização e padronização de ações, em face da centralização do poder decisório na SFC e na STN;
- Inserção de uma nova filosofia de controle, tendo como base a crítica do modelo legalista e meramente formal [...].

Observa-se, portanto, que a evolução do Sistema de Controle Interno no Brasil é constatada com as várias modificações impostas por decretos, medidas provisórias e a própria Constituição Federal.

Já que foram percorridos os séculos para saber como surgiu o controle no mundo e no Brasil, torna-se pertinente mencionar a etimologia da palavra controle, bem como caminhar pelo universo das conceituações, para assim se inteirar acerca do que os autores pensam a respeito do que vem a ser o objeto do estudo histórico em epígrafe.

Castro (2008, p. 26) relata que “o vocábulo controle encontra sua origem no latim *rotulum*, sendo utilizado para designar a lista com a relação dos contribuintes que deveriam ser cobrados, direcionando, desta feita, o cobrador de impostos na realização do seu ofício”.

Caso se faça uma análise histórica do controle e de seu significado em várias nações, ver-se-á que esta palavra indubitavelmente esteve sempre ligada às finanças. Por exemplo, em francês, *controler* significa registrar, inspecionar, examinar, sendo, contudo, originada de *contre-rolê*, onde *rolê*, isoladamente, representa um registro de nomes e, ao se fazer a junção com *contre*, significa um confronto realizado com o documento original, buscando-se, portanto, atestar a consistência, confiabilidade e fidedignidade dos dados. Para os italianos, *controllo* é esquadrihado como o registro ou exame dos atos e fatos; entretanto, o vocábulo

controle foi de fato consagrado na definição que indica a inspeção realizada nos papéis e operações registradas nos estabelecimentos comerciais.

A realidade incontestável é que a terminologia controle foi incorporada de modo consistente e definitivo em diversos idiomas, tendo sentido amplo, podendo, segundo Castro (2008, p. 26), significar “dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação)” e para Amora (2009, p. 173) “controle é verificação administrativa; superintendência; fiscalização financeira; o fato de ter sob seu domínio a fiscalização”.

Observa-se, então, que o controle objetiva, entre outros escopos, analisar, comparar e atestar se a realidade encontrada é satisfatória e condiz com o que havia sido pensado, planejado e imaginado. Cruz e Glock (2008, p. 20) endossam o entendimento mencionado há pouco, ao caracterizarem o controle

[...] por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado, etc., com o objetivo de se verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas[...]

Koontz e O’Donnel (1955) definem controle como o ato de avaliar e corrigir as atividades de subordinados para garantir que tudo ocorra conforme os planos, indicando sempre onde se encontram os desvios, quais medidas devem ser tomadas para saná-los, assegurando-se, com isso, a realização dos planos traçados.

Não se pode esquecer, contudo, o fato de que o controle necessita ser estudado e planejado, adequando-se aos objetivos e políticas da entidade, sendo imperativa, todavia, a análise da forma, dimensão, volume de atividades desempenhadas e natureza das operações desencadeadas no ambiente organizacional.

É indispensável ater-se para o fato de que o controle não é um fato ou circunstância isolada, mas um complexo composto por uma série de atitudes que se devem circunscrever a todas as atividades da entidade.

Vê-se, portanto, que, em virtude da sua notória importância, a palavra controle, incorporou-se definitivamente ao português, podendo ser encontrada nos modernos dicionários da língua nativa nas suas várias acepções, e, também, no Direito Pátrio, passando

a ser introduzido e consagrado por Seabra Fagundes desde a publicação, em 1941, de sua monografia intitulada, O Controle dos Atos Administrativos Pelo Poder Judiciário.

2.2.2 Fundamentação Legal do Controle no Brasil

A fundamentação legal do controle interno e externo no Brasil pode ser verificada na Lei Maior nos artigos 70 a 74. No artigo 70 relata-se que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, entre outros, ficará a cargo do Congresso Nacional, por meio do controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder (BRASIL, 1988). Não se há de esquecer o esclarecimento trazido no parágrafo único, que impõe a obrigação da prestação de contas a todos os que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda.

O artigo 71 traz um detalhamento das competências do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União no que concerne à realização do controle externo, deixando nesse momento, claras, as suas devidas atribuições e inserções dentro dos entes que realizarão seu trabalho. Descreve, por exemplo, que ficará a cargo de ambos (Congresso e TCU) a apreciação das contas prestadas anualmente pelo presidente da República, mediante parecer prévio e que deverão apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na Administração Direta e Indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, exceto para os cargos comissionados, dentre uma série de outros detalhamentos.

Já os artigos 72 a 74 transcrevem regras para o controle de despesas não autorizadas; composição do TCU e finalidade do sistema de controle interno. Percebe-se, portanto, que no Brasil existem dois tipos de controle de acordo com a CF/88 - interno e externo – e, mais recentemente se tem mencionado bastante o controle social, sendo o controle visto, nesse caso, como um instrumento da democracia.

Refere-se ainda ao controle a Lei nº 4.320/64, nos artigos 76 a 82, determinando que o Poder Executivo exercerá o controle interno; tratando ainda da tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos, como também do controle externo e de seus fins. Já a Lei Complementar nº 101/00, nos artigos 48 e 49, versa sobre os instrumentos de transparência da gestão fiscal (PINHEIRO, 2006, p. 29).

Ultimamente, foi editada a Lei Complementar nº 131/09, que acresceu dispositivos aos artigos 48 e 73 da Lei de Responsabilidade Fiscal, versando, entre outros, acerca de como a transparência será assegurada e quem de fato é parte legítima para denunciar ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público o descumprimento das prescrições.

Como se pode constatar, o controle é matéria presente na Constituição Federal de 1988 e em várias legislações infraconstitucionais, não podendo ser diferente, dada sua relevância. Além do mais, na Administração Pública, os dirigentes devem agir de acordo com as normas legais que fixam competências aos órgãos.

Então, para que o controle seja de fato realizado e implementado, este deverá estar previsto em lei. Endossando essa ideia, Castro (2008, p. 32) esclarece que “neste ambiente, o controle é uma atividade fundamental, mas exige que seja feito com eficiência, com competência. Do contrário, os ralos por onde passam todo o desperdício e as brechas que levam ao desvio de recursos públicos permanecem ou crescem.”

2.2.3 Controle Interno

O controle interno é uma ação necessária para que se consiga gerir de modo satisfatório e seguro todo e qualquer negócio – público, privado, com ou sem fins lucrativos. Ele orienta as áreas administrativas e técnicas do órgão ou entidade, mostrando o caminho menos tortuoso, acompanhando o desenrolar dos processos, redirecionando os passos, quando necessário, evitando, portanto, problemas futuros que venham a lesar a instituição, além, é claro de fazer um *feedback*, analisando a eficiência e eficácia atingida.

Controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela própria gerência do setor público, com a finalidade de comprovar fatos, impedir erros, fraudes e a ineficiência, bem como evidenciar desvios ao longo da gestão e propor ações que visem corrigi-los, de modo que os objetivos dos órgãos e das entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta (COELHO, 2006, p. 26).

Assim como ocorre no setor privado, o setor público necessita do instrumento regulador e direcionador do controle interno. Pensar em Administração Pública sem controle é simplesmente o império do caos reinando em um ambiente que lida com decisões e recursos importantes e escassos, pertencentes a uma gama de pessoas.

Castro (2008, p. 36) ressalta que o controle não pode faltar no aparelho estatal, ainda mais quando são considerados o poder arbitrário e coercitivo do Estado e a ausência de

competição. Enfatiza ainda que, além de ser uma organização grande e complexa, suas características muito especiais tornam ainda mais acentuada a necessidade de um bom controle interno.

Na Constituição Federal de 1988, o controle interno encontra-se fundamentado no artigo 74, o qual determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de avaliar o cumprimento de metas, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, bem como apoiar o controle externo na execução de seu trabalho.

Castro (2008, p. 71) ressalta, todavia, que, para se atender ao disposto no artigo 74 da Constituição Federal, o Governo Federal foi ajustando o modelo do sistema de controle interno, que, nascendo como controle interno administrativo, evoluiu para controle financeiro (Secretaria do Tesouro Nacional) e foi consolidado como auditoria, com a Secretaria Federal de Controle Interno.

A Secretaria Federal de Controle Interno atua como braço operacional da Controladoria Geral da União, passando a representar o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, cujas atribuições foram definidas na Lei nº 10.180/01, regulamentada pelos Decretos nº 3.591/00 e nº 4.304/02 e legislações subseqüentes.

Já a Lei nº 4.320/64 traz, no artigo 76, normatização acerca do controle interno, determinando que o Poder Executivo deve exercer o controle da execução orçamentária, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas, ou órgão equivalente. Entrementes, a Constituição do Estado do Ceará, no capítulo que aborda a fiscalização financeira, trata do controle interno em seu artigo 41, a saber:

a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legitimidade, legalidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas, será exercida pela Câmara Municipal, na forma da Lei, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

As caracterizações legais do controle interno também fazem parte da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.8), que trata do controle interno aplicável às entidades públicas. Ressalta-se, todavia, que essa norma visa a garantir um grau aceitável de eficiência e eficácia no sistema de informação contábil.

Segundo a Resolução nº 1.135/08 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou

a NBC T 16.8, o controle interno sob o enfoque contábil, compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de

- Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (CONSELHO FEDERAL CONTABILIDADE, 2008).

Depreende-se, portanto, que o controle interno terá de primar pela proteção dos ativos da entidade, assegurando que o que está registrado corresponda à verdade dos fatos; possibilitar que a informação seja obtida de modo ótimo; instigar aos gestores e colaboradores a aderirem aos planos traçados; cuidar para que práticas ineficientes e antieconômicas sejam mitigadas; e contribuir para que a eficiência operacional da entidade seja alcançada.

O Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará também contribuiu na caracterização do controle interno, quando editou a Instrução Normativa nº 01/97, artigo 2º, e elencou o que é objeto de controles específicos:

- a execução orçamentária e financeira;
- o sistema de pessoal (ativo e inativo);
- a incorporação, tombamento e baixa dos bens patrimoniais;
- os bens de almoxarifado;
- as licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes;
- as obras públicas e reformas;
- as operações de créditos;
- os suprimentos de fundos;
- as doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos (T.C.M, 1997)

Intui-se, desta feita, a noção de que, além de ser observado o que dispõe a CF/88, a Lei nº 4.320/64, a LC nº 101/00, dentre outras normatizações, se deverá quando da implantação de um órgão de controle interno na esfera municipal do Ceará, considerar o que dispõe a Instrução Normativa nº 01/97 do Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará, ao assinalar que ficará a critério do controle interno, dentre outros, o acompanhamento de como está sendo implementada a execução orçamentária e financeira e utilização dos suprimentos de fundos, o que é sempre um direcionador da atenção dos auditores.

Vê-se, portanto, que a Lei nº 4.320/64, em seu artigo 77, que restringia o controle interno meramente ao campo orçamentário, foi alargada nessa norma, porquanto, mostra um

amplo campo de atuação do controle interno contábil, ao abranger todo o patrimônio da entidade.

A norma mencionada, na verdade, veio para reforçar o texto do artigo 59 da Lei Complementar nº 101/00, onde se impõe ao controle interno o dever de fiscalizar as metas constantes na Lei de Diretrizes Orçamentárias e os limites da dívida consolidada e mobiliária, despesa com pessoal, contratação de operações de crédito, concessão de garantias e inscrição em restos a pagar.

A preocupação com o controle interno, entretanto, segundo Castro (2008, p. 64), “está intimamente ligada a dois fatores básicos: responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da entidade”. Essa constitui preocupação compartilhada pelos profissionais do controle, que tem responsabilidade de emitir certificado de auditoria, pois, nesse momento estará em julgamento a avaliação dos controles internos da entidade.

Tomando por base os fatores retromencionados, as estruturas, normas e processos administrativos que envolvem toda e qualquer ação dentro de uma entidade, vê-se que em tudo isso se deve atentar para princípios básicos. E não fugindo à regra, o controle interno deverá ser embasado, segundo Castro (2008, p. 65), pelos seguintes princípios:

- fixação de responsabilidades - para que o controle interno implantado seja eficiente, em sua estrutura deve estar bem clara a delimitação das responsabilidades;
- segregação de funções - um funcionário que execute trabalho na área operacional não deverá também estar envolvido na função de registro dos dados;
- ciclo de uma transação - uma só pessoa não deve executar todas as fases de uma transação;
- pessoal de controle deve ser criteriosamente selecionado - para que uma pessoa venha a ocupar um cargo de controle dentro na entidade, deverá ter o passado investigado e suas referências checadas;
- rodízio de pessoal - a entidade deve promover periodicamente o rodízio de servidores, para que sempre se tenha uma pessoa apta para desempenhar qualquer função; além do mais, motiva o pessoal envolvido e aumenta a segurança dos sistemas de controles;

- as tarefas devem estar previstas em manuais operacionais - o *modus operandi* do desempenho funcional da estrutura deve ser transposto de modo escrito, em manuais, visando, com isso, a evitar que erros ocorram, aumentando, portanto, a eficiência operacional; e

- utilização de processamento eletrônico - sempre que possível, a entidade deverá adotar processo eletrônico para o registro das operações, por ser mais eficaz e dificultar possíveis fraudes.

Ainda de acordo com Castro (2008, p.65), o controle interno possui uma série de finalidades, destacando-se dentre as mesmas, as cinco que se seguem:

- Segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada - o gestor deverá sempre ser cauteloso e nunca impulsivo. Deve ter segurança de que os atos praticados, principalmente aqueles sujeitos a julgamento externo, estejam cobertos por controles prévios e seguros, suportados por documentos que o comprovem, conforme a lei e com a responsabilidade bem definida. E a informação, para ser útil, deverá ser tempestiva e segura, necessitando, portanto, de controles prévios, concomitantes e subsequentes;

- promover a eficiência operacional da entidade - a eficiência operacional consiste em se desenvolver dentro da entidade, padrões e métodos adequados para permitir que todas as áreas cresçam de forma racional, harmônica e integrada, voltando-se, porém, para os objetivos globais. Tal feito é conseguido com base em uma série de atitudes, por exemplo, ao se fazer uma seleção de pessoal qualificado, planos de cargos e carreira, relatórios de desempenho, normas e instruções formais, dentre outras;

- estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas - o intuito de estimular a obediência das políticas é assegurar que os propósitos da Administração, anteriormente estabelecidos, sejam adequadamente seguidos pelos servidores, possibilitando, com isso, que a estrutura da unidade seja direcionada para o mesmo fim;

- proteger os ativos - o ato de proteger os ativos significa que estes devem ser resguardados de qualquer situação indesejável, dos deslizes involuntários e dos erros intencionais; e

- inibir a corrupção - ao se controlar *a priori* as transações, acompanhar *pari passu* os caminhos da entidade e fazer-se uma avaliação dos atos praticados, tem-se atributos para inibir a ocorrência da corrupção. Afinal, em terra onde não se tem controle, a tendência ao

desmando é grande, entretanto, nesse caso, o risco é ficar correndo atrás do erro em vez de trabalhar em busca do acerto.

Para desenvolver os trabalhos e implementar todos os passos descritos, entretanto, foi necessário criar órgãos de controle interno, aperfeiçoados de forma sistemática, com pessoal devidamente treinado e preparado, a fim de cumprir as inúmeras determinações constitucionais. Faz-se oportuno aqui destacar a ideia de que no âmbito federal, tem-se a Controladoria Geral da União; no estadual, enfocar-se-á, neste estudo, a Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará, e, no municipal, a Controladoria Geral do Município de Fortaleza, temas abordados no subitem 2.2.6, que versa sobre a Controladoria na Administração Pública brasileira.

Com toda a explanação até aqui expressa, constatou-se que o controle interno é uma ferramenta ímpar no gerenciamento da *res* pública e que os municípios devem organizar seus controles de maneira ordenada, obedecendo sempre aos preceitos legais. Agindo assim, ter-se-á uma administração gerencial, aquela voltada para os resultados. Se realizado de modo incisivo, o controle interno situará a organização diante da situação almejada: administração pública eficiente, eficaz e efetiva, livre do mal que assola o País – a corrupção.

2.2.4 Controle Externo

Enquanto o controle interno é realizado por funcionários que se encontram no órgão, o controle externo será desempenhado por profissionais alheios à Administração da entidade. Peter e Machado (2003, p. 27) endossam essa afirmação, quando dizem que o controle externo deve ser exercido em uma instância que esteja fora do âmbito do que é fiscalizado, acrescentando, ainda que, desta maneira, tem-se maior grau de independência e efetividade em suas ações.

A magnitude do controle externo na gestão pública está sediada na Constituição Federal de 1988 e, por decorrência, nas demais constituições estaduais e leis orgânicas dos municípios. Nas três legislações, entretanto, teve-se o intuito notório de se fundamentar a função do Legislativo e do próprio Tribunal de Contas.

A CF/88 trata do controle externo em seu artigo 71, definindo que este ficará a cargo do Legislativo, sendo auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, abrangendo a fiscalização

contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta (BRASIL, 1988).

A Lei nº 4.320/64 no artigo 81, determina que o controle da execução orçamentária será realizado pelo Poder Legislativo, devendo ter como foco a verificação da probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento. Ainda no capítulo III, tem-se o direcionamento de que o Executivo, anualmente, deverá, no prazo estabelecido nas constituições ou nas leis orgânicas dos municípios prestar contas ao Legislativo (BRASIL, 1964).

A Constituição do Estado do Ceará acata esse dispositivo no artigo 69, dizendo que o controle externo será exercido a cargo da Assembleia Legislativa com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado (CEARÁ, 1989). Já a Lei Orgânica do Município de Sobral o faz em seu artigo 96, relatando ser o controle externo exercido pela Câmara Municipal, com o auxílio do Tribunal de Contas dos Municípios (SOBRAL, 1997).

Assim como no controle interno foram criados órgãos especializados para cumprir os ditames legais impostos, não é diferente quando se trata do controle externo, sendo este representado pelos tribunais de contas. “Os Tribunais de Contas são instituições importantes e fundamentais no processo de sustentação da democracia, agindo na defesa da boa e regular aplicação dos recursos públicos” (CASTRO, 2008, p. 41).

Os tribunais têm uma tradição antiga em quase todas as democracias que se apresentam hoje consolidadas, reunindo um conjunto de normatizações institucionais bem esclarecidas. No Brasil, todavia, as informações que se tem a respeito desses entes são escassas, principalmente se assim for comparado com instituições de relevância similar, como o Parlamento e os partidos políticos. Os poucos esclarecimentos encontrados sobre o tema estão nos *sites* institucionais (ou por intermédio da imprensa, que, se diga de antemão, está muito mais preocupada em enfatizar os inúmeros escândalos existentes do que esclarecer o importante papel desempenhado por esses órgãos), no entanto, consoante Castro (2008, p. 42), “não se deve ficar tão desolado com as afirmações expressas, uma vez que, nos Estados Unidos e na Alemanha essas instituições também despertam pouco interesse do público em geral”.

Castro (2008) comenta ainda que a Alemanha tem uma longa tradição de Tribunal de Contas, existindo essa Corte há aproximadamente 300 anos, contudo, a história registra que a

primeira entidade específica de controle foi institucionalizada na Prússia, durante a monarquia. Esclarece ainda que, referente à origem dos tribunais de contas no mundo, pode-se dizer que existem três tipos, a saber:

– O primeiro é o que tem como cliente principal o administrador, tentando com seus dados e informações convencê-lo a melhorar a administração. Vê-se esse Tribunal presente na Alemanha, onde existe uma comunicação intensa entre o Tribunal de Contas e o administrador, tanto que nos relatórios de auditoria, o administrador tem o direito de responder, não indo, portanto, o relatório para o Parlamento sem que o administrador exponha sua posição.

– outro modelo completamente diferente é o anglo-saxão, cujo principal cliente é o Legislativo, situação em que o tribunal produz o material seguindo a solicitação ou para orientação do próprio Legislativo. Nos Estados Unidos, por exemplo, o *General Accounting Office* tem 95% de suas auditorias solicitadas pelo Congresso do país; e

– o terceiro é o que tem função judicante, atuando, nesse caso, como um tribunal administrativo ou última instância de decisão sobre a responsabilidade ou inocência de administradores, em relação aos atos praticados. Esse modelo se assemelha ao utilizado na França e equivale ao brasileiro, que começou sendo controle prévio e foi progredindo para um controle posterior.

No Brasil, o primeiro órgão de controle externo a existir de modo sistematizado, foi o Tribunal de Contas da União (TCU). E, como relata Silva (1998, p. 20), o primeiro presidente do TCU foi Inocêncio Sezerdello Correia. O TCU, nessa época, tinha como competência examinar, revisar e julgar todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União, sendo a fiscalização feita por intermédio de mecanismos de registro prévio, competindo-lhe ainda, liquidar as contas de receita e despesa e verificar a sua legalidade antes da apresentação ao Congresso Nacional.

Deve-se, entretanto, a Rui Barbosa, conforme exposto no tópico 2.2.1 (histórico e conceitos do controle) a origem do Tribunal de Contas da União. Castro (2008, p. 43), menciona que ele considerava a sua criação o coroamento da obra do Governo Provisório na Primeira República, expondo que o TCU era:

O corpo da magistratura intermediária à administração e à legislatura que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias

contra quaisquer ameaças, pudesse exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em Instituição de formato aparatoso e inútil.

Silva (1998) esclarece, ainda, que naquele momento, influenciado pelas ideias positivistas típicas do contexto político que marcou a formação da república, o TCU dava ênfase à função corretiva do controle, e que as razões que levaram à sua criação se encontram expostas no Decreto nº 996-A, a saber:

- Tornar o orçamento uma instituição inviolável e soberana em sua missão de prover as necessidades públicas, mediante o menor sacrifício dos contribuintes;
- Fazer desta lei das leis uma força da Nação, um sistema sábio, econômico, escudado contra todos os desvios, todas as vontades, todos os poderes que ousarem perturbar-lhe o curso normal;
- Instalar no País o hábito da fiel execução do orçamento;
- Suprir o então vigente sistema de contabilidade orçamentária, defeituoso no seu mecanismo e fraco na sua execução.

A história retrata, porém, que o tribunal enfrentou difíceis obstáculos, pois todos gostam de controlar e não de ser controlados. Castro (2008, p. 44) relata que o TCU teve as competências e autonomia revistas, ao se tornar independente e emitir opiniões que desagradavam o Governo. Na época, Floriano Peixoto solicitou, por meio de minuta de decreto, que Sezerdello fizesse as devidas alterações; entretanto, de imediato, Sezerdello pediu demissão do cargo de ministro da Fazenda, deixando para o País um verdadeiro legado com o texto:

Quando Vossa Excelência está dentro da Lei e da Constituição, o Tribunal cumpre as suas ordens. Quando Vossa Excelência está fora da Lei e da Constituição, o tribunal lhe é superior: Reformá-lo não podemos. As autorizações legislativas, usadas, ficam esgotadas, e, por Lei, o Executivo não pode mais modificá-las. Se Vossa Excelência quer reformular o Tribunal, demita-me, e o meu sucessor que referende o ato (CASTRO, 2008, p. 44).

Hoje, em homenagem a esse ilustre brasileiro, o TCU deu o nome de Instituto Sezerdello Correia à Escola de Formação de Auditores e instituiu o Prêmio Sezerdello Correia para monografias sobre temas relacionados ao controle dos gastos públicos.

Castro (2008) acrescenta ainda que, até 1967, os tribunais de contas no Brasil praticavam o controle prévio, logo, todos os empenhos e contratos que oneravam os orçamentos públicos tinham de ser autorizados previamente pelas cortes. Essa prática, no entanto, mostrou-se obsoleta e ineficaz, dado o volume de decisões a serem tomadas, crescendo de tal forma que os tribunais de contas não tiveram mais condições de responder à necessidade de aprovar ou reprovar previamente os empenhos. Atualmente, segundo a

Constituição Federal, no artigo 71, o TCU, no auxílio ao Congresso Nacional, abrange inclusive a apreciação de contas do presidente da República, competindo-lhe:

- apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- 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, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;
- fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- 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;
- prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- 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;
- assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (BRASIL, p. 1988).

Peter e Machado (2003, p. 29) esclarecem que, “no caso de sustação de contrato, o ato será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis”. Caso o Congresso ou o Executivo não o faça em um prazo de noventa dias, a competência para tal, passará ao TCU.

A Carta Magna de 1988, no artigo 73, define ainda que o TCU possui quadro próprio de pessoal, jurisdição em todo o Território Nacional e sede em Brasília, sendo essa corte integrada por nove ministros, nomeados entre brasileiros de mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade; idoneidade moral e reputação ilibada; notórios conhecimentos

jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de Administração Pública e mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional (BRASIL, 1988).

Na esfera estadual, a fiscalização financeira e orçamentária é exercida pela Assembleia Legislativa com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado (TCE), tendo sido este, no Ceará, criado em 5 de outubro de 1935.

Já se sabe que a trajetória dos tribunais de contas do Brasil foi atribulada. É tanto que, por duas vezes, houve interrupção de suas atividades, tendo sido a primeira em 4 de julho de 1939, no governo Getúlio Vargas. No Ceará, por exemplo, o decreto de extinção do TCE foi assinado pelo interventor Menezes Pimentel, coincidentemente, a mesma autoridade que assinara o decreto que o instituíra, sendo a corte reaberta somente mais de seis anos depois. A segunda interrupção se deu em 25 de fevereiro de 1946 e perdurou por menos de seis meses (T.C.E, 2009).

A Constituição do Estado do Ceará traz, no artigo 71, a afirmação de que o TCE possui quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o Território Estadual, sede na Capital do Estado, devendo o mesmo ser integrado por sete Conselheiros, sendo estes nomeados pelo governador do Estado, dentre brasileiros de mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos; idoneidade moral e reputação ilibada; notórios conhecimentos jurídicos, contábeis econômicos e financeiros ou de Administração Pública; mais de dez anos no exercício de função ou de efetiva atividade profissional (CEARÁ, 1989).

Acrescenta ainda que, dentre os conselheiros do Tribunal de Contas do Estado, três serão escolhidos pelo governador do Estado, com aprovação da Assembleia Legislativa, sendo dois alternadamente dentre o quadro de auditores e membros do Ministério Público Especial junto ao Tribunal de Contas do Estado, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, observando-se os critérios de antiguidade e merecimento, e quatro pela Assembleia Legislativa.

As atribuições do TCE compreenderão, dentre outras, a apreciação das contas prestadas anualmente pelo governador do Estado; o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração pública; a apreciação da legalidade dos atos de admissão de pessoal, exceto os de provimento de comissão; a realização de suas comissões técnicas ou de inquérito; a fiscalização da aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres; a prestação das informações solicitadas pela Assembleia

Legislativa, ou por qualquer das suas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas; da aplicação aos responsáveis das sanções previstas em lei (CEARÁ, 1989).

Nos municípios, o controle externo fica ao cargo da Câmara Municipal, com o auxílio do Tribunal de Contas dos Municípios ou Tribunal de Contas Municipal, nos estados onde houver, pois a Constituição de 1988, embora tenha recepcionado a estrutura vigente dos tribunais, proibiu, no âmbito dos municípios, a criação de novos tribunais, conselhos ou órgãos de contas municipais, conforme se constata no artigo 31, § 4º. De acordo com Castro (2008, p. 41), “tem-se Tribunal de Contas dos Municípios na Bahia, Ceará, Pará e Goiás e Tribunal de Contas do Município no Rio de Janeiro e São Paulo”.

No Ceará, o Tribunal de Contas dos Municípios foi implantado em 21 de janeiro de 1955, tendo, segundo a sua respectiva Lei Orgânica, jurisdição própria e privativa em todos os municípios do Estado do Ceará, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência. É, contudo, estabelecida na Lei Estadual nº 12.160/93, a abrangência da jurisdição do TCM, a saber:

- qualquer pessoa, física, órgão ou entidade a que se refere o inciso III do artigo aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário municipal;
- os dirigentes ou liquidantes de empresas encampadas ou sob intervenção ou que de qualquer modo venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio do Município ou de outra entidade pública municipal;
- os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebem contribuições parafiscais e prestem serviço de interesse público ou social.
- todos aqueles que devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de lei;
- os responsáveis pela aplicação de qualquer recurso repassados pelos municípios, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres;
- os sucessores dos administradores e responsáveis a que se refere este artigo, até o limite do valor do patrimônio transferido;
- os representantes do Município ou do Poder Público na Assembleia Geral das empresas estatais e sociedades anônimas de cujo capital participem, solidariamente, com os membros do Conselho Fiscal e de Administração, pela prática de atos de gestão ruinosa ou liberalidade à custa das respectivas sociedades. (CEARÁ, 1993).

Cabe ao Tribunal de Contas dos Municípios apreciar as contas prestadas, anualmente, pelos prefeitos, emitindo parecer prévio, no prazo de doze meses a contar do seu recebimento. Analisando-se o Regimento do TCM, verifica-se que tem sede em Fortaleza, compondo-se por sete conselheiros, sendo sua escolha feita da seguinte maneira: quatro sétimos pela Assembleia Legislativa, para provimento da 1ª, 3ª, 5ª e 6ª vagas e três sétimos pelo

governador do Estado, com aprovação da Assembleia Legislativa. Ressalta, ainda o documento, que não podem ocupar cargos de conselheiros, simultaneamente, parentes consanguíneos ou afins, na linha reta ou na colateral até o segundo grau.

Como se viu, a gama de acontecimentos ao longo dos tempos fez surgir no mundo contemporâneo, o controle dos gastos públicos, situando, desta feita, frente a frente os dois poderes, ocasionando, pois, a divisão do controle em interno e externo: o segundo, agindo em defesa da sociedade ou do investidor, e o primeiro como viga indispensável para a organização e seus dirigentes.

2.2.5 Controle social

Em um momento de grandes transformações políticas e econômicas, a filosofia de controle que deu suporte às organizações burocráticas e econômicas mostra-se ultrapassada. O formalismo exagerado, voltado, sobretudo, para a análise legal do ato, limitaram o controle à avaliação antecedente dos procedimentos, mostrando-se, atualmente, essa prática superada e insuficiente para justificar perante a sociedade o bom ou o mau uso dos recursos públicos, pois ela passou a exigir responsabilidade dos dirigentes no exercício da função pública e anseia por serviços de qualidade. Em suma, a sociedade solicita resultados.

A participação popular tem sido, nos últimos tempos, importante instrumento de controle sobre a ação dos governantes. Hoje, quando os cidadãos se acham lesados de alguma forma em relação aos recursos públicos, não se inibem em externar a insatisfação, seja denunciando o ato aos órgãos de fiscalização ou ao Ministério Público ou chamando a atenção da mídia com manifestações populares de repúdio.

É preciso destacar o fato de que a própria Constituição de 1988 menciona em seu artigo 31 as intervenções populares no controle do uso do dinheiro público, dizendo que “as contas dos Municípios ficarão a cargo, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhe a legitimidade, nos termos da lei”.

Buscou-se na CF/88 evitar que irregularidades e desvios de recursos ocorressem, sendo esse informe corroborado no artigo 74, ao esclarecer que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também dedicou atenção especial à participação popular no controle e fiscalização dos recursos, conforme se verifica nos artigos 48 e 49.

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

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício (BRASIL, 2000).

Recentemente foi editada a Lei Complementar nº 131/09, que trata, entre outros, da transparência que deve haver nos recursos públicos e assegura ao cidadão e outras representatividades o papel de denunciar as irregularidades.

Buscando cumprir e suprir a transparência exigida nas leis, vê-se atualmente uma série de *sites* contendo informações relacionadas à gestão e à execução de programas, no entanto, para permitir maior *accountability* dos governos, é premente que eles tornem públicos não só os próprios atos, mas disponibilizem informações relativas à Administração Pública. Não basta, contudo, que as informações estejam disponíveis, mas principalmente, devem está decodificadas numa linguagem inteligível e acessível ao cidadão, levando-se em consideração seus parcos conhecimentos nas áreas contábil e financeira.

Sabe-se, todavia, que a implantação e manutenção do controle não pode ser mais onerosa do que os benefícios advindos. Valendo-se dessa máxima, o Governo Federal procura incentivar a participação popular no controle do uso dos recursos públicos, principalmente dos que dizem respeito ao repasse das verbas federais descentralizado aos estados e municípios, como é o caso do Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental (FUNDEF).

É fato que a imprensa está atualmente mais independente e atenta para sinalizar ao cidadão a ocorrência de abusos de poder e corrupção, no entanto, como relatam Capobianco e Monadjem (2000, p. 1), “a imprensa sozinha não tem a condição de combater a corrupção, nem previne que casos ocorram – nem é seu papel”. Em suas palavras, “é preciso que a sociedade civil organizada assuma esta tarefa, reunindo informações e criando mecanismos

para pressionar o Estado a coibir a corrupção, de forma permanente, institucional e organizada”.

É na hegemonia da democracia, em um contexto de transformações e mudanças, que surge a consciência de cidadania ao ensejar demandas de participação e transparência na condução dos negócios públicos. Os controles interno e externo precisam estar atentos acerca dessas modificações, para então se adaptarem às necessidades da população, em particular às necessidades do contribuinte, aquele que paga tributos e não tem condições de verificar sua aplicação de modo claro.

2.2.6 Controladoria na Administração Pública Brasileira

A Controladoria no âmbito da Administração Pública busca, entre outros, acompanhar a execução orçamentária, medir os resultados atingidos no exercício, dar suporte ao gestor na tomada de decisão, produzir relatórios, constando o fluxo das transações, redirecionando e endireitando, quando se perder o foco, a posição dos diversos setores e do gestor máximo, evitando-se que os possíveis erros que venham a ocorrer não sejam de tal magnitude, ao ponto de fazer descarrilar os passos da instituição no universo obscuro da ilicitude e das práticas antieconômicas.

Para Slomski (2005, p. 15), a Controladoria compreende “[...] a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado [...]”. Esse ótimo enfatizado pelo autor corresponde a chegada a um resultado além do que fora projetado pela entidade, sendo que, de acordo com Scarpin e Slomski (2007, p. 916), “a Controladoria governamental possui o papel de desenvolver mecanismos para atingir esse ótimo”. Já Machado (2008, p. 6) diz que a Controladoria tem como atividade principal a gestão

[...] empresarial em visão holística, ou seja, é uma ferramenta de gestão, que proporciona um acompanhamento amplo, da entidade ou órgão como um todo, fazendo com a gestão baseada em um modelo de controladoria proporcione uma maior eficácia no uso dos recursos, impactando diretamente nos resultados financeiros e gerenciais.

Observa-se, portanto, que a Controladoria possibilita se ter uma ampla visão da entidade, permitindo com essa visibilidade, um fácil e consistente acompanhamento dos fatos. Como ferramenta da gestão ou órgão administrativo, possui em si finalidades claras, quando se compara uma entidade com um modelo de Controladoria implementado e uma que não o possui. Solle (2003, p. 2) destaca a ideia que “a Controladoria, do ponto de vista operacional,

constitui um auxílio à gestão das entidades públicas e que sua implantação exige prévia reflexão acerca da missão e da estrutura da unidade de Controladoria”. Auxiliando a ideia do autor, Thompson e Jones (1986, p. 1) acentuam, que “a Controladoria na gestão pública é direcionada principalmente para o acompanhamento da execução orçamentária”.

Com efeito, vê-se, habitualmente, que só se tomam atitudes em relação ao mau andamento de um programa ou projeto somente quando a sua execução está praticamente paralisada, tendo-se sempre uma ação de controle *a posteriori*, logo, depois da efetivação do ato.

Um órgão de Controladoria no seio da gestão pública, o controle será executado antes, durante e depois das transações, detectando-se os desvios no seu nascedouro, evitando, assim, que a Fazenda Pública seja lesada de modo irreversível e acentuado.

Quando se pensa em controlar a execução dos atos visando à eficácia, antes, precisa-se planejar adequada e minuciosamente o trajeto a ser percorrido. Planejar é uma ação inerente ao bom funcionamento dos processos. Portanto, antes do gestor público executar, controlar e avaliar os resultados atingidos, precisa traçar metas e diretrizes consistentes, estipular valores, analisar as possibilidades, pois, se a entidade não sabe para onde vai e nem quanto isso vai custar, é bastante razoável que também não saiba como fazer, e o fim será, no mínimo, uma sequência de escândalos, retratando um resultado ínfimo.

Slomski (2005, p. 15) diz que “não dá para continuar a administração baseada no achismo, onde o gestor público acha que a população precisa de algo”. É preciso que o administrador realize ações tendo a certeza de que a escolha feita foi a melhor dentre as opções apresentadas, contudo, a maturidade e a segurança serão conseguidas por meio de um setor de Controladoria atuante.

No atual momento, quando todos, e cada um, individualmente, são cobrados e avaliados pelo que produzem, é notória e primordial a exigência de um órgão que conduza a entidade, de modo harmônico, pelos mares tormentosos da competitividade acirrada dos novos tempos.

O gestor público tem em suas mãos uma gigantesca responsabilidade, pois, lida com uma gama de informações multiformes; representa o anseio executório de uma série de serviços necessários à sociedade e coordena uma área com diversas faces e peculiaridades.

Pode-se, ante do exposto, atribuir a esse gestor a descrição de Motta (1993, p. 19) que, de modo adaptado, diz que o gestor público é um dirigente que rege uma orquestra, onde as partituras mudam a cada instante e os músicos marcam o próprio compasso. Enfatiza-se, todavia, que seu maior problema será harmonizar todos os sons em prol da obtenção de mensagem musical única.

A Controladoria realizada nas empresas privadas ou aquela efetivada nos entes públicos busca incessantemente o atingimento da situação de otimização dos recursos, sendo essa a tradução e possibilidade de concretização dos anseios dos gestores atuais, tão exigidos e testados constantemente com metas cada vez mais estratosféricas.

No tocante aos municípios, Cruz e Glock (2008, p. 13) enfatizam que estão “como de resto dos demais entes estatais, diante da modernização e da necessidade de melhor administrar os recursos disponibilizados para o exercício de sua missão de promotores ou tutores do bem-estar social”.

Na Administração Pública, a Controladoria é o órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações com o fito de prontificar os gestores para a correta mensuração de resultados econômicos produzidos pelas atividades, ensejando um instrumental para a diminuição da ineficiente comunicação entre os gestores da coisa pública e a sociedade.

A população clama por uma Administração Pública menos burocratizada, voltada cada vez mais para os resultados e a oferta de serviços de qualidade. Exige-se do gestor a transparência quando da realização dos seus atos e grande eficiência ao empregar os recursos da coletividade.

Observa-se que no Brasil, no entanto, passos estão sendo dados, ao longo dos anos, em termos de legislação e normatizações para que se consiga instrumentalizar esses avanços exigidos. Para comprovar a afirmação, basta que se olhem os textos da CF/88 em seus artigos 31, 70 e 74; da Lei nº 4.320/64, nos artigos 75 e 77; da LC nº 101/00 no artigo 59; da Constituição do Estado do Ceará, no artigo 80; e da Instrução Normativa nº 01/97, do TCM, em seus artigos 1 e 2. Nesses dispostos, ver-se-ão, definida e delimitadamente, como seriam a execução, finalidade, competência e responsabilidades de cada órgão e quais os entes da Administração respondem pela gestão dos órgãos de controle.

Exemplo sublime de órgão de controle interno, entretanto, é a Controladoria Geral da

União, inicialmente denominada Corregedoria-Geral da União. A CGU é um órgão vinculado diretamente à Presidência da República que foi criada no dia 2 de abril de 2001 pela Medida Provisória nº 2.143-31.

De acordo com Castro (2008, p. 153), a Controladoria Geral da União (CGU) foi institucionalizada na Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, momento em que se alterou a denominação da Corregedoria para Controladoria Geral da União, atribuindo-se ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

De 1994 a 2001, entretanto, o controle interno no contexto federal ficava a cargo da Secretaria Federal de Controle Interno e era organizado na linha do artigo 74 da CF/88 como uma auditoria interna do Governo, cuidando da melhoria da gestão governamental como proteção ao gestor e suporte ao controle externo.

Em 2003, o controle interno federal, embora com a denominação de Controladoria, possuía seu foco no combate à corrupção, passando a CGU a incluir nas suas responsabilidades a promoção da transparência, prevenção e combate à corrupção e à impunidade. Além disso, a CGU passou a avaliar tanto a execução dos programas de governo quanto a gestão dos administradores públicos federais, incorporando ainda os resultados das fiscalizações realizadas sobre a aplicação local de recursos federais em áreas municipais, sendo essas áreas municipais escolhidas mediante sorteios públicos (CASTRO, 2008, p. 153).

Ainda de acordo com Castro (2008), em 2006, por meio do Decreto nº 5.683, foi aprovada outra estrutura para a Controladoria, destacando-se duas novas unidades: a Corregedoria Geral da União e a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. A Corregedoria passou a centralizar as ações de correição e a Secretaria de Prevenção da Corrupção passou a concentrar as ações de prevenção da corrupção e promoção da transparência.

Assim, a CGU passou a ter a competência não só de detectar casos de corrupção, mas também de antecipar-se a eles, desenvolvendo, portanto, meios para prevenir a sua ocorrência. Apresenta-se hoje com a seguinte estrutura organizacional:



Figura 2 – Organograma da CGU
 Fonte: Controladoria Geral da União, 2009.

Observam-se nesse organograma muitas divisões, o que é perfeitamente aceitável, dadas a abrangência e a complexidade do trabalho dessa Controladoria no âmbito Federal. Na Lei nº 10.683/03, estão elencadas as competências da CGU, sendo as principais:

- assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições;
- requisitar a instauração de sindicância, procedimentos e processos administrativos outros, para corrigir-lhes o andamento, inclusive promovendo a aplicação da penalidade administrativa cabível;
- encaminhar à Advocacia-Geral da União os casos que configurem improbidade administrativa e todos quantos recomendem a indisponibilidade de bens, o ressarcimento ao erário e outras providências a cargo daquele órgão (BRASIL, 2003).

No âmbito estadual, há a Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará, sendo regida pelo Decreto Estadual nº 28.832/08, que lhe determina as competências como sendo, dentre outras: zelar pela observância dos princípios da Administração Pública; exercer a coordenação geral, orientação técnica e normativa e execução das atividades inerentes aos sistemas de controle interno, ouvidoria e ética e transparência do Estado; consolidar os controles internos, a partir do desenvolvimento de métodos e técnicas voltadas para a observância dos princípios da Administração Pública; avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos, entidades e

fundos da Administração Estadual; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias; e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (CEARÁ, 2008).

A Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará deverá ainda, segundo o Decreto nº 28.832/08, criar condições para o exercício do controle social; para o atendimento ao idoso e ao portador de necessidades especiais; facilitar o registro de reclamações, denúncias, críticas, elogios ou sugestões, devendo os resultados das correspondentes atividades de apuração contribuir na formulação de políticas públicas ou em recomendações de medida disciplinar, administrativa ou judicial por parte dos órgãos competentes.

Num ambiente de fortes pressões - em que a população ansiava por mais transparência nas contas públicas e nos atos dos gestores, qualidade na prestação dos serviços, eficiência nos gastos e redução nos custos, responsabilização dos agentes públicos no gerenciamento dos recursos e democratização da informação - em dezembro de 2001, a Prefeitura Municipal de Fortaleza instituiu, pela Lei nº 8.608/01, a Controladoria Geral do Município (TEIXEIRA *et al.*, 2007, p. 9).

A CGM visa contribuir para melhorar a natureza, a transparência e a qualidade dos gastos públicos, por meio do controle interno de todos os órgãos da Administração Direta e Indireta da Prefeitura, bem como de suas autarquias, empresas ou fundações públicas, além dos fundos instituídos por lei.

Teixeira *et. al* (2007, p. 9) acrescenta ainda que a CGM de Fortaleza é um órgão da Administração Direta acima das secretarias executivas e demais órgãos da Administração Direta, ficando lado a lado com a Procuradoria Geral do Município (PGM), Secretaria do Planejamento e o Gabinete da Prefeita, exercendo atividades de cunho informacional, fornecendo aos gestores municipais instrumentos que permitam a correta mensuração dos resultados econômicos e financeiros produzidos, com o objetivo de reduzir a assimetria informacional entre o gestor e a sociedade.

Ressalta, porém, a CGM não objetiva controlar os órgãos municipais, já que cada gestor tem autoridade para fazer o controle de sua área, responsabilizando-se obviamente por seus resultados, ficando, entretanto, a cargo da Controladoria, a prestação de assessoria no controle interno de cada órgão, com o fito de auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Um estudo realizado por Machado, Peter e Cavalcante (2008, p. 13) nos treze municípios da Região Metropolitana de Fortaleza mostrou que dez deles afirmam possuir órgão ou unidade de Controladoria em sua administração, contudo, sem autonomia satisfatória. Observou-se na pesquisa que, embora a Controladoria estivesse presente nos municípios como um sistema responsável por tarefas que não seriam de sua competência, além de verificar a obediência à legislação, fiscalizar, analisar e auditar as contas dos gestores públicos, não possui autonomia suficiente para cobrar e forçar a qualidade da gestão. Os autores constaram que esse fato é decorrente do órgão estar diretamente ligado e dependente da estrutura do governo, mais especificamente ao Gabinete do Prefeito, prestando informações diretamente ao mesmo.

Viu-se ainda, nos dados obtidos no ensaio ora mencionado, que, apesar de tantas cobranças da população, os órgãos de controle interno presentes na estrutura municipal do Ceará são ainda rudimentares. A esse respeito, relevante é dizer que um ente público que não detém, dentre suas especificidades, um órgão de controle interno atuante, pode estar à beira de um colapso, pois, agir na Administração Pública de acordo com o princípio do *laissez faire*, é direcionar o “navio da administração” para um gigantesco *iceberg*.

Para as organizações municipais que em sua maioria ainda não detém esse órgão, não é o fim da jornada, pois, há uma saída de mestre para resolver o impasse: basta montar um modelo de Controladoria e implementá-lo. Pode-se, por exemplo, tomar como base a estrutura para implementação da Controladoria que se segue na Figura 3.



Figura 3 – Estrutura base para a implementação da Controladoria
Fonte: Machado (2008, p. 8).

Deve-se destacar o fato de que, na visão de Machado (2008), os cinco instrumentos abordados na Figura 3 têm características diferentes no sentido de execução ou não das atividades pela Controladoria. No caso do Planejamento e Orçamento, Contabilidade e Sistemas de Informação, a Controladoria tem o papel de acompanhar, monitorar e normatizar. O ato de planejar e orçar representa o momento em que são direcionados os valores, definidas as propostas e, ao final, avaliados os resultados com base no que fora planejado. Observa-se ainda uma preocupação com a Contabilidade de Custos, que, se sabe, é pouco explorada na Administração Pública, mesmo tendo a Lei Complementar nº 101/00 exigido que ela seja organizada e atuante.

Logo após o planejamento e o orçamento, tem-se a Contabilidade focando o patrimônio do ente público e acompanhando a execução orçamentária e financeira. Depois de se planejar e registrar os dados, então é hora de priorizar os sistemas informacionais, para que forneçam um suporte financeiro e orçamentário, auxiliando na tomada de decisões sólidas e oportunas, retratando-se também o sistema de pessoal, materiais e comunicação.

Já nos instrumentos de auditoria e ouvidoria, a Controladoria, na percepção de Machado (2008), deve executar as atividades a eles inerentes. A auditoria, deverá, então, estar concentrada nos controles internos da entidade e nos resultados. Por último, porém não menos importante, encontra-se a Ouvidoria, que possibilitará que o controle social aconteça, instigando e facilitando a participação popular, deixando uma abertura para que denúncias/reclamações/críticas/elogios sejam feitos, permitindo-se, com isso, que o gestor tenha artefatos para a realização de um *feedback*, mediado pela visão de quem está alheio aos processos.

É imperativo, contudo, esclarecer que não há um modelo ou um conceito padronizado de Controladoria no setor público brasileiro, pois cada ente tem peculiaridades, devendo estas ser respeitadas e levadas em consideração na hora de se moldar uma estrutura de controladoria, mas sempre é bem-vindo um esclarecimento de como esta pode vir a ser, necessitando-se apenas adequar a estrutura, proposta por Machado ou por outros autores, à realidade, ao tamanho e à complexidade da entidade.

Para Machado (2008, p. 9), “as funções básicas de organização, coordenação, direção, planejamento e controle tradicionalmente atribuídas à Administração, todas estão intimamente relacionadas e encontram-se permeando o processo decisório nas organizações”. Acrescenta,

ainda, que essas funções são abrangidas pela Controladoria e que esta centra o interesse no planejamento e controle de resultados, sendo, por isso, fundamental para verificação da efetividade da gestão.

Machado (2008, p. 9) reúne os motivos primários para a adoção da Controladoria na Administração Pública e relata que, no Brasil, existem ainda motivos secundários que justificam e aumentam a necessidade de adoção de modelos de Controladoria na gestão pública, a saber:

Motivos primários:

- Necessidade de controle gerencial;
- Sistema de informações voltados para o gestor;
- Apuração e controle de custos;
- Eficácia da organização.

Motivos secundários:

- Desqualificação dos servidores em geral;
- Insegurança na tomada de decisão;
- Desperdícios causados pelo mau uso do recurso público;
- Ocorrência de erros, desvios e fraudes;
- Gestão ineficiente e ineficaz;
- Estrutura física;
- Capacidade financeira.

Cumprе salientar que tais motivos são apenas o “cume da montanha” e que a Controladoria é, para o Brasil, além de uma eficiente forma de controle, um direcionador de opinião positiva perante as instâncias internacionais, porquanto implica em uma maior seriedade que se imputa aos recursos públicos, suscitando-se, com isso, uma base sólida para investimentos e direcionamento de recursos do exterior para dentro do país. Afinal, ninguém quer investir em terreno de areia movediça, onde os próprios balizadores da lei, da moral e dos bons costumes se encontram sujos com a mancha da corrupção.

Machado (2008, p. 6) esclarece que a função da Controladoria na Administração Pública é “garantir a eficácia das entidades através da execução de atividades que visem a garantir que elas atendam satisfatoriamente a sociedade, tanto pela prestação e qualidade dos serviços, quanto pela idoneidade das instituições responsáveis por eles”.

Peixe (2009, p. 197) considera que “a função do controle interno, do ponto de vista operacional, compreende todo o conjunto de normas e procedimentos administrativos, que envolver todo o fluxo de informações e funcionamento organizacional [...]”. Sob esse aspecto, descreve que as atribuições do controle interno têm, dentre outras, a finalidade de proteger e salvaguardar os bens e outros ativos contra perdas, fraudes ou erros não intencionais;

assegurar o grau de confiabilidade da informação contábil-financeira; promover a eficiência das operações e impulsionar a adesão à política estabelecida pela gestão. Ainda nesse âmbito, Machado (2008, p.6) acrescenta que é missão da Controladoria “zelar pela contribuição do eficaz uso dos recursos públicos, assegurando a otimização dos serviços prestados e do resultado positivo das políticas públicas adotadas perante as necessidades da sociedade.”

Sabe-se que os objetivos são indispensáveis em tudo a se realizar, pois, balizam a ação a ser desencadeada e fundamentam a existência do ato. Logo, uma Controladoria sem a fixação de seus respectivos objetivos e metas é obscura e vazia, contudo, quando há objetivos bem delimitados, é possível conduzir-se a embarcação do poder rumo ao desconhecido, buscando-se a visão institucional, operacional e gerencial da Controladoria.

Peixe (2009, p. 199), por sua vez, delimita os objetivos da Controladoria em institucionais, operacionais e gerenciais. Os primeiros são delineados e previstos em leis, decretos, regulamentos, estatutos e demais normas complementares. São os instrumentos para atestar ou confirmar determinadas situações, com base em levantamentos efetuados nos registros, sendo sua realização impositiva e independente da vontade dos gestores e das pessoas. Os objetivos operacionais, por sua vez, buscam retratar e avaliar a confiabilidade dos controles internos e o fluxo de informações, para, assim, comprovar se os resultados estão dentro do planejamento. Já os objetivos gerenciais procurarão atender à cúpula administrativa mediante o levantamento de situações gerenciais, visando, com isso, a auxiliar na tomada de decisão nos níveis diretivos e elevados, com repercussão nos planos e metas da instituição.

Já se sabe qual a finalidade da Controladoria governamental, sua missão e objetivos, entretanto, premente se torna o detalhamento de quais são os serviços gerados e o seu resultado social. Peixe (2009, p. 199), todavia, satisfaz esse intento ao descrever, dentro de uma visão dos serviços a serem gerados na Controladoria Geral de Município, como se dariam essa geração de serviços e esse resultado, delimitando, para isso, parâmetros de avaliação do desempenho da gestão pública municipal.

O autor esclarece que o resultado social do controle é o ponto fundamental a ser observado pela CGM, pois, enquanto na empresa privada o patrimônio é gerido em função da obtenção do lucro, na esfera pública, seus órgãos e entidades, buscam o bem-estar da coletividade, em que é o lucro visto como o efetivo resultado social, sendo o retorno do

investimento trazido na forma do bem comum. O autor delimita ainda quais são, a título exploratório, os parâmetros de avaliação do controle:

- indicadores extraídos das demonstrações contábeis - esses indicadores são apurados mediante análises horizontais e verticais do balanço; análises intergovernamentais dos balanços de outros entes públicos e análise, verificação e estudo dos índices e saldos das contas e comparação estatística do que fora previsto com o realizado;
- indicadores extraídos da análise operacional - buscam localizar a representatividade das contas dos balanços em razão da sua relevância dentro da estrutura;
- objetivos institucionais - levam em consideração as atividades obrigatórias do município (saúde, educação etc); os planos e metas do Governo; as atividades prioritárias, necessárias, contínuas ou temporárias; e o planejamento estratégico, em função dos objetivos de curto, médio e longo prazo;
- Custo social - nesse custo será feita uma análise cuidadosa dos custos e benefícios no implemento das ações governamentais; e
- necessidade econômica e social - nesse ponto, verifica-se, dentre outros, a efetiva necessidade de criação e extinção de determinados órgãos públicos pelo fator determinante à contribuição econômica e social.

Peixe (2009, p. 205), enumera quais as competências da CGM como órgão central do Sistema de Controle Interno Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria:

- Orientar e expedir atos normativos concernentes à ação do Sistema de Controle Interno Integrado;
- Supervisionar e fiscalizar as atividades do Sistema no seu todo, na busca da consolidação de informações gerenciais;
- Programar, coordenar, acompanhar e avaliar as ações setoriais do Governo Municipal;
- Determinar, acompanhar e avaliar a execução de auditorias operacionais e de gestão;
- Promover a apuração de denúncias formais, relativas a irregularidades ou ilegalidades cometidas por qualquer órgão ou entidade da administração, dando ciência ao titular do Poder Executivo, ao Tribunal de Contas dos Municípios, ao interessado e ao titular do órgão ou autoridade equivalente, a quem subordina o autor do ato objeto da denúncia, sob responsabilidade solidária nos termos da Lei Orgânica do Município;
- Aplicar penalidade, conforme legislação vigente aos gestores inadimplentes;
- Propor ao Prefeito bloqueio de transferência de recursos do Tesouro Municipal e de contas bancárias;

- Elaborar e manter atualizado Plano de Contas único para os órgãos da administração indireta e fundacional;
- Apresentar periodicamente os demonstrativos de acompanhamento de despesas e receitas do município de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Notória é a serventia da Controladoria na Administração Pública em razão de tantas atividades a serem executadas, pois objetiva garantir que informações embasadas e fidedignas cheguem até os gestores, além de atuar no processo decisório, buscando, portanto, a eficácia gerencial. Machado (2008, p. 6) enfatiza, porém, que para a Controladoria cumprir suas competências, necessita desempenhar algumas atividades, a saber:

- Propor e implementar melhorias no modelo de gestão das organizações públicas;
- Desenvolver e implementar sistema de relatórios que contemplem informações financeiras e não-financeiras;
- Implantar e manter um sistema de apuração e gestão de custos (LRF);
- Coordenar, controlar e integrar os planos de curtos e longos prazos;
- Propor políticas e procedimentos relativos à sua área de atuação e à organização como um todo;
- Participar na formulação de estratégias;
- Coordenar e controlar o sistema de informações gerenciais da organização;
- Propor e implantar metodologias de controle e avaliação de resultados, principalmente nas áreas de custos, patrimônio, orçamento e administração financeira;
- Compilar, sintetizar e analisar informações;
- Apurar e avaliar resultados;
- Influenciar a tomada de decisão.

Percebe-se, então, que a Controladoria desenvolve papel ímpar na realização das tarefas das entidades privadas e públicas. Portanto, por intermédio de um órgão de Controladoria bem estruturado, sistematizado de acordo com as peculiaridades da organização, que sempre considera os impactos internos e externos por que passam suas atividades corriqueiramente, tendo um escopo de atuação claro, equipe de qualidade, políticas institucionais firmes e claramente definidas na forma de manuais, atinge-se de modo mais fácil e seguro a tão almejada e perseguida eficácia empresarial.

Por conseguinte, vê-se que, para se conseguir alcançar o ideário de uma gestão pública eficiente, eficaz e transparente, necessita-se controlar de modo incisivo as ações e planos dos gestores, pois, a partir do momento em que se gerenciam as informações econômico-físico-financeiras por meio do instrumento da Controladoria, torna-se possível corrigir impropriedades no tempo exato. Para se implementar uma Controladoria governamental eficiente, no entanto, é imperativo que se compreenda como está estruturada a Administração Pública.

3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Esta seção aborda o tema Administração Pública, fazendo uma explanação sobre as formas direta e indireta, visando a fornecer ferramentas para entendimento de como é dividida. Em seguida, é abordada a Administração Pública municipal, uma vez que o trabalho em foco tem seu estudo de caso centrado em uma Prefeitura do Estado do Ceará.

A Administração Pública pressupõe o trato do interesse público, cujas ações desempenhadas pelos gestores públicos visam, entre outros, ao atendimento das necessidades primárias da população. Para Kohama (2008, p. 9), “a administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Já Castro (2008, p. 17) ressalta que a “administração pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos, organizados e necessários para executar as decisões políticas”. Nesta perspectiva, a Administração Pública e o governo diferem em seu sentido formal, material e operacional. A esse respeito, Meirelles (1995, p. 60) esclarece:

A administração pública, em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o conjunto das 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.

Em outras palavras, Administração Pública, no sentido formal ou organizacional, corresponde ao complexo de órgãos responsáveis por funções administrativas; em senso material ou funcional, representa o conjunto de atividades concretas e imediatas desenvolvidas pelo Estado e, em significado operacional, abarca o desempenho efetivo dos serviços executados pelo Estado. A Administração Pública abrange um conjunto de entes cercados pelas quatro esferas administrativas (União, estados, Distrito Federal e municípios), orientados pelos princípios prontamente delineados no artigo 37 da Constituição Federal de 1988 (moralidade, publicidade, legalidade, impessoalidade e eficiência), sendo composta em quaisquer dessas esferas por órgãos compreendidos na Administração Direta e Indireta.

3.1 Administração Pública Direta

A Administração Pública Direta é aquela cuja função administrativa é primordial e exclusivamente exercida pelos órgãos do Poder Executivo. Nela o Estado atua diretamente, por intermédio de seus órgãos. Martins (2000, p. 25) evidencia que “na administração direta

tem-se o Estado agindo de forma centralizada, ou seja, ele mesmo decide, administra e executa as funções administrativas”. Sua estrutura pode ser vista no Quadro 4:

NÍVEIS	PODERES		
	LEGISLATIVO	EXECUTIVO	JUDICIÁRIO
FEDERAL	<ul style="list-style-type: none"> – Senado Federal – Câmara dos Deputados – Tribunal de Contas da União 	<ul style="list-style-type: none"> – Presidência da República e Ministérios 	<ul style="list-style-type: none"> – Supremo Tribunal Federal – Supremo Tribunal de Justiça – Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais – Tribunais e Juízes do Trabalho – Tribunais e Juízes Eleitorais – Tribunais e Juízes Militares – Ministério Público da União
ESTADUAL	<ul style="list-style-type: none"> – Assembleia Legislativa – Tribunal de Contas do Estado 	<ul style="list-style-type: none"> – Gabinete do Governador – Secretarias de Estado 	<ul style="list-style-type: none"> – Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal – Ministério Público dos Estados e do Distrito Federal
MUNICIPAL	<ul style="list-style-type: none"> – Câmara dos Vereadores – Tribunal de Contas do Município ou Tribunal de Contas do Estado 	<ul style="list-style-type: none"> – Gabinete do Prefeito – Secretarias Municipais 	

Quadro 4: Administração Direta no Brasil

Fonte: Adaptado de Slomski (2003, p. 360).

Percebe-se, pela análise do quadro, que apenas o Poder Judiciário e o Ministério Público não são replicados na estrutura municipal. Vê-se, porém, que a Administração Pública direta ou centralizada tem a estrutura de uma pirâmide, no cimo da qual se encontra a Presidência, que, do ponto mais alto, dirige todos os serviços.

3.2 Administração Pública Indireta

A Administração Pública Indireta é formada por entes, com finalidades específicas, criados ou autorizados por lei, com personalidade jurídica própria, para realizar a prestação de serviços de água e esgoto, luz, exploração de atividades econômicas, transportes, entre outros. De acordo com Martins (2000, p. 29), “tendo como característica preponderante a personalidade jurídica própria, tais entes não se confundem com a personalidade jurídica dos órgãos superiores a que estão ligados”.

Logo, depreende-se que, embora sejam criados pela União, estados, Distrito Federal ou municípios, gozam de autonomia, desfrutando, portanto, de seu patrimônio e servidores. Kohama (2008, p. 15) complementa, dizendo que “na administração indireta ou descentralizada, portanto, o desempenho da atividade pública é exercido de forma

descentralizada, por outras pessoas jurídicas de direito público ou privado, que, no caso, proporcionarão ao Estado a satisfação de seus fins administrativos”.

Dentre as entidades que compõem a Administração Indireta, o Estado, dependendo dos serviços que pretende transferir, poderá utilizar-se de entes com personalidade jurídica de Direito público ou privado. Kohama (2008, p. 15) esclarece que

[...] as entidades de personalidade jurídica de direito público podem ser constituídas para execução de atividades típicas da Administração Pública, ou seja, atividades estatais específicas e [...] que as entidades de personalidade jurídica de direito privado, também chamadas entidades paraestatais, por estarem ao lado do Estado, geralmente podem ser constituídas ou autorizadas para a execução de atividades de interesse público, mas dificilmente, para serviço privativo do Estado, pela sua própria natureza.

Já Peter e Machado (2003, p. 17) entendem que a Administração Indireta “compreende os serviços de interesse público deslocados do Estado para uma entidade por ele criada ou autorizada. É formada por pessoas jurídicas de direito público ou privado, que são as Autarquias, Empresas Públicas, Sociedade de Economia Mista e Fundações”.

3.2.1 Autarquias

As autarquias prestam serviços de interesse coletivo, mas que não são exclusivos do Estado. É uma forma de descentralizar a Administração Pública, mediante a representação de um serviço que fora retirado da alçada da administração centralizada, que, por sua vez, outorga para a autarquia o dever da prestação do serviço público.

Kohama (2008, p. 16) define autarquia como “um serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica de direito público interno, com patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da administração pública, ou seja, atribuições estatais específicas”. Já Castro (2008, p. 19) expressa que as autarquias

Podem ser classificadas em fundacional ou de regime especial. As fundacionais têm finalidades qualificadas pelo Estado como próprias; por exemplo, as universidades federais. As de regime especial são aquelas a quem a lei confere privilégios específicos, com maior autonomia que as fundacionais, sem infringir os preceitos constitucionais; como exemplo, Banco Central do Brasil, Comissão Nacional de Energia Nuclear.

As autarquias possuem direitos e obrigações diferentes do Estado, pois, seus negócios são próprios e seus recursos, mesmo os oriundos de repasses estatais ou os que são produto de sua atividade, configurar-se-ão como patrimônio particular, desfrutando, portanto, de autonomia administrativa e financeira.

3.2.2 Empresas Públicas

A Empresa Pública é, sobremaneira, uma empresa estatal por excelência, sendo suas atividades dirigidas por normas comerciais, sendo, entretanto, organizada e controlada pelo Poder Público. Logo, sua criação depende da vontade do Estado, que a insere no setor de economia pública com uma estrutura puramente descentralizada, possuindo, portanto, autonomia, não sendo situada sob autoridade hierárquica dos órgãos estatais. Para Meirelles (1995, p. 355), as empresas públicas

[...] são pessoas jurídicas de direito privado, instituídas pelo poder público, mediante autorização de lei específica, com capital exclusivamente público, para prestação de serviços públicos ou a realização de atividade econômica de relevante interesse coletivo, nos moldes da iniciativa particular podendo revestir qualquer forma de organização empresarial.

Ressalta-se, todavia, que esse capital exclusivamente público pode ser de apenas uma ou de várias entidades e que a Empresa Pública poderá constituir-se na forma de Sociedade Anônima, sendo seu capital pertencente exclusivamente à União, Estado, Distrito Federal ou Município. Peter e Machado (2003, p. 18) comentam que é criada “quando não há interesse da iniciativa privada devido ao elevado investimento e demora no retorno desse investimento”. Complementam, ainda, dizendo que, “nos anos 80 houve grande expansão no setor público, justificado à época pela necessidade de interiorização e integração de áreas praticamente desabitadas por falta de infraestrutura”. São exemplos dessa empresa, no âmbito federal, a Caixa Econômica Federal; o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social; a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; o Serviço Federal de Processamento de Dados; a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária; e a Financiadora de Estudos e Projetos, entre outras.

A Empresa Pública, entretanto, não é incompatível com uma possível participação do Estado, desde que essa participação seja limitada e fixada pelo estatuto da empresa. Propensa a diferentes formas de controle pelo Estado, que objetiva com isso, verificar se a empresa está sendo gerida convenientemente, sendo sujeita ao controle administrativo, financeiro, jurisdicional e parlamentar.

Resumindo as características inerentes às empresas públicas, observa-se que possuem autonomia administrativa, liberdade de atuação mercantil na prática de atos de comércio, contabilidade privada específica, controle, fiscalização limitada e responsabilidade social perante terceiros. Enfim, as empresas públicas seguem as diretrizes traçadas pelo Governo,

bem como programas de metas fixadas dentro do planejamento geral de suas realizações. Da mesma forma que uma empresa privada, porém, devem utilizar sempre as maneiras mais práticas e eficientes de atingir seus objetivos.

No ano de 2000, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, foi introduzida uma nova classificação de empresa estatal – empresa estatal dependente, fazendo com isso, menção àquelas dependentes do orçamento fiscal, sendo essas, porém, sujeitas às mesmas regras impostas pela LRF, tendo-se como exemplo de empresa pública dependente a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA.

3.2.3 Sociedade de Economia Mista

A sociedade de economia mista se insere na esfera da Administração Pública Indireta, revestindo-se obrigatoriamente sob a forma de sociedade anônima, estando a sua configuração disposta no inciso III do artigo 5º do Decreto-lei nº 200/67, ostentando personalidade jurídica de Direito privado.

Sociedade de Economia Mista - entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para o exercício de atividade de natureza mercantil, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam, em sua maioria, à União ou à entidade da Administração Indireta (BRASIL, 1967).

Mesmo, porém, que o Decreto-lei nº 200/67 mencione apenas a União, seu campo de atuação alcançará todos os entes federativos, sendo necessária a instituição de uma lei, autorizando a sua criação, informação essa constante do artigo 37, inciso XIX, da Constituição da Federal de 1988, onde se dispõe que: “somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação”. Após a edição da Emenda Constitucional nº 19/98, no entanto, foram definidos os efeitos dessa Lei.

A evidenciação de uma sociedade de economia mista não ocorre apenas com a presença do Estado como acionista majoritário, logo, é necessária uma lei que autorize a sua criação. Esclarece-se, todavia, que a sociedade de economia mista demanda conjunção de capitais de pessoas governamentais com capitais particulares. No Quadro 5, são esclarecidas algumas diferenças entre as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

	EMPRESAS PÚBLICAS	SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA
COMPOSIÇÃO DO CAPITAL	É integralmente público, isto é, oriundo de pessoas integrantes da Administração Pública. Não havendo, portanto, possibilidade de participação de recursos particulares na formação do capital.	Há conjugação de recursos públicos e de recursos privados. As ações, representativas do capital, são divididas entre a entidade governamental e a iniciativa privada, porém o controle acionário dessas companhias é do Estado.
FORMA JURÍDICA	Podem revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito (sociedades civis, sociedades comerciais, Ltda, S/A, etc).	Devem ter a forma de Sociedade Anônima - S/A, sendo reguladas, basicamente, pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) e alterações posteriores.
FORO PROCESSUAL	As causas em que as empresas públicas federais forem interessadas nas condições de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidente do trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho, serão processadas e julgadas pela Justiça Federal (CF/88, art. 109, I). Se for empresa Pública Estadual ou Municipal, o julgamento se dará perante as Varas da Fazenda Pública da Justiça Comum.	As sociedades de economia mista federais não foram contempladas com o foro processual da Justiça Federal, sendo suas causas processadas e julgadas na Justiça Estadual. Caso sejam sociedades de economia mista estaduais ou municipais terão, da mesma forma, suas causas processadas e julgadas na Justiça Estadual.

Quadro 5: Diferenças entre Empresa Pública e Sociedade de Economia Mista
 Fonte: Adaptado de Martins (2000, p. 37).

De acordo com Castro (2008, p. 20), as sociedades de economia mista “destinam-se ao desenvolvimento de atividades econômicas ou de serviço de interesse coletivo delegado pelo Estado. Sujeitam-se às normas das sociedades mercantis, com as adaptações impostas pelas leis, que autorizam a sua formação”. O autor esclarece ainda que “a maioria das ações com direito a voto, desse tipo de empresa, pertencem à União ou a entidade da Administração Indireta e que, diferentemente das demais entidades da Administração Direta, podem vir a ter seus bens penhorados”.

Interessante é ressaltar que essas entidades são submetidas ao mesmo regime tributário e estão sujeitas aos princípios e normas de falência das empresas privadas. Em relação à última informação, esta é aplicada às empresas públicas também.

Comenta-se que a recém-promulgada lei de recuperação judicial e de falência incide em inconstitucionalidade, em seu art. 2º, inciso I, pois exclui de sua aplicação a empresa

pública e a sociedade de economia mista. Isto porque, a CF/88 é imperativa ao prever, no artigo 173, § 1º, inciso II, que a empresa pública e a sociedade de economia mista ficarão sujeitas ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários.

Outra característica importante das sociedades de economia mista é mencionada por Castro (2008, p. 20), quando assinala que “possuem foro comum, embora seja obrigatória a intervenção da União nas causas em que seja autora ou ré”. Exemplos desse tipo de sociedade, no âmbito federal, são o Banco do Brasil, o Banco do Nordeste, a PETROBRÁS, dentre outras. Depreende-se, então, que as características apontadas acerca das sociedades de economia mista são: capital público e capital privado lado a lado; participação administrativa do Poder Público; estrutura de Direito privado sob a forma de sociedade anônima e variável interesse público em conciliação com o privado, definido pelo próprio Poder Público em diploma legal específico.

3.2.4 Fundações Públicas

As fundações públicas prestam serviços de interesse coletivo não exclusivos do Estado, atuando principalmente nas áreas de ensino, pesquisa e assistência social. São criadas ou autorizadas por lei específica e estruturadas por decreto, independentemente de qualquer registro. De acordo com Castro (2008, p. 19), “as fundações públicas sujeitam-se à supervisão ministerial e foram incluídas entre os órgãos da administração indireta, e definidas como pessoas jurídicas de direito privado”, existindo, entretanto, divergência entre os doutrinadores acerca da forma jurídica dessa entidade.

Conforme esclarece a Constituição Federal de 1998, no artigo 37, inciso XIX, as autarquias e fundações são criadas por leis específicas, possuem autonomia e estão sujeitas a tutela ou controle preventivo/repressivo do órgão da Administração Pública que as criou. Ambas assumem, inclusive, a responsabilidade pelos danos causados a terceiros, podendo, no caso de insuficiência do patrimônio, haver responsabilidade subsidiária da administração que as implementou (BRASIL, 1988).

3.3 Administração Pública Municipal

A Administração Pública municipal é composta pelo emaranhado de órgãos e pessoas jurídicas aos quais a lei atribuiu o exercício da função administrativa do Município. Nela são

geridos os bens e interesses, no âmbito municipal, caracterizados como da comunidade, levando-se em conta os preceitos do Direito e da Moral, onde, de acordo com a lei, sempre deve perdurar o interesse do público sobre o privado.

A Administração Pública Municipal compreende a Administração Direta e Indireta do Município. A primeira é composta pela Prefeitura e suas secretarias e a Administração Indireta compreende as autarquias; fundações públicas de direito público empresas públicas e sociedades de economia mista. A Administração Pública Municipal Indireta é composta por entidades de personalidade jurídica própria, com administração descentralizada, em que o Poder Público controla apenas os recursos repassados pelo Município para a entidade que prestará o serviço público.

3.3.1 Estrutura Organizacional

Não existe padrão definido para a estrutura organizacional dos municípios, devendo ser montada sua estrutura de maneira que atenda e se adeque às suas particularidades. Conforme Botelho (2009, p.71), “a estrutura organizacional dos municípios necessita de avaliações regulares e, para funcionar adequadamente, tem de ser estabelecidas regras, fatores de qualidade e metas”.

Ainda segundo o autor, pode-se traçar uma estrutura de órgãos e secretarias para compor a base organizacional do município, a saber: Gabinete do Prefeito; Assessoria Jurídica; Assessoria Contábil; Assessoria Especial e secretarias municipais. Embora a descrição das competências de cada área deva estar reunida em lei, em seguida são delineadas, de acordo com o autor, as principais atribuições de cada parte desta estrutura.

a) Gabinete do Prefeito

A equipe de Gabinete do Prefeito deverá auxiliar no planejamento e coordenação das atividades governamentais; colaborar com os demais órgãos da Administração Pública municipal na execução dos planos técnicos e administrativos que envolvam a política do Governo; assessorar diretamente o prefeito; coordenar a elaboração de mensagens e exposições de motivos do prefeito à Câmara Municipal; e Elaborar minutas de atos normativos, em articulação com a Procuradoria Geral do Município ou secretário da área específica.

b) Assessoria Jurídica

A Assessoria Jurídica deverá realizar a defesa dos direitos e interesses do Município; promover a revisão e atualização da legislação municipal; pronunciar-se sobre questões legais e jurídicas por meio de pareceres escritos; redigir os Projetos de Leis, decretos, portarias, regulamentos, contratos e demais documentos de natureza jurídica; orientar e participar de processos administrativos.

c) Assessoria Contábil

A Assessoria Contábil deverá produzir informações para o controle e avaliar Administração Pública; responsável pela Contabilidade, responde também pelo conteúdo informativo presente nas demonstrações contábeis; realizar empenhos; e formular relatórios sobre a arrecadação e endividamento público municipal.

d) Assessoria Especial

A Assessoria Especial deverá acompanhar, na Câmara Municipal, os projetos e matérias importantes ao cumprimento do plano de governo; responder, em nome do prefeito, aos diversos ofícios e requerimentos vindos dos órgãos do Governo, empresas e prestadoras de serviços.

e) Secretarias Municipais

As secretarias municipais deverão gerenciar os setores específicos da Administração municipal, como saúde, educação, obras, planejamento, contabilidade etc. Auxiliam os prefeitos no exercício do cumprimento das funções inerentes ao cargo, executando o orçamento na parcela de responsabilidade de sua área.

Observa-se, entretanto, que, mesmo não havendo uma estrutura organizacional perfeita, tampouco, uma forma fixa para se articular e desenvolver as ações dentro de uma prefeitura é pacífico o fato de que exista uma estrutura organizacional que se adapte às mudanças e ao grau de complexidade das atividades do Município. Existem, todavia, variáveis que irão nortear a criação da estrutura organizacional da entidade: a estratégia adotada, o meio onde atua, a tecnologia disponível e as características de seus gestores.

Entende-se, sobretudo, que administrar não é trabalho fácil. Envolve, uma série de desafios e obstáculos a serem transpostos todos os dias. Administrar uma empresa privada inclui riscos e exigem-se competência e atualização do gestor. Administrar um ente público é caminhar pelo impossível, transformando sonhos em realidade, conduzido pelos ditames impostos pela lei. Depois de tudo o que foi exposto nessa seção, torna-se necessário fazer a abordagem metodológica em que se insere esta pesquisa, o que está expresso na seção 4.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta seção trata da metodologia científica utilizada na investigação. Evidencia a abordagem, as características do estudo e a forma de coleta de dados a ser aplicada. Faz-se também uma definição acerca do ambiente em que se insere a pesquisa, realizando-se uma breve análise da história do Município de Sobral, bem como exibe a estrutura de governo e os dados econômicos.

A metodologia tem como escopo, proporcionar o esclarecimento dos processos que serão realizados, mediante um sistema de regras explícitas e procedimentos, buscando-se, desta feita, atingir os objetivos do trabalho, fazendo, todavia, com que o pesquisador os alcance de forma sistemática.

A metodologia, conforme Trivinões (1987, p. 109), é a fase em que “o investigador define o plano da ação”, é o direcionamento do pesquisador no processo na investigação, tomada de decisões e seleção de conceitos e dados. Contribuindo com a definição de metodologia, Martins e Theóphilo (2007, p. 37) ensinam que, enquanto “a ciência capta a realidade, a metodologia trata de como isso pode ser alcançado”.

4.1 Ambiente da pesquisa

O objetivo básico deste subitem é descrever o ambiente de pesquisa escolhido, apresentando, preliminarmente, um escasso histórico sobre o Município de Sobral, com abordagem de suas principais características – população, território e atividades econômicas. Em seguida, é feita uma análise do orçamento e finanças do Município em 2009 e 2010.

4.1.1 Histórico

O português Antônio da Costa Peixoto conseguiu em 1702 uma sesmaria na Ribeira do Acaraú, sendo esta herdada por sua filha Apolônia, que fora morar lá com seu marido em 1750 dando, a mesma, o nome de Fazenda Caiçara (GIRÃO e SOARES 1997, p. 19), que segundo Araújo (1991, p. 21), é uma “palavra de origem tupi que significa cerca feita de mato”. Em 1841, a Fazenda Caiçara foi elevada à condição de cidade, com o nome de Fidelíssima Cidade Januária, pela Lei Provincial nº 229, sancionada pelo presidente José Martiniano de Alencar. Segundo Girão e Soares (1997, p. 24), porém, a elevação de Sobral à condição de cidade não contou com a participação popular, pois somente depois de muitos dias o povo teve conhecimento do fato. Além do mais, ser cidade não acrescentava muito sob

o aspecto administrativo à anterior condição de Vila. Um ano depois, porém, em razão dos apelos do povo sobralense, o nome Sobral veio a substituir o pomposo Fidelíssima Cidade Januária, por ordem do então presidente da Província, José Joaquim Coelho, através da Lei Provincial nº 244, de 25 de outubro de 1842.

De acordo com Araújo (1991, p. 25), o termo Sobral significa mata de sobros. Já Costa (2003, p. 58), comenta que “há cerca de cinquenta anos, a cidade tornou-se o mais importante pólo comercial do norte do estado. Na segunda metade do século XIX o desenvolvimento de Sobral chegou a superar o de Fortaleza”, sendo nesta época a mais importante cidade do Ceará junto com Icó e Aracati.

O Município de Sobral situa-se na região norte do Ceará, a 235 quilômetros de Fortaleza, ligando-se à Capital por meio da BR-222. Ocupa uma área de 2.123 quilômetros quadrados, possuindo, segundo o IBGE, em 2008, uma população estimada em 176.895 habitantes. Está a uma altitude de 70 metros acima do nível do mar, tendo clima quente e seco e uma temperatura média de 30 graus *celsius*. Sua divisão territorial, datada de 2005, mostra que é constituído de 13 distritos, a saber: Sobral, Aprazível, Aracatiaçu, Bonfim, Caioca, Caracará, Jaibaras, Jordão, Patos, Rafael Arruda, Patriarca, São José do Torto e Taparuaba (I.B.G.E, 2009).

Sobral é a segunda cidade mais importante do Estado do Ceará em termos econômicos e culturais, seguida por Juazeiro do Norte e Crato. Com PIB de R\$ 1.527.504.000,00 (um bilhão, quinhentos e vinte e sete mil e quinhentos e quatro reais) é a terceira economia do Estado, perdendo apenas para Fortaleza e Maracanaú, além de ostentar o título de quinta cidade mais povoada do Estado, por comprotar uma população de quase cento e oitenta mil habitantes. Desta feita, um município que possui tantos destaques, merece, indubitavelmente, ter uma unidade de controle que incite a realização de uma gestão competente, onde se busquem a maximização e a boa utilização dos recursos públicos, justificando-se, assim, a sua escolha para aplicação da pesquisa.

Inserida no rol das cidades que mais se desenvolveram no Brasil, nos últimos dez anos, e também uma das 30 melhores para se morar, Sobral se orgulha de sua história e de sua gente; de seus encantos exaltados em prosa e verso; do seu rumo certo, do novo jeito de ser, e por estar cada vez melhor.

O rio Acaraú e a Serra da Meruoca se constituem nos principais ícones do cenário natural desta terra, que se limita a norte com os municípios de Massapê, Santana do Acaraú e Meruoca, a sul com Santa Quitéria, Groaíras e Cariré, a leste com Itapipoca, Irauçuba e Canindé, e a oeste com os municípios de Coreaú, Mucambo e Alcântara” (SOARES 2006, p. 37).

A cidade dispõe de um moderno Terminal Rodoviário, dispendo de linhas para os principais estados do País. Atende também a um considerável público com transporte intermunicipal, com ônibus saindo e chegando em intervalos de 15 minutos. O aeroporto da cidade é um dos três mais importantes do Ceará, servindo a aeronaves de porte médio. A cidade conecta-se também por uma ferrovia, atualmente utilizada, sobretudo, pelo Grupo Votorantim.

Sobral vem, sobretudo, experimentando ao longo dos anos, um forte processo de modernização em sua estrutura econômica, sendo o progresso da cidade firmado com a instalação de indústrias e de um vigoroso sistema educacional e de prestação de serviços de saúde. O sistema de comunicação de Sobral é um dos melhores do Ceará. O Município está ligado ao mundo com excelente capacidade instalada nas áreas de telefonia pública e privada, incluindo telefonia celular, estando disponível sinal de operadoras como Claro, Oi, Tim e Vivo, que oferecem uma cobertura de mais de 90% do Município.

Sobral possui ainda vários provedores de acesso à rede mundial de computadores - internet via linha discada, cabo, rádio e sistema *Velox*, sendo um dos pioneiros do Provedor Municipal Gratuito do Brasil - Sobral Internet Grátis; dispõe também de cinco repetidores de TV, cinco emissoras de rádio AM, três emissoras de rádio FM e quatro jornais com periodicidades semanal e quinzenal, além de três salas de cinema, um moderno teatro, estádio de futebol, kartódromo, jôcquei, ginásio poliesportivo (uma vila olímpica em construção), clubes sociais de grande porte, uma ampla rede hoteleira, sistema de mototáxi, universidade com cerca de 20 cursos, dentre eles os de Engenharia, Medicina e Direito, além de grandes escolas de ensino médio (SOBRAL, 2009).

4.1.2 O Município em Números

As principais indústrias instaladas na cidade de Sobral são a Grendene, que tem sua sede nacional em Sobral e a unidade do Grupo Votorantim, produtora de cimento (I.B.G.E, 2009). De acordo com dados extraídos do IPECE (2009), Sobral possuía em 2000 uma taxa demográfica (hab/km²) de 73,25; taxa de urbanização de 86,63%; 48,48% de homens e 51,52% de mulheres. Em 2007, encontrava-se com 4 postos de saúde e 2 hospital geral; taxa

de mortalidade infantil/1000 nascidos de 16, 75% (período de 2000 a 2007), contrastando com os 17, 9% do Estado do Ceará. Sobral possui latitude (s) 3° 41' 10'' e longitude 40° 20' 59'' e pluviosidade (mm) de 821,6.

Ainda segundo dados extraídos do IPECE (2009), Sobral é o município mais bem classificado quanto ao Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM), mantendo o posicionamento nos dois anos estudados (2004 e 2006), o que o situa como polo de desenvolvimento e atração de investimentos na região em que se situa. Seu Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) era 0,581 no mencionado ano. Com esse índice, Sobral ocupava a 12ª posição no *ranking* dos 184 municípios cearenses e em 2000, manteve-se no IDH de nível médio, melhorando o índice para 0,699 e passando para o 7º lugar no *ranking* geral do Estado. Novos negócios chegam a Sobral e outros expandem sua atuação, ensejando novos postos de trabalho e fortalecendo o perfil de atração de empreendimentos.

4.1.3 Estruturação do Município

Os órgãos de vinculação direta ao dirigente máximo da Prefeitura Municipal de Sobral são os órgãos auxiliares de assessoramento e a Procuradoria Geral do Município, sendo, contudo, a Prefeitura composta por doze secretarias, de acordo com a Figura 4:

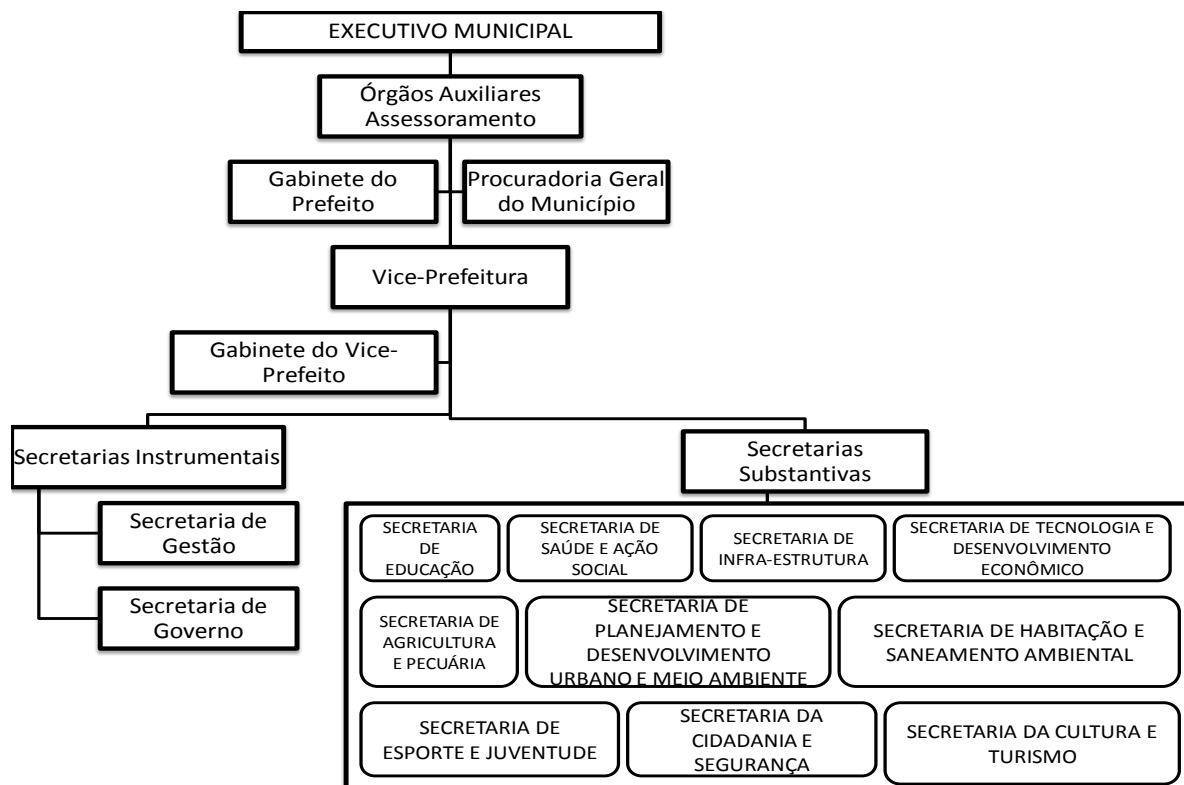


Figura 4 – Organograma da Prefeitura Municipal de Sobral.

Fonte: SOBRAL (2009).

Para propiciar melhor entendimento sobre a Figura 4, cada um dos órgãos ali apresentados será descrito a seguir: são os órgãos centrais de administração aqueles de direção máxima municipal, neste caso compostos pelos: Gabinetes do Prefeito e Vice-Prefeito. Os órgãos de assistência direta e imediata ao prefeito tem a função de assessoramento ao chefe do Poder Executivo Municipal e possuem a seguinte composição: órgãos auxiliares e de assessoramento e Procuradoria Geral do Município.

A Prefeitura de Sobral possui doze secretarias municipais, de caráter articulador, com propósito de dar ao gestor apoio administrativo e propiciar melhor gestão de meios e recursos. Essas secretarias são divididas em dois grupos: secretarias instrumentais, onde se encontram a Secretaria da Gestão e a Secretaria de Governo e secretarias substanciais, onde se encontram as outras dez secretarias.

4.1.4 Orçamento e Finanças de Sobral

A Receita total do Município, no exercício de 2009, em valores correntes, ficou estimada em R\$ 333.766.739,00 (trezentos e trinta e três milhões, setecentos e sessenta e seis mil e setecentos e trinta e nove reais), sendo discriminados na Lei Orçamentária Anual, os seguintes desdobramentos:

Tabela 1 – Receitas correntes e receitas de capital estimadas em 2009

RECEITAS CORRENTES	262.719.689,00
Receita Tributária	18.002.000,00
Receitas de Contribuições	490.000,00
Receita Patrimonial	3.707.000,00
Receita Industrial	14.978.000,00
Receita de Serviços	473.000,00
Transferências Correntes	220.258.720,00
Outras Receitas Correntes	4.810.969,00
RECEITAS DE CAPITAL	71.047.050,00
Operações de Crédito	5.912.600,00
Alienação de Bens	570.000,00
Transferências de Capital	64.464.450,00
Outras Receitas de Capital	100.000,00
TOTAL	333.766.739,00

Fonte: LOA do Município de Sobral – exercício 2009.

Observa-se, pelos números expostos na Tabela 1, que o potencial arrecadador do Município de Sobral é baixo, sendo que a maioria dos recursos auferidos advém de receitas correntes, ponto normal e presente nos orçamentos de todas as esferas, representando nesse caso 78,71% do total das receitas arrecadadas. Observa-se, entretanto, que o percentual de 6,85 % da receita corrente, que diz respeito à receita de tributos, é irrisório se comparado com os vultosos 83,84% advindos de transferências correntes.

Para o ano de 2010, prevê-se um acréscimo na arrecadação municipal de R\$ 27.769.393 (vinte e sete milhões, setecentos e sessenta e nove mil e trezentos e noventa e três reais) ficando, portanto, estimada em R\$ 361.536.132,00 (Trezentos e sessenta e um milhões, quinhentos e trinta e seis mil e cento e trinta e dois reais), podendo a situação ser verificada na Tabela 2.

Tabela 2 – Receitas correntes e receitas de capital estimadas em 2010

RECEITAS CORRENTES	284.577.968,00
Receita Tributária	19.499.766,00
Receitas de Contribuições	530.768,00
Receita Patrimonial	4.015.422,00
Receita Industrial	85.070,00
Receita de Serviços	16.651.454,00
Transferências Correntes	238.584.246,00
Outras Receitas Correntes	5.211.242,00
RECEITAS DE CAPITAL	76.958.164,00
Operações de Crédito	6.404.528,00
Alienação de Bens	617.424,00
Transferências de Capital	69.827.892,00
Outras Receitas de Capital	108.320,00
TOTAL	361.536.132,00

Fonte: LOA do Município de Sobral – exercício 2010.

Vê-se que, na receita estimada para o exercício de 2010, tem-se ainda uma disparidade gigantesca quando se olha a arrecadação por tipo de receita, pois, embora a receita tributária venha a sofrer o aumento previsto de R\$ 1.497.766 (um milhão, quatrocentos e noventa e sete mil, setecentos e sessenta e seis), constitui apenas 5,39% do total da arrecadação. Já as transferências correntes e as transferências de capital, com percentuais, respectivamente, de 65,99% e 19,35%, representam, juntas, 85,30% da arrecadação total, logo, constata-se que o Município de Sobral, embora tenha aumentado o seu potencial arrecadador por meio dos

impostos de sua competência, depende ainda sobremaneira de recursos provenientes das outras esferas.

4.2 Caracterização da Pesquisa

Dependendo das características e natureza do tema sob investigação, a pesquisa pode ter uma abordagem qualitativa ou quantitativa. Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 83), na abordagem quantitativa, o autor procurará “mensurar ou medir as variáveis”. Já a abordagem qualitativa é explicada em Richardson (1999, p. 80) como aquela utilizada para “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

A abordagem qualitativa possui amplo enfoque e parte de uma perspectiva diferente daquela adotada pelos métodos quantitativos. Nela o pesquisador procura frequentemente entender os fenômenos segundo a óptica dos participantes da ação, além de organizar, organizar e caracterizar os dados, fazendo, logo após, uma interpretação própria acerca dos fenômenos estudados. A esse respeito, Martins e Theóphilo (2007, p. 61) esclarecem: “a avaliação qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos, em contrapartida à avaliação quantitativa, onde predominam as mensurações”.

Neste estudo, a natureza da pesquisa utilizada é, pois, qualitativa, porquanto busca conseguir subsídios para propor diretrizes para a implantação de uma unidade de Controladoria no Município de Sobral, não se utilizando, para isso, de recursos estatísticos para análise dos dados, além de não se buscar a enumeração ou mensuração de eventos.

Silva (2006, p. 53) esclarece que “a pesquisa qualitativa não se baseia no critério numérico para garantir sua representatividade”. Acrescenta que, nesse caso, a amostragem boa será aquela que possibilitar abranger a totalidade do problema investigado em suas múltiplas dimensões. Martins e Theóphilo (2007, p. 60) ratificam a escolha da abordagem qualitativa, ao dizer em que,

No campo das Ciências Sociais Aplicadas há fenômenos de elevada complexidade e de difícil quantificação, como, por exemplo, a supervisão de funções administrativas dentro de uma organização, estratégias de luma organização não-governamental, políticas governamentais etc. nestes casos, abordagens qualitativas são adequadas, tanto no que diz respeito ao tratamento contextual do fenômeno, quanto no que tange à sua operacionalização.

A tarefa de enquadrar uma pesquisa científica em uma caracterização formal não constitui, porém, em um passo fácil, pois há várias taxionomias encontradas na literatura e essa dificuldade agrava-se mais quando se consultam livros de metodologias, uma vez que há divergências e diferenciações de autor para autor quanto ao enquadramento dos dados. Esse argumento é confirmado por Martins (2002, p. 33) quando diz que, “conforme o enfoque epistemológico há diferentes gêneros de pesquisa. Não há um único gênero diferencial. A bibliografia sobre metodologia científica apresenta grande número de estudos ou pesquisas”.

Kidder (1987) assinala que “os delineamentos da pesquisa se apresentam tão diferentes entre si quanto o são os meios de transporte”. A esse respeito, é válido comentar que se o País for cruzado de carro, moto ou avião, cada tipo de transporte dará uma perspectiva diferente do que seja o território, porém ambos podem chegar ao atingimento do objetivo, como também os diferentes delineamentos dos autores acerca da pesquisa.

No que concerne às estratégias de pesquisa, essas incluem diversas denominações e diferentes tipologias, logo, depreende-se não haver unanimidade entre os autores, contudo, como bem exprimiu Kidder (1987, p. 1) cada delineamento “[...] é útil em situação diferente e mais apropriado para responder a um tipo de questão”.

No Quadro 6, estão alguns desses exemplos de classificação, todavia, antecipando-se à referida discriminação, retrata-se que este presente estudo, quanto às estratégias de pesquisa, enquadra-se em bibliográfico, descritivo, exploratório, documental, campo e estudo de caso.

AUTORES	CATEGORIA	TIPOS DE PESQUISA
Kidder (1987)	Delineamento da pesquisa	Experimento, quase-experimento (<i>survey</i>) e observação participante.
Gil (2002)	Procedimentos técnicos utilizados para coleta de dados (delineamento)	Pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa <i>ex-post facto</i> , levantamento, estudo de caso, estudo de campo, pesquisa-ação e pesquisa participante.
Raupp e Beuren (<i>in</i> BEUREN, 2003)	Procedimentos (condução do estudo e obtenção de dados)	Estudo de caso, levantamento ou <i>survey</i> , pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa participante.
Theóphilo (2004)	Estratégias da pesquisa	Experimento, quase-experimento, levantamento, estudo de caso, pesquisa-ação.

Quadro 6 – Classificação das pesquisas quanto às estratégias.
Fonte: Borinelli (2006, p. 53).

A pesquisa bibliográfica é necessária para a condução de qualquer pesquisa científica, pois busca conhecer teorias, conceitos, ideias, ideologias, além de analisar as condições explicativas da realidade, polêmicas e discussões pertinentes. Martins e Theóphilo (2007, p. 54) enfatizam que “a pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente – análise teórica – ou como parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo”.

Para Severino (2008, p. 122), a pesquisa bibliográfica é “aquela realizada a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses, mas principalmente, utiliza-se de categorias teóricas já trabalhadas por outros pesquisadores”.

Esta investigação, entretanto, foi realizada mediante consultas a fontes bibliográficas, especificamente de publicações (livros, teses, publicações avulsas, artigos, dissertações, revistas), onde se buscou explorar assuntos que tratam do tema controle interno, controle externo, controle social e controladoria. Foram verificadas, também, as legislações referentes ao controle, suas exigências e normatizações para o setor público, direcionando para o âmbito municipal.

A pesquisa descritiva permite que o conjunto de dados levantados durante o estudo forneça subsídios para emprego na formulação do modelo ou caso em foco. Na perspectiva de Gil (2002, p. 42), a pesquisa descritiva, “tem como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno ou, então, o esclarecimento de relações entre variáveis”. Para Castro (1978, p. 66) é uma “[...] descrição pura e simples de cada uma das variáveis, isoladamente, sem que sua associação ou interação com as demais sejam examinadas”.

Andrade (2002, p. 19-20) acrescenta ainda que, na pesquisa descritiva, “[...] os fatos são observados, registrados, analisados, classificados, sem que o pesquisador interfira neles”, logo, deverá delinear a realidade como se apresenta, mostrando como as coisas funcionam. Salomon (1999, p. 160) corrobora essa visão, dizendo que a pesquisa descritiva é uma “[...] descrição, registro, análise e interpretação de natureza ou processos dos fenômenos”.

Considerando-se, pois, que a pesquisa descritiva busca investigar, registrar, analisar e interpretar determinado fenômeno, descrevendo suas características consoante ocorrem, sem que o pesquisador interfira nelas, vê-se que ela se encaixa nos propósitos desta dissertação,

visto que se procura aqui verificar, analisar e registrar os instrumentos de controle utilizados na Prefeitura Municipal de Sobral.

A pesquisa exploratória tem como característica a flexibilidade, a criatividade e o contato direto com as pessoas vinculadas ao objeto investigativo. Silva e Menezes (2001, p. 21) citam que a pesquisa exploratória apresenta características próprias, uma vez que

Visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudo de caso.

Consoante Silva (2006, p. 59) a pesquisa exploratória “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Tendo como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, para torná-lo mais explícito ou para construir hipóteses”. O estudo focalizado, entretanto, configura-se como pesquisa exploratória, porquanto, não há no Município de Sobral estudos acerca de uma Controladoria e, tampouco um órgão dessa natureza implementado em sua estrutura.

A pesquisa documental consiste na interpretação de documentos produzidos pela entidade analisada, objetivando dar tratamento aos dados que possam vir a ser úteis ao desenvolvimento da pesquisa proposta. A pesquisa documental assemelha-se, entretanto, à busca bibliográfica, porém se diferencia desta pelo fato de não fazer levantamento de material editado, logo, busca suportes inéditos – relatórios, avaliações, estudos, etc. Severino (2008, p. 122) comenta que “na pesquisa documental, tem-se como fonte documentos no sentido amplo, ou seja, não só de documentos impressos, mas, sobretudo, de outros tipos de documentos, tais como, jornais, fotos, filmes, gravações, documentos legais”. O estudo em foco utilizou-se de documentos presentes no arcabouço da entidade investigada – memorandos, propostas, relatórios etc.

A pesquisa de campo consiste na coleta direta de informações no local onde ocorrem os fenômenos, portanto, no próprio terreno das ocorrências, logo, é realizada fora do laboratório. Silva (2006, p. 57) destaca que “não se deve confundir pesquisa de campo com coleta de dados, pois todas as pesquisas necessitam de coleta de dados, porém, na pesquisa de campo, os dados são coletados *in loco*, com objetivos preestabelecidos, discriminando suficientemente o que é coletado. Consoante Severino (2008, p. 123), na pesquisa de campo, “a coleta dos dados é feita nas condições naturais em que os fenômenos ocorrem, sendo assim

diretamente observados, sem intervenção e manuseio por parte do pesquisador”. Por estarem essas características presentes neste trabalho, pode-se asseverar que, relativamente ao ambiente em que foi desenvolvido, este estudo é uma pesquisa de campo.

O referido estudo utilizou-se ainda de uma técnica de pesquisa - a entrevista. A entrevista é uma excelente técnica de pesquisa, largamente utilizada com diversas finalidades no universo das organizações. Trata-se de uma conversação verbal efetuada, de modo metódico, face a face, proporcionando ao entrevistador a informação necessária. Martins e Theóphilo (2007, p. 86) relatam que a entrevista é

[...] uma técnica de pesquisa para coleta de informações, dados e evidências cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que entrevistados atribuem a questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base nas suposições e conjecturas do pesquisador.

Existem três tipos de entrevista: a estruturada, a não estruturada e a semi estruturada. Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 86), a forma estruturada “é orientada por um roteiro previamente definido e aplicado para todos os entrevistados”. Na de feição não estruturada, busca-se “obter informações, dados, opiniões e evidências por meio de uma conversação livre, com pouca atenção a prévio roteiro de perguntas”. Já a de perfil semi estruturado “é conduzida com uso de um roteiro, mas com liberdade de serem acrescentadas novas questões pelo entrevistador”.

A entrevista semi estruturada, segundo Triviños (1987, p. 146), "valoriza a presença do investigador, oferece todas as perspectivas possíveis para que o informante alcance a liberdade e a espontaneidade necessárias, enriquecendo a investigação". O tipo de entrevista aplicada na pesquisa é a semi estruturada, por ser aquela que melhor se encaixou no objetivo do estudo, estando o roteiro presente no Apêndice A.

4.2.1 Estudo de Caso

O estudo de caso é uma investigação feita da realidade, sendo que nele o objeto a ser pesquisado pode ser o indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação. Para Yin (2005, p. 32), “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Ainda na perspectiva desse autor “a pesquisa de estudo de caso inclui tanto estudos de caso único quanto de casos múltiplos”. O autor acentua também que a investigação de estudo de caso

- enfrenta uma situação tecnicamente única em que haverá muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados, e, como resultado,
- baseia-se em várias fontes de evidências, com os dados precisando convergir em um formato de triângulo, e, como outro resultado,
- beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e análise de dados.

Consoante Benbasat, Goldstein e Mead (1987, p. 371) precisa-se responder a quatro questões básicas, apresentadas no Quadro 7, para avaliar a verdadeira utilidade e adequação do estudo de caso para uma pesquisa, a saber:

RAZÕES PARA UTILIZAR ESTUDO DE CASO	JUSTIFICATIVA PARA A PESQUISA EM ANÁLISE
–O fenômeno de interesse pode ser estudado fora do seu ambiente natural?	Não, visto ser objetivo da pesquisa verificar e analisar os instrumentos de controle utilizados na Prefeitura Municipal de Sobral, com o intuito de propor diretrizes para implantação de um órgão de controladoria.
–O estudo focaliza eventos contemporâneos?	Sim, visto que trata do tema Controladoria pública em um município que não a possui.
–O controle ou manipulação dos sujeitos ou eventos é necessário?	Não, já que aqui se busca apenas propor as diretrizes. O efeito do modelo sugerido será objeto de uma próxima pesquisa depois de sua implementação, obviamente.
–O fenômeno de interesse possui uma base teórica estabelecida?	Não, visto que, trata-se de um estudo novo na literatura pública municipal de Sobral.

Quadro 7 – A adequação de um estudo de caso

Fonte: Benbasat, Goldstein e Mead (1987, p. 371).

Fernandes (1999, p. 209) relata que “o estudo de caso detalha um problema específico de um empreendimento empresarial e constitui uma forma ágil e com baixos custos, por utilizar um ou dois pesquisadores que são auxiliados por um grupo da própria empresa”. Aliado a isso, esse método permite um conhecimento amplo e detalhado do fato. De acordo com a argumentação de Gil (1994, p. 79), o método do estudo de caso apresenta vantagens significativas, pois

A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema. Também se aplica com pertinência nas situações em que o objeto de estudo já é suficientemente conhecido a ponto de ser enquadrado em determinado tipo ideal.

Depois de ter sido o estudo de caso, definido com precisão, pelos autores, pode-se, então, vinculá-lo com segurança a esta pesquisa, uma vez que esta se baseia em muitas evidências e estuda um fenômeno contemporâneo - a Controladoria. Além do mais, a

Controladoria no âmbito municipal abordada, não possui contextualização de suas atividades, pois não existe no Município de Sobral, tendo este estudo por finalidade, propor diretrizes para implantação desse órgão no Município mencionado. Reforça-se ainda mais a inserção deste ensaio como estudo de caso, quando se vê o relato que Gil (2002) faz, ao dizer que “uma das vantagens do estudo de caso é o estímulo a descobertas”.

Martins e Theóphilo (2007, p. 61) complementam, dizendo que a estratégia de pesquisa estudo de caso pede avaliação qualitativa, pois seu objetivo é o estudo de uma unidade social que se analisa profunda e intensamente. Remata, exprimindo que [...] “o estudo de caso possibilita a penetração na realidade social, não conseguida plenamente pela avaliação quantitativa”. Sendo esse estudo fundado na abordagem qualitativa, tem-se, nesse fato, também, mais uma comprovação do acerto no enquadramento desta busca. A escolha do Município de Sobral decorre do fato de que, mesmo sendo a segunda cidade mais importante do Estado do Ceará em termos econômicos e culturais, seguida por Juazeiro do Norte e Crato, terceira economia do Estado, perdendo apenas para Fortaleza e Maracanaú, e quinta cidade mais povoada do Estado, não tem ainda em sua estrutura uma unidade de Controladoria.

4.2.2 Coleta de Dados

A determinação de métodos e técnicas de coleta de dados para colher informações, dados e evidências do estudo depende do tipo de pesquisa escolhido, dos objetivos que se pretende alcançar e da fonte dos dados a empregar. Neste relatório de pesquisa, são utilizadas para a coleta de dados: análise documental, realização de pesquisa de campo e aplicação de entrevista semi estruturada. Antes, porém, de comentar como os dados foram coletados, convém caracterizar as fontes de recolhimento dos indicadores.

Pelos estudos efetuados, verificou-se que os indicativos podem ser oriundos de fontes primárias ou secundárias. Martins e Theóphilo (2007, p. 83) descrevem os dados primários como “aqueles colhidos diretamente na fonte”. Mattar (1999, p. 62) trata por “[...] fontes primárias ou diretas de dados as que são portadoras de dados brutos, ou seja, dados que nunca foram coletados, tabulados e analisados”. Já Eco (2001, p. 41) considera fonte de primeira mão “uma pesquisa feita *in loco*, entrevistando, segundo as regras, uma amostra fidedigna”.

Em se tratando do que representam os dados secundários, Martins e Theóphilo (2007, p. 83) consideram como sendo “aqueles já coletados que se encontram organizados em arquivos, banco de dados, anuários estatísticos, relatórios etc”. Mattar (1999, p. 62) garante

que as fontes secundárias são as que “[...] possuem dados que já foram coletados, tabulados e analisados [...]”. No que concerne a este experimento, os dados foram obtidos de fontes primárias, pois se buscou entrevistar a população no ambiente de estudo, além de os dados colhidos na presente pesquisa, nunca terem sido coletados, tabulados e analisados.

Foram coletadas na Prefeitura de Sobral, informações contidas nos documentos que compunham a Lei Orçamentária Anual de 2009 e 2010, tornando a partir de então, possível, uma análise da capacidade arrecadadora do Município, bem como, sua evolução no intervalo proposto.

Buscou-se entrevistar três gestores principais, sendo dois secretários da gestão (um da gestão atual e o outro da gestão anterior) e um funcionário que manuseia o sistema informatizado operacional, chamado *Phoenix*. Da experiência advinda do relato dos funcionários selecionados, entenderam-se quais as funcionalidades do sistema *Phoenix*, qual o seu papel para o controle das atividades desempenhadas e como funcionam as atividades de controle nos setores de almoxarifado, patrimônio, licitação, transportes e combustíveis. Realizou-se ainda, a avaliação dos controles existentes com base na Instrução Normativa nº 01/97, do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. Encontrando-se ao final, após análise reflexiva das informações repassadas, subsídios para traçar as diretrizes para implantação de uma unidade de Controladoria Geral.

Conhecido o modo como a pesquisa se enquadra do ponto de vista metodológico e como foram recolhidos os indicadores de ensaio, faz-se necessário verificar os resultados advindos da pesquisa, consoante é abordado na seção 5.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

Nessa seção, realiza-se uma análise dos sistemas informatizados utilizados na Prefeitura Municipal de Sobral (*Phoenix* e Gestor); avalia-se o seu controle interno, tomando-se por base a Instrução Normativa nº 01/97 do Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará e, ao final, propõem-se diretrizes para implantação de uma unidade de Controladoria na Prefeitura Municipal de Sobral.

5.1 Análise e Avaliação do Controle Interno na Prefeitura Municipal de Sobral

As respostas dos três gestores da Prefeitura Municipal de Sobral acerca do questionário que consta no apêndice A, bem como a visita às secretarias, possibilitaram o entendimento dos processos de controle interno presentes nas principais áreas da Prefeitura, conforme poderá ser visto nos subitens que se seguem.

5.1.1 Sistemas Informatizados

Na primeira gestão como prefeito (1997-2000), Cid Ferreira Gomes, contratou serviços para desenvolver um sistema de informática na Prefeitura Municipal de Sobral (P.M.S), visando a comportar as informações produzidas em todas as secretarias e setores da Prefeitura. Desenvolvido pelo Instituto de Desenvolvimento da Gestão Pública (IDEGEP) esse sistema utilizava o “MSDOS” e fora denominado Sistema Integrado de Gestão Pública (SIGEP).

O SIGEP ensejou grandes expectativas e melhorou bastante o fluxo de informações dentro da Prefeitura, pois antes existia uma ilha de processos sem comunicação e completamente soltos, além de faltar de sincronismo nas ações e informações produzidas em cada setor.

O SIGEP, por sua vez, centralizou os dados das finanças, compras, orçamento e fornecedores, trazendo para si todas as responsabilidades de controle, evitando a dispersão de atividades e a incoerência nas ações verificadas antes de sua implantação. Passou-se, então, a ter um controle absoluto dessas áreas, registrando-se via sistema, tudo ocorrido desde o aporte dos dados do orçamento, execução, cadastramento das compras, dados de arrecadação e informações sobre fornecedores. A representação dessa evolução pode ser vista na Figura 5:

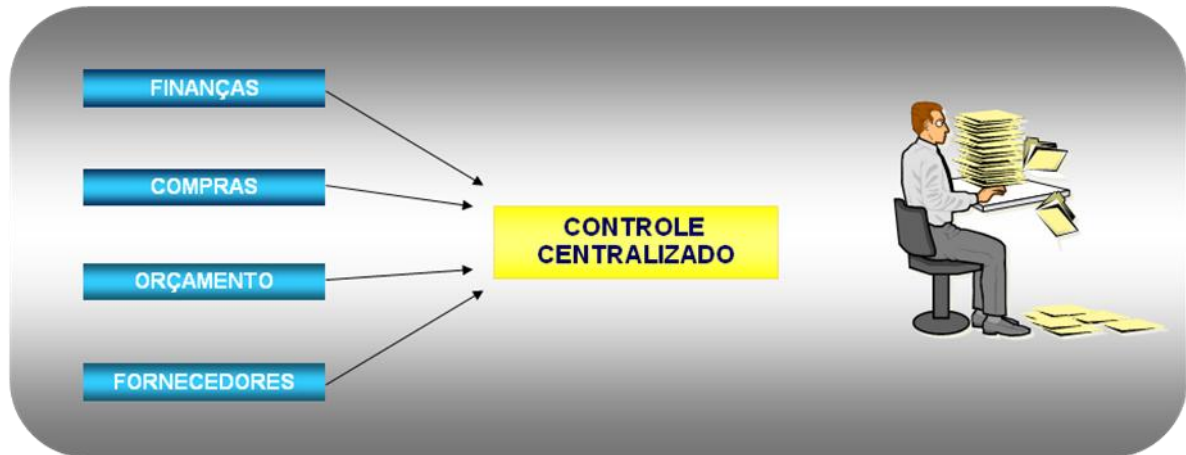


Figura 5: Representação do SIGEP na P.M.S

Fonte: Elaboração própria

Embora tenha advindo do SIGEP uma série de melhorias no ambiente organizacional da Prefeitura, apresentou-se, porém, ineficaz, pois se mostrou lento, com o fluxo e controle de processos congestionados e limitados. Nele não havia o uso da informação por quem a produzia, além dos relatórios fiscais que eram enviados para o Tribunal de Contas dos Municípios nunca corresponderem à realidade dos fatos, existindo sempre divergências.

O principal problema do sistema desenvolvido pela empresa contratada, entretanto, era a não-geração de relatórios para fechamento ao final de cada período e a dificuldade de manutenção, pois, para se extrair os dados, era preciso levá-los para o gestor do sistema em Fortaleza, para então obterem-se as informações contidas ali, fato este que emperrava o andamento normal dos trabalhos, acarretando com isso transtornos na hora na tomada de contas.

Diante de tantos problemas e insatisfações, começou-se a trabalhar numa saída para resolver tantos impasses, sendo essa decisão concretizada na primeira a gestão do prefeito Leônidas Cristino (2005-2008), quando o setor de processamento de dados da P.M.S desenvolveu o próprio sistema informatizado para controle dos gastos e atos dos gestores de cada secretaria, bem como do prefeito.

Segundo um dos entrevistados, o sistema operacional que fora concebido e que é utilizado até hoje, o *Phoenix*, tem esse nome porque se reinventou e melhorou o sistema em vigor antes da versão comprada, portanto, ressurgiu e agora com uma versão Windows muito mais rápida e eficiente. E o melhor de tudo é que os possíveis entraves que ocorressem

passariam a dispor de uma manutenção e resolução na Prefeitura, pelos próprios idealizadores do sistema, presentes no setor de processamento de dados.

O *Phoenix* possui uma teia de solicitação personalizada e interligada para cada secretaria, de acordo com as suas funcionalidades, possibilitando o conhecimento, em tempo real, de quanto cada uma delas está gastando com diária, pessoal, combustível, bem como quaisquer dispêndios e utilização de recursos.

O entrevistado relata ainda que no *Phoenix* são programados os valores mensais liberados para cada área, não sendo permitido, com isso, o empenho de despesa que ultrapasse o valor previsto para a rubrica em questão, além de ensejar relatórios particulares para cada uma das áreas e para o gestor máximo.

Os processos agora estão em sintonia, a execução é descentralizada, evitando-se com isso os congestionamentos verificados no SIGEP. Conquanto o controle esteja todo centrado no *Phoenix*, foram padronizadas e integradas as informações e os processos, possibilitando uma consulta com semântica adequada a cada nível (estratégico, tático e operacional), como pode ser visualizado na Figura 6:



Figura 6 : Representação do Phoenix na P.M.S
Fonte: Elaboração própria

Conforme pode ser verificado no anexo A, o *Phoenix* possui sete itens na barra de ferramentas, sendo um direcionado para a realização de cadastro dos fornecedores; consulta

dos dados dimensionados; movimentação; relatórios individualizado; rotinas; saída e entrada no sistema de outras áreas. Em seguida têm-se a delimitação do ano; o tipo de custeio e o mês. Logo abaixo, vê-se um ícone que possibilita a realização de consultas, onde se tem acesso aos valores totais direcionados para cada secretaria e programa.

Ao final, verifica-se a identificação do usuário e comprova-se que o manuseio do referente sistema necessita de uma senha de acesso e *login*, logo, nem todos poderão inserir, modificar ou excluir dados, existindo ainda, dentro do *Phoenix*, um modo de trilha de auditoria, onde se tem acesso a quem foi que fez o *login* em determinada data e hora, o que acrescentou ou retirou.

Interessante é ressaltar nesse momento, que os usuários terão acesso ao sistema somente no ambiente interno da Prefeitura apenas o prefeito e o secretário da gestão têm senha para acesso remoto (*on line*), fato esse que possibilita o acompanhamento *pari passu* dos atos e fatos transacionados por seus subordinados. Ressalta-se, entretanto, que cada secretaria tem acesso somente à movimentação da sua secretaria e exclusivamente o prefeito e o secretário da gestão podem visualizar as transações de todas as secretarias.

No anexo B, vê-se como é a tela de autorização de empenho no *Phoenix*, onde se exige a identificação do exercício em vigor; setor requisitante; projeto; credor; período e valor envolvido. Nessa tela, podem-se selecionar quais empenhos necessitam ser vistos, dividindo-os entre aqueles que já foram autorizados pelo prefeito, os pendentes de autorização ou ainda optar pela visualização de todos eles, sem distinção.

Como se vê, o *Phoenix* detém várias informações, comportando todas as secretarias, estando interligado até mesmo com o setor de arrecadação ao ponto de se o credor chegar a ter débitos com a Prefeitura seja ele referente ao IPTU, ISS, ou outro imposto, o sistema não deixa que seja feito o empenho, tendo o respectivo credor que quitar a dívida para receber o valor do serviço ou do bem.

Esse sistema possui também dentro de si o *Phoenix* compras; administrativo; financeiro; arrecadação. Outro ponto interessante corresponde à senha que cada fornecedor recebe para realizar o acompanhamento *on line* da liberação de seus pagamentos, evitando-se que haja o deslocamento deste à Prefeitura sem que já tenha o cheque liberado para recebimento do valor.

O *Phoenix* possui ainda um *link* com o outro sistema operacional utilizado na Prefeitura, o chamado sistema Gestor, que computa e registra as informações transacionadas na contabilidade, produzindo, desta maneira, relatórios sólidos e oportunos para o Tribunal de Contas dos Municípios. Faz-se necessário, porém, um esclarecimento: enquanto o *Phoenix* é para controle interno da Prefeitura, o sistema Gestor é aquele que irá gerar e enviar as informações exigidas pelo Tribunal.

Sendo um instrumento de controle interno da Prefeitura, o *Phoenix* não permite seu acesso fora dela, com exceção do prefeito e do secretário da gestão que possuem uma senha especial para acesso *on line*, entretanto, antes disso, o computador que será utilizado por eles remotamente necessita ser registrado no setor de processamento de dados e somente esse equipamento poderá acessar *on line* o *Phoenix*.

Verifica-se, então, que todo o controle orçamentário e gerencial realizado na Prefeitura Municipal de Sobral está, principalmente, relacionado aos dois sistemas operacionais desenvolvidos no ambiente, o *Phoenix* e o Gestor. No primeiro, faz-se o controle dos gastos por secretaria, limitando os quantitativos ao que fora acordado no início do ano.

5.1.2 Setores da Prefeitura Municipal de Sobral

De acordo com informações relatadas pelo Secretário de Gestão, o setor do almoxarifado é centralizado, vinculado à Secretaria da Gestão, e possui um sistema informatizado à parte do *Phoenix*, que assim como ele, fora desenvolvido pelo pessoal do setor de processamento de dados da Prefeitura. Esse sistema é que registra todas as entradas e saídas de bens e materiais de consumo.

O registro é feito da seguinte maneira: por exemplo, se foi feita a compra de carteiras para uma escola, mesmo que o fornecedor faça a entrega das peças na escola, ele tem que levar a nota fiscal para o almoxarifado a fim de dar entrada e saída, pois o setor de contabilidade quando vai liberar o pagamento do fornecedor, analisa se na nota fiscal tem o ateste do almoxarifado central (ver Figura 7).

O Setor de Patrimônio e Almoxarifado estão interligados. Sempre que chega uma nota fiscal de compra no último, já se aciona o primeiro para realizar o tombamento do bem. Pegando o exemplo das carteiras escolares, citado no subitem anterior, o setor de patrimônio começa a agir imediatamente após o “atesto” do almoxarifado, seguido do pagamento,

fazendo já o tombamento dos bens, com tarjetas. A sequência de atividades desses dois setores, embora já explanado, pode ser bem visualizado na Figura 7:



Figura 7: Representação do fluxo de atividades no almoxarifado e patrimônio

Fonte: Elaboração própria

No sistema informatizado do patrimônio, é registrado o número da nota fiscal pertinente à compra, permitindo até tirar a foto do bem para visualização deste, depois são colocadas as tarjetas compostas por códigos de barra tornando, dessa maneira, possível a leitura óptica, o que em si apressa o registro.

Em entrevista com um dos gestores, restou evidente o fato de que assim como o Setor de Almoxarifado e Patrimônio, o Setor de Transportes, que agrega o controle de combustíveis, possui um sistema informatizado para registrar as atividades correspondentes aos veículos e combustíveis, mas isso tudo em paralelo ao sistema *Phoenix*.

O controle dos transportes é descentralizado, ficando cada secretaria responsável por sua frota. Por exemplo, quem coordena as ambulâncias é o secretário de saúde, enquanto os caminhões que fazem coleta de lixo ficam sob a responsabilidade do secretário de planejamento e desenvolvimento urbano e meio ambiente.

Uma informação interessante é o fato de a Prefeitura de Sobral possuir uma oficina com excelente espaço e equipada para conserto dos veículos, não necessitando, portanto, terceirizar esse serviço. São realizados, contudo, apenas serviços essenciais; o carro é desmontado e verificado o problema e a peça adquirida, visto que a Prefeitura não tem estoque de peças. Em seguida, é feito o registro no sistema, relatando o que fora direcionado e feito em cada veículo.

Em relação aos combustíveis, foi repassado pelos entrevistados, que os veículos da Prefeitura Municipal de Sobral possuem formulário para preenchimento, com dados de abastecimento, quilometragem e necessidade de reposição de peças. Quando o veículo vai abastecer, o motorista preenche esses dados, deixando uma via no posto de gasolina, uma na Secretaria da Gestão e guarda uma consigo.

Depois esses dados são lançados no sistema para se ter um controle efetivo e possibilitar a visualização individualizada da situação, por veículo, de modo que, caso a secretário da gestão constate um consumo excessivo de gasolina, ele chama o secretário ao qual está vinculado o veículo e comunica o ocorrido; este, por sua vez, convoca o motorista para tecer explicações acerca do que fora constatado.

Os gastos com combustíveis, bem como todos os outros consumos médios de custeio (telefone, energia, material de consumo) que cada secretaria utiliza é anteriormente visualizado e registrado no início dos anos, sendo liberado no sistema, os valores para cada uma delas, mensalmente, e, caso ultrapasse a cota direcionada, o sistema bloqueia e o secretário terá de ir ao Prefeito justificar por que extrapolou o valor.

No tocante a liberação de empenhos, o Secretário da Gestão atual esclareceu em entrevista, que cada secretaria solicita, via sistema, o crédito financeiro necessário para a realização/obtenção de serviços/bens. Por exemplo, caso seja necessário se realizar a compra de pneus para o ano inteiro, primeiro é solicitado, via sistema, o pré-empenho. Nesse momento, o *Phoenix*, que possui todo o orçamento em seus dados, analisa se existe dotação orçamentária suficiente para o item solicitado. Em caso negativo, a solicitação é barrada, sendo informado ao usuário o motivo. Logo, para conseguir adquirir os pneus deverá ser solicitada a abertura de crédito adicional suplementar (ver Figura 8).

Aprovado o crédito suplementar, cotam-se os preços, solicita-se a liberação junto ao prefeito para efetuar o gasto e, caso necessite de licitação, o assunto é encaminhado para o setor pertinente, que analisa o processo e o enquadra na modalidade devida, devolvendo logo após, o processo para a secretaria pleiteante, que o envia para a central de empenho registrar e gerar um número de empenho. Na Figura 8 poderá ser visualizado de modo mais didático esse passo a passo:

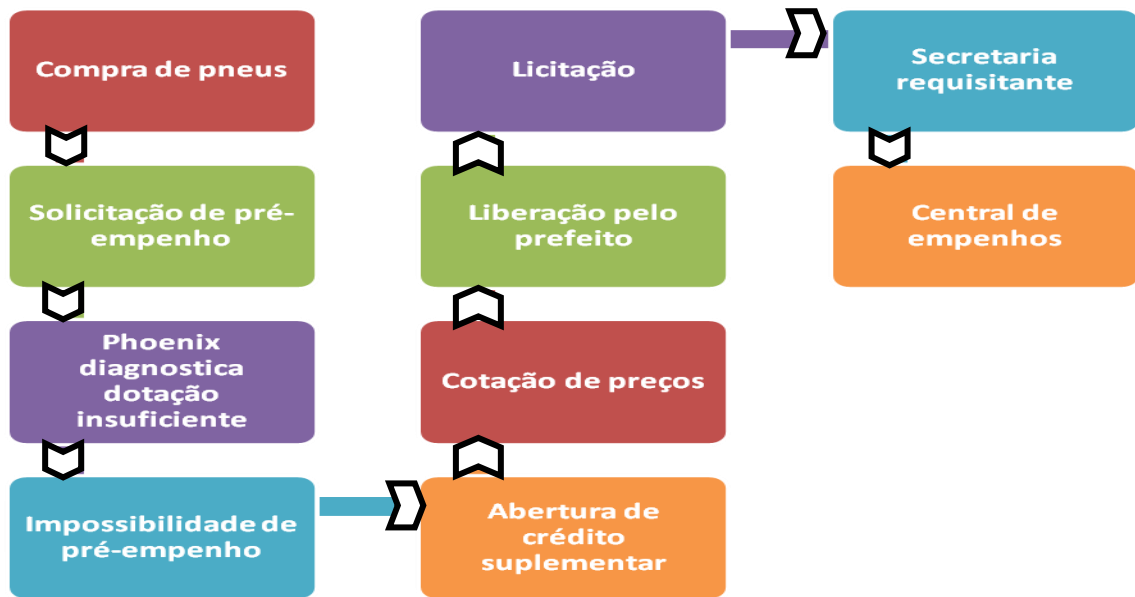


Figura 8: Passo a passo para a liberação de empenho.
Fonte: Elaboração própria

Relevante é enfatizar o fato de que, no momento em que são repassadas as informações para a Central de Empenhos, é feita uma análise para verificar se não há nenhum erro de dotação ou digitação no empenho. Caso haja alguma impropriedade, o empenho não é realizado, mas devolvido para que seja feita a correção devida pela secretaria que realizou o pré-empenho. Do contrário, tudo estando correto, o documento é finalizado e impresso para que seja assinado pelo secretário solicitante responsável.

5.1.3 Avaliação do Controle Interno com Base na Instrução Normativa nº 01/97 – Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará

Analisando-se o sistema de controle utilizado na Prefeitura Municipal de Sobral à luz do que imprime o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará, por meio da Instrução Normativa nº 01/97, artigo 2º, onde são elencados os controles específicos, observa-se que o controle realizado pelo sistema *Phoenix* acompanha a execução orçamentária e financeira de cada secretaria, de modo eficiente; a folha de pagamento também se encontra incluída no *Phoenix* nos valores totais e por secretaria; as informações pertinentes a incorporação, tombamento e baixa dos bens patrimoniais são feitas pelo Setor de Patrimônio em separado via sistema operacional, conforme mencionado no subitem 5.1.2.

Os bens do almoxarifado têm os dados lançados em sistema próprio, além de serem cuidadosamente controlados mediante requisições assinadas pelos secretários, ou por aquele que está em segundo lugar no comando, havendo, portanto, criterioso controle acerca dos

bens que saem e para onde serão destinados. As licitações, contratos, convênios, acordos e ajustes estão centralizados e sob o controle da Procuradoria Geral do Município.

Não existem na Prefeitura Municipal de Sobral manuais de procedimentos e planos organizacionais que direcionem e norteiem os passos dos funcionários. Algumas secretarias, contudo, possuem a padronização operacional de alguns processos, entretanto, não existe um setor que faça as vezes de controle interno oficialmente.

As licitações são feitas e acompanhadas pela Procuradoria Geral do Município, mas não existe um *check list* de processo licitatório, visando-se a evitar que erros venham a ocorrer e a comprometer o andamento do processo ou que inclusive cheguem a ser pontos de observação no relatório de auditoria do Tribunal de Contas. Faz-se apenas um acompanhamento mecânico, sem um registro documentado dos passos que devem ser respeitados e quais já foram implementados.

Já as obras públicas e reformas ficam a cargo da secretaria de infraestrutura, contando com o acompanhamento de três fiscais da própria Secretaria para analisar como está o andamento dos trabalhos. Enquanto isso, as operações de créditos, os suprimentos de fundos e as doações, subvenções, auxílios e contribuições concedidos são acompanhados pela Contabilidade.

Cada secretaria produz um relatório mensal de todas as ações desempenhadas e o envia para a secretaria de gabinete do prefeito, que reúne todos os relatórios e entrega para o gestor máximo fazer as análises e os acompanhamentos devidos. O controle das contas de governo é feito pela Contabilidade, que acompanha os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, fazendo a publicidade mediante relatórios mensais expostos no *site* da Prefeitura.

Na Prefeitura de Sobral não existe um órgão criterioso que analise os projetos, sendo estes acompanhados pelo vice-prefeito, que apenas cobra o cumprimento dos prazos. Também inexistente um calendário mensal das exigências legais, onde se deveria contar as principais datas relacionadas às exigências da Lei Complementar nº 101/00, da Constituição, entre outros, estabelecendo-se o que deve ser feito e qual o embasamento legal. Por exemplo, quinto dia útil do mês de janeiro: entrega dos resumos de contratos e seus aditivos assinados em novembro; 28/02 audiência pública – último dia para a realização das metas fiscais do 3º quadrimestre.

Intui-se, desta feita, que, embora o sistema informatizado *Phoenix* seja eficiente no

que se propõe fazer, sua geração de dados não é suficiente, por si, para garantir uma gestão exímia, pois lacunas chegam a ser geradas no que concerne a interpretação e avaliação desses dados.

Existe, indubitavelmente, um registro correto e completo dos fatos, contudo, o controle na Prefeitura Municipal de Sobral deixa a desejar por falta de um órgão que consolide e interprete esses mesmos dados; um órgão que acompanhe a evolução do orçamento, analisando sua execução de modo estratégico e não somente numérico; em que metas deverão ser estipuladas e indicadores postos nesse âmbito, devendo ao final serem avaliados. Isso a máquina não fará de maneira complexa, ao passo que o intelecto humano suprirá com excelência essa insuficiência.

5.2 Diretrizes para Implantação da Controladoria em Sobral

Conforme os dados do subitem 5.1, vê-se que não existe um controle dos recursos que satisfaça às exigências das normas do regimento, pois o controle e a fiscalização das secretarias e dos vários órgãos da Prefeitura de Sobral não ocorrem de maneira estruturada, com normas pre-estabelecidas.

Com suporte no controle informal e de instrumentos de controle que hoje existem, pretende-se discriminar diretrizes para se implantar uma unidade de Controladoria na Prefeitura, capaz não apenas de atender às expectativas da comunidade sobralense como também de fornecer informações financeiras confiáveis aos gestores.

Ao se implementar uma unidade de Controladoria na *res* pública, é de necessidade primar-se pela busca de eficiência e eficácia na gestão dos recursos. É de importância ímpar, contudo, identificar a posição da Controladoria na estrutura organizacional, bem como a descrição de aspectos relacionados a sua criação. Primeiramente, deverá ser definido o local em que ela se encontrará na estrutura organizacional da entidade, portanto, definir-se o tipo de órgão que virá a ser, se de linha ou de *staff*.

No Município de Sobral, particularmente, sugere-se que a Controladoria esteja ligada diretamente ao Gabinete do Prefeito, logo, seria um órgão de *staff*, com a função de coordenação das ações e sinergia, trabalhando subordinada exclusivamente ao Prefeito Municipal para, assim, evitar os conflitos de hierarquia, pois, uma Controladoria implantada com independência funcional, sem subordinação hierárquica, traz inúmeros benefícios ao

relacionamento entre o Poder Legislativo, o Poder Executivo e o Tribunal de Contas. Desta maneira, a visualização do organograma da Prefeitura Municipal de Sobral, apresentado anteriormente e explicado na Figura 4, passaria a ser, de modo resumido, o apresentado na Figura 9:



Figura 9: Organograma da P.M.S com a inclusão da Controladoria
Fonte: Adaptado de Sobral (2009).

Sendo assim, o *controller* será um executivo de *staff* cuja função principal virá a ser a de obter e interpretar os dados que possam ser úteis aos gestores na formulação das novas políticas do governo e, especialmente, na execução desta política. Cumpre esclarecer aqui que autoridade de *staff* é aquela autoridade para aconselhar, direcionar e acompanhar, mas não para comandar. Nos subitens que se seguem, elaboram-se direcionamentos com *links* constantes na doutrina, com o fito de possibilitar a implantação da unidade de Controladoria no Município de Sobral, podendo esse direcionamento ser visualizado, de modo didático, na Figura 10:

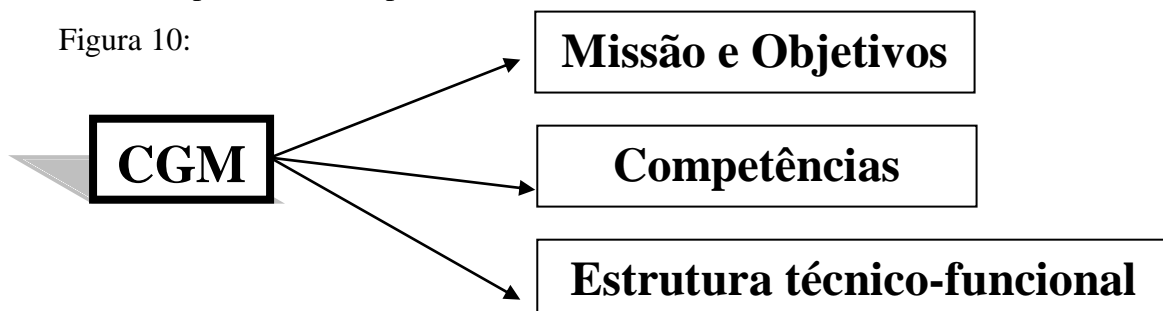


Figura 10: Diretrizes para implantação da CGM
Fonte: Elaboração própria

5.2.1 Missão e Objetivos da Controladoria Geral do Município de Sobral

A Controladoria Geral do Município de Sobral tem por missão atuar como instrumento de ligação entre o chefe do Poder Executivo Municipal, suas secretarias, departamentos e órgãos da Administração Indireta, visando a assegurar eficiência, eficácia, efetividade e economicidade dos recursos públicos e otimizar a prestação de serviços à sociedade sobralense.

Tem por objetivos os na sequência delineados:

- Atender às necessidades informacionais dos gestores

Com acesso aos dados produzidos no *Phoenix*, o *controller* deverá fazer o acompanhamento das transações de cada secretaria, detectando os desvios no que fora planejado, oferecendo suporte para sanar as impropriedades verificadas, ensejando relatórios periódicos para os vários gestores e para o Prefeito.

- Construir e operacionalizar um sistema de informações

Embora o sistema operacional *Phoenix* seja eficiente no registro das operações e acompanhamento mecânico da execução do orçamento, ele não possui comunicação com os outros sistemas informatizados da Prefeitura. Logo, o setor de Controladoria deverá congrega todos os outros sistemas (almoxarifado, transportes, patrimônio, gestor) no próprio *Phoenix*, pois assim se terá uma visão completa de tudo dentro da unidade organizacional em estudo.

- Coordenar os serviços administrativos

A Controladoria deverá primar pela comunicação harmônica entre todos os setores da Prefeitura, possibilitando o acompanhamento das ações de modo concomitante, mediante um *check list* das atividades a serem desempenhadas por parte de cada área, elencando datas de realização dos processos de acordo com os prazos exigidos na legislação.

5.2.2 Competências da Controladoria

Para tornar possível o cumprimento da missão institucional e dos objetivos propostos, buscando-se um nível ótimo na utilização dos recursos, tendo por foco eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e satisfação da população local, deverá a Controladoria ter por competências, observadas as determinações na legislação, as elencadas na Figura 11:



Figura 11: Competências da CGM de Sobral

Fonte: Adaptado com base na CF/88, IN TCM nº 01/97 e IN SFC nº 01/ 01

a) Produzir normas, políticas, procedimentos e atualizações das atribuições do controle interno

Depreende-se que o papel da criação das normas das atividades a serem desempenhadas pelas unidades operacionais da Prefeitura Municipal deverá provir da unidade de Controladoria, obviamente, no que concerne aos direcionamentos dos procedimentos do controle.

Deve ser preparado um manual de procedimentos formais onde sejam elencadas as atividades e esclarecido o *modus operandi* de cada secretaria, bem como detalhado o fluxo dos processos, facilitando com isso a visualização dos passos a serem seguidos, evitando-se desvios ocasionados por falta de informação acerca da maneira mais eficaz de se realizar o trabalho. Outras atitudes, entretanto, devem ser pensadas e implantadas, como por exemplo, a institucionalização de normas e portarias, visando à atualização das orientações traçadas.

Deve-se, portanto, mapear as políticas públicas correspondentes a cada área, identificando os objetivos macros, recursos previstos e agentes responsáveis, de modo a

conhecer a importância estratégica de cada uma delas, inclusive em relação ao projeto global de governo. Após esses direcionamentos, deverá ser promovido detalhamento da hierarquização dos diversos programas/programações governamentais, tudo isso baseado em critérios políticos e estratégicos previamente definidos e estudados, bem como esclarecidos e elencados os riscos das ações, baseados em materialidade, relevância e análise crítica.

b) Preocupar-se com planos e execução orçamentária

Os planos, projetos e atividades a serem desenvolvidos devem, antes de chegar às mãos do gestor máximo para a realização da eventual concessão, ser analisados pela Controladoria, que por sua vez, deverá verificar criteriosamente todos os detalhes, visando, desta feita, evitar que projetos incoerentes e errados cheguem ou tenham o aval do prefeito.

Não basta, pois, o orçamento ter sido cuidadosamente pensado e estruturado de acordo com as necessidades da população. Este deverá ser executado em toda a sua completude, cumprindo-se os prazos previstos, respeitando-se ao máximo os valores estipulados para cada obra/serviço, primando sempre pela qualidade, sendo a Controladoria responsável para garantir que o planejado se torne realidade.

Logo, deverão ser avaliados o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual; bem como, a exequoriedade dos programas de governo e dos orçamentos. Há de ser também comprovada a legalidade, devendo ser também avaliados os resultados, tomando-se por base a análise do grau de eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

c) Criar e analisar indicadores de desempenho contábeis, financeiros, físicos, de programas de governo ou processos internos

A Contabilidade, finanças e os programas de governo possuem por força de uma série de legislações, indicadores e metas impostos para cada exercício, cabendo à Controladoria certificar que esses indicadores estão de fato sendo alcançados, além de verificar minuciosamente a consistência, fidedignidade e confiabilidade das suas fontes geradoras.

Por aquilatar com medidas claras o desempenho da entidade de acordo com as necessidades de informação, os indicadores de desempenho são fundamentais. Esse índices deverão ser desenvolvidos de acordo com a realidade da Prefeitura, focando os principais pontos que afetam não apenas a sua gestão e seu resultado organizacional, mas também o desenvolvimento das estratégias.

O ato de se traçar e implementar indicadores de desempenho é vital para o andamento salutar e eficiente dos processos, principalmente para a manutenção da qualidade dos serviços realizados pela Controladoria, pois, quando se criam e se avaliam as atividades mediante indicadores, está sendo automaticamente verificado o grau de eficácia dos trabalhos dessa unidade, que, conseqüentemente, procurará sempre manter o mesmo nível dos serviços oferecidos no início de sua implantação, bem como otimizá-los.

d) Parecer sobre as contas anuais do prefeito

A Controladoria deverá fazer um acompanhamento dos gastos e obrigações jurídicas do prefeito, visando, entre outros, a evitar que prazos sejam perdidos e valores sejam excedidos, afastando, desta maneira, a ocorrência de multas e aplicações de penalidades.

A Controladoria deverá contribuir para que os gestores públicos busquem cumprir os programas, metas e ações de governo num ambiente de controle ótimo, dentro de um panorama transparente, legal e eficiente, devendo, ao final de cada exercício, emitir um parecer acerca das contas do chefe do Poder Executivo para que se tenha uma visão macro da sua atuação dentro do ano.

e) Sugerir ao chefe do poder executivo instauração de tomada de contas especial e/ou processo administrativo ou solicitar ao TCM a realização de auditoria especial depois de esgotadas as medidas administrativas cabíveis

Diante da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário, a Controladoria deverá solicitar a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, a instauração de tomada de contas especial visando à apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

O objetivo principal da tomada de contas especial não é outro senão o de proporcionar a autotutela administrativa, sendo ela o poder da administração de corrigir os seus atos, revogando os atos irregulares ou inoportunos e anulando as ilegalidades transcorridas, respeitando, é claro, os direitos adquiridos e indenizando os prejudicados, se for o caso.

Com a tomada de contas especial, a Administração Pública tem a oportunidade de visualizar os atos irregulares praticados e redirecionar a gestão à luz dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme artigo 37 da Constituição Federal. Esse processo é previsto e regulamentado nos artigos presentes em

legislações infraconstitucionais, como o artigo 3º, da Instrução Normativa nº 56/07 do Tribunal de Contas da União e o artigo 9º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará.

A tomada de contas especial é um extraordinário instrumento de controle que, sendo adequadamente realizado, possibilitará ao administrador público manter sobre suas rédeas a gestão, de maneira que, além de reparar os danos porventura causados, evitará que reincidências ocorram, dando maior transparência a sua administração.

f) Sugerir programa de capacitação de servidores

Considerando que a prevenção é muito melhor do que a punição e que grande parte das irregularidades verificadas, principalmente nos municípios, ocorre por falta de capacitação e de conhecimento técnico por parte dos gestores de recursos públicos quanto a regras contábeis e procedimentos administrativos, capacitar é, então, a saída para que se tenham gestores aptos para realizar o serviço a que foram incumbidos.

A capacitação de servidores públicos provoca o aumento da capacidade institucional da Administração Pública, com vistas a garantir uma melhor qualidade na formulação, implementação e avaliação das políticas públicas, por meio de cursos de capacitação voltados para melhoria do controle interno.

A Controladoria deverá desenvolver, pensar e montar o programa de capacitação, de acordo com as necessidades e competências definidas e verificadas pela Controladoria e pelos órgãos-alvo da capacitação.

Devem, entretanto, os primeiros temas abordados ser os seguintes: Análise de Investimentos; Planejamento e Controle; Gestão Estratégica de Custos; Métodos Quantitativos; Auditoria Contábil; Controladoria e Tópicos Avançados em Controladoria.

A formação e a capacitação dos servidores públicos, de acordo com os princípios descritos no Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), editado pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), contribuem para o desenvolvimento de uma Administração Pública ágil e eficiente.

g) Realizar auditoria da gestão em projetos de investimentos acolhidos por contratos e convênios

A auditoria da gestão visa à análise de informações com o intuito de verificar o que atos e fatos administrativos, desencadearam no presente. Objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas e verificar a execução de contratos, convênios, acordos e ajustes.

A Controladoria realizará a auditoria da gestão, por meio dos auditores de controle interno, examinando as peças que compõem os processos das tomadas e prestações de contas; a documentação dos atos e fatos administrativos; eficiência dos controles administrativo e contábil; e o cumprimento da legislação pertinente. Para ser possível, porém, a atuação da auditoria da gestão, deve-se, antes de qualquer coisa, compreender-se intimamente o ambiente sob auditoria; caracterizar os documentos como ponto de controle; realizar análise física dos documentos; identificar e visitar os ambientes de manuseio e arquivamento dos documentos; e emitir o relatório, sempre munido da respectiva prova documental.

h) Coordenar, executar e avaliar a auditoria de sistemas nos *softwares* da prefeitura

A rapidez exigida pelos processos, aliada à necessidade do uso de programas informatizados, incita um problema enfrentado por todos indiscriminadamente, a segurança no mundo virtual. Logo, não basta ter-se *softwares* de alta tecnologia se neles existem furos e vazamentos de informações. Deve ser feita uma avaliação do ambiente de processamento de dados para identificar e avaliar os riscos inerentes (erros, falhas, irregularidades, ineficiências) que estejam ocorrendo ou possam vir a ocorrer.

Ao realizar auditoria de sistemas, a Controladoria deverá certificar-se de que as informações produzidas pelos sistemas estão corretas e oportunas; existe um processamento adequado das operações; as informações estão protegidas contra fraudes; existe proteção das instalações e equipamentos; há proteção contra situações de emergência - paralisação de processamento, perda de arquivos, inundações, incêndios.

A Controladoria, através da Coordenadoria de Tecnologia de Informação, deverá fazer recomendações para corrigir e melhorar os controles internos, minimizando os riscos levantados.

i) Cuidar para que as determinações da LRF e outros limites sejam respeitados

A Controladoria deverá primar pela observância e cumprimento dos preceitos legais, evitando perda de prazo na entrega de relatórios. Para isso, deverá ser elaborado um calendário, trazendo as principais datas relacionadas às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Constituição Federal, da Lei nº 4.320/1964, identificando os órgãos responsáveis pela execução orçamentária e financeira, direcionando-os sobre o que devem fazer e qual o prazo-limite de entrega dos documentos, tudo isso, aliado a um embasamento legal onde se esclarece em que está apoiada a determinação imposta.

j) Propor medidas de racionalização dos custos

A preocupação com os custos na Administração Pública não é recente. Os custos estão previstos, no artigo 85, da Lei nº 4.320/64, para os serviços industriais explorados pelo Estado, e no Decreto-lei nº 200/67, que estendeu esta exigência para todos os setores governamentais. Já a Carta Magna de 1988, abordou o tema no artigo 167 e a Lei de Responsabilidade Fiscal no artigo 50.

Em 21 de novembro de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.2, onde é feita a segregação do sistema contábil público em cinco subsistemas de informações contábeis: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação, trazendo como inovação a criação do subsistema de custos.

Portanto, por esses mandamentos presentes na legislação constitucional e infraconstitucional, o gestor público deverá otimizar a utilização dos meios disponíveis para obter maiores e melhores resultados em favor da sociedade. Todavia, o controle de custos na Administração Pública é indispensável para que haja a continuidade das instituições governamentais.

Logo, a preocupação com os custos na área pública deve adquirir maior relevância do que no próprio setor privado, pois a ineficiência da ação governamental prejudica a ambos, público e privado.

O controle dos gastos públicos, mediante utilização de metodologias de custos, possibilitará a avaliação do desempenho funcional e institucional dos agentes públicos. Deve a Controladoria Municipal, mediada pela Coordenadoria de Informações Gerenciais, primar

pela instituição do sistema de custos no ambiente da Prefeitura, definindo os indicadores de custos vinculados aos objetivos finalísticos de cada órgão.

Além do mais, o fato de não primar pela redução dos custos na Administração Pública poderá prejudicar diretamente o mau gestor, pois na Lei de Responsabilidade Fiscal, no artigo 59, quando trata da Fiscalização da Gestão Fiscal, determina aos tribunais de contas que tomem providências imediatas quando ocorrerem fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas de governo.

5.2.3 Estrutura Técnico-Funcional da Controladoria

Vislumbrando o cumprimento da missão, objetivos e realização das competências propostas nos subitens 5.2.1 e 5.2.2, respectivamente, a Controladoria deverá desempenhar uma gama de atividades, necessitando, portanto, de uma estrutura técnico-funcional que possibilite sua atuação de modo eficiente, eficaz e efetivo. Tomando como norteadores o modelo de Machado (2008) presente no subitem 2.2.6 a estrutura organizacional da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro e o modelo de Peixe (2009, p.222), na Figura 12 poderá ser visualizada como a Controladoria estará estruturada no Município de Sobral:

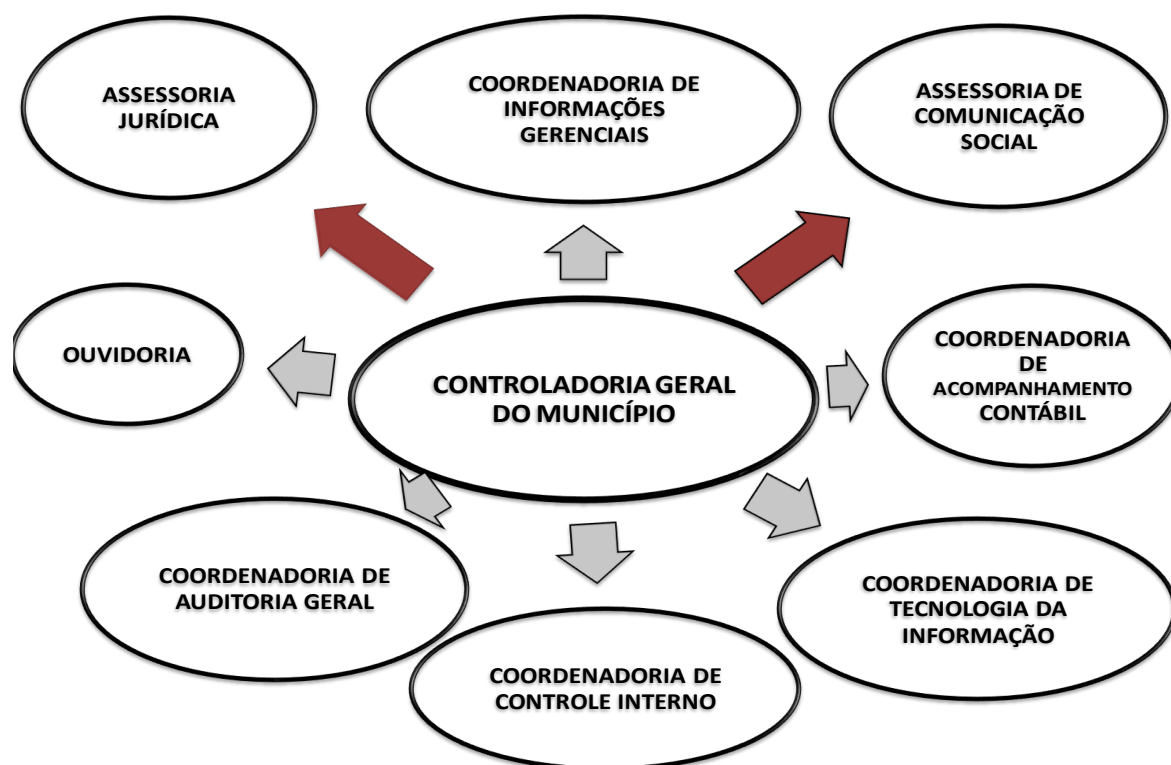


Figura 12: Organograma proposto para a CGM de Sobral
Fonte: Elaboração própria

Competências das áreas

Tomando-se por base a Figura 12 que traz o organograma proposto para a Controladoria Geral do Município de Sobral, são apresentadas, em sequência, as competências inerentes a cada uma das áreas propostas.

a) Controladoria Geral do Município

A Controladoria Geral do Município de Sobral tem como fito assistir, de forma direta e imediata, ao prefeito, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativas à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Municipal.

A Controladoria do Município de Sobral compreende o controlador geral do Município, que deverá coordenar a unidade de Controladoria, administrar os demais setores, acompanhar e sugerir o processo de capacitação dos funcionários e examinar os direcionamentos impostos pelo chefe do Poder Executivo.

A Assessoria Jurídica e a Assessoria de Comunicação Social são órgãos de assistência direta e imediata ao controlador geral. No caso da Coordenadoria de Tecnologia da Informação, a Controladoria deverá apenas monitorar, fiscalizar e acompanhar suas atividades.

b) Assessoria Jurídica

A Assessoria Jurídica é um órgão de assessoramento direto da Controladoria, devendo auxiliá-la no cumprimento de seu papel, contribuindo para que os atos desempenhados sejam pautados sempre pela legalidade e legitimidade.

c) Assessoria de Comunicação Social

A Assessoria de Comunicação Social, assim como a Assessoria Jurídica, é um órgão de assessoramento direto da unidade de Controladoria. É responsável pela divulgação da imagem, da missão e das ações e objetivos estratégicos do setor, devendo ainda planejar, coordenar e supervisionar programas e projetos relacionados com a comunicação interna e

externa das ações da CGM, bem como redigir matérias sobre as atividades do órgão e distribuí-las para divulgação.

d) Coordenadoria de Informações Gerenciais

Compete à Coordenadoria de Informações Gerenciais acompanhar o orçamento desde o seu nascedouro, execução e finalização. Verificar se não há projetos similares propostos pelas secretarias, objetivando com isso, evitar duplicações; diagnosticar atrasos na execução orçamentária; inteirar o prefeito acerca da evolução dos projetos e do cumprimento dos prazos. Deverá, ainda, racionalizar o controle de custos e fornecer informações gerenciais dos programas de governo.

e) Coordenadoria de Acompanhamento Contábil

A Coordenadoria de Acompanhamento Contábil deverá fazer a análise gerencial da receita e da despesa, visando a prover a Controladoria Geral e demais órgãos e entidades da Administração Municipal de informações e análises gerenciais sobre a execução orçamentária e financeira; realizar a escrituração contábil de todas as transações econômicas, fiscais e financeiras da Prefeitura; consolidar os dados; elaborar e emitir relatórios e balancetes; responder aos diversos órgãos de fiscalização; disponibilizar informações econômico-financeiras e consolidar os relatórios de impactos financeiros e econômicos decorrentes das ações da Controladoria Geral.

f) Coordenadoria de Tecnologia de Informações

À Coordenadoria de Tecnologia de Informações caberá monitorar, fiscalizar e acompanhar o processamento, armazenamento e recuperação de informações; criar, instalar e aprimorar os programas em uso para facilitar as consultas via sistema operacional; montar e gerenciar um banco de dados que comporte todas as ações desempenhadas pelas unidades operacionais da Prefeitura; administrar o fluxo de informações gerado e distribuído dentro da entidade.

É, entretanto, sua função primordial, entender dos problemas dos vários setores (almoxarifado, patrimônio, compras, orçamento, financeiro e comunicação) para então, conseguir solucioná-los por meio da implantação de eficientes sistemas computacionais.

g) Coordenadoria de Controle Interno

Os assuntos pertinentes ao sistema de fiscalização, contabilidade e auditoria serão acompanhados e assessorados pela Coordenadoria de Controle Interno. Este, deverá ainda controlar o orçamento, finanças e patrimônio da unidade de Controladoria; normatizar e coordenar as ações que visem à implantação e ao aperfeiçoamento dos controles internos; elaborar *check list* das atividades de todas as unidades operacionais e coordenar as ações de capacitação dos gestores municipais.

h) Coordenadoria de Auditoria Geral

A Coordenadoria de Auditoria Geral terá como competências: o cumprimento das normas de controle interno pelos servidores municipais no exercício de suas funções nas diversas unidades operacionais; avaliar a correta aplicação da legislação em vigor; o cumprimento dos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência; deverá ainda verificar e atestar a boa e regular aplicação dos recursos públicos pelos beneficiados e o cumprimento de contratos pelos permissionários ou concessionários de serviços públicos.

As auditorias deverão ser realizadas por unidades operacionais, seguindo calendário de visitas previamente determinado no início de cada exercício. Deverá realizar auditoria da gestão, operacional e de programas em cada uma das unidades. As auditorias poderão ainda ser realizadas a qualquer tempo, quando houver denúncia ou indício de irregularidades.

i) Ouvidoria

A Ouvidoria terá por função receber denúncias, reclamações, informações, elogios, solicitações e sugestões referentes aos serviços prestados e implantados dentro e fora da prefeitura, garantindo um relacionamento democrático, assegurando a participação dos servidores e cidadãos de modo geral. Essa célula possibilitará à administração fazer um *feedback* de suas ações, possibilitando a avaliação contínua da qualidade dos seus serviços, mediante dados e fatos colhidos junto aos usuários.

Deverá ser mantido um espaço físico no Paço da Prefeitura para a instalação da Célula de Ouvidoria. O cidadão deve ter acesso ao ouvidor de modo fácil, através de um telefone com linha direta/ visita à Prefeitura/ *internet*. O envio dos relatórios de ouvidoria deverá ser tempestivo para que seja sanada alguma irregularidade prevista ou informada a qualidade do

serviço, sendo a resposta formal ao requerente dada o mais rápido possível, com o elenco das providências cabíveis tomadas.

Atribuições dos cargos

As atribuições dos cargos da Controladoria Geral do Município de Sobral estão definidas de acordo com as competências previstas de cada uma das suas áreas. O número de servidores presentes nessa unidade será ao todo doze, sendo que o controlador e os auditores de controle interno deverão ingressar por meio de concurso público e os outros serão cargos comissionados. Os nomes dos cargos e quantidade de pessoas em cada um pode ser conferido no Quadro 8:

ÁREA DE COMPETÊNCIA	CARGOS	QUANT.
Controladoria Geral do Município de Sobral	Controlador Geral do Município de Sobral	1
Assessoria Jurídica	Assessor Jurídico	1
Assessoria de Comunicação Social	Assessor de Comunicação Social	1
Coordenadoria de Planejamento, Informações gerenciais	Coordenador de Informações gerenciais	1
Coordenadoria de Acompanhamento Contábil	Coordenador de Acompanhamento Contábil	1
Coordenadoria de Tecnologia da Informação	Coordenador de TI	1
Coordenadoria de Controle Interno	Coordenador de Controle Interno	1
Coordenadoria de Auditoria Geral	Coordenador de Auditoria Geral	1
-Auditoria de Gestão	Auditor de Controle Interno	1
-Auditoria Operacional	Auditor de Controle Interno	1
-Auditoria de Programas	Auditor de Controle Interno	1
Ouvidoria	Ouvidor	1

Quadro 8: Cargos da CGM de Sobral

Fonte: Elaboração própria

Controlador Geral do Município

O cargo de controlador geral do Município de Sobral e dos auditores internos deverá ser preenchido mediante concurso público, para que possam se encontrar em uma situação confortável de estabilidade, imparcialidade e independência na realização de seus atos. Estes

deverão ainda, ser profissionais dotados de idoneidade moral, com escolaridade universitária completa, competindo ao controlador as seguintes atribuições:

- exercer a coordenação e supervisão geral da CGM, aplicando às imposições normativas do prefeito;
- baixar resoluções e demais atos relativos a assuntos de competência da CGM;
- apresentar, junto com o Balanço Geral do Município, de responsabilidade do coordenador de Contabilidade Geral, relatório sintético da execução do orçamento e a situação da administração financeira municipal;
- supervisionar tecnicamente as atividades de controle interno;
- inspecionar em qualquer nível as atividades de todos os sistemas administrativos;
- exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da Administração Pública;
- assessorar o Prefeito e orientar aos outros setores da Prefeitura;
- apresentar, mensalmente, relatório completo das atividades desenvolvidas pela Controladoria; e
- manter relações com os órgãos do controle interno e externo.

Assessor Jurídico

Caberá ao assessor jurídico as competências que se seguem:

- representar judicialmente a Controladoria;
- defender as prerrogativas inerentes ao exercício do cargo de Controlador;
- fornecer orientações sobre questões regimentais, consultorias; e
- primar pelo fortalecimento institucional do órgão.

Assessor de Comunicação Social

Compete ao assessor de comunicação social as seguintes atribuições:

- atuar na área de divulgação externa da Controladoria Geral intermediando contatos com a imprensa e especialistas da área;
- gerenciar o conteúdo da página da Controladoria Geral na *internet*;
- divulgar informações de interesse interno, avaliar e distribuir material informativo produzido por outros setores da Controladoria Geral, via *intranet* ou por outros meios de comunicação;
- criar e executar material institucional, editorial e promocional da Controladoria Geral;
- selecionar e arquivar material jornalístico relativo ao órgão e à área de controle na Administração Pública.

Coordenador de Informações Gerenciais

Ao coordenador de informações gerenciais são incumbidas as competências que se seguem:

- consolidar, supervisionar e coordenar a elaboração do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual;
- elaborar relatório circunstanciado do Chefe do Poder Executivo sobre sua gestão, quanto às metas atingidas no PPA, LDO e LOA;
- realizar, sem prejuízo da competência atribuída a outros órgãos, o acompanhamento da execução orçamentária;
- elaborar estimativa de receita arrecadada para fins de controle do excesso de arrecadação;
- certificar e avaliar o comportamento da despesa pública e de suas fontes de financiamento;
- controlar os recursos financeiros necessários à cobertura de créditos adicionais;
- fazer estudos e pesquisas concernentes ao desenvolvimento e ao aperfeiçoamento do processo orçamentário municipal de Sobral;
- desenvolver e participar de estudos econômico-fiscais voltados ao aperfeiçoamento do processo de alocação de recursos públicos;

- coordenar a interação com os setores da Controladoria Geral e órgãos e entidades da Administração Municipal com o objetivo de proceder à manutenção e aperfeiçoamento do Sistema de Informações Gerenciais;
- coordenar as atividades junto aos órgãos e entidades da Administração Municipal, na implementação, aperfeiçoamento, análise e expansão do sistema de custos;
- definir os indicadores de custos vinculados aos objetivos finalísticos de cada órgão, bem como, os indicadores de desempenho e programas e ações constantes do Plano Plurianual;
- acompanhar e demonstrar quadrimestralmente, em audiência pública, o cumprimento das Metas Fiscais, em obediência à Lei de Responsabilidade Fiscal; e
- proceder ao preenchimento de informações ao Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde – SIOPS, Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação- SIOPE e Sistema para Controle de Obras Públicas – SISCOP.

Coordenador de Acompanhamento Contábil

Ao Coordenador de Acompanhamento Contábil serão incumbidas as atribuições que se seguem:

- responder pela exatidão das contas e oportuna apresentação de balancetes mensais, bimestrais, trimestrais e balanços anuais, bem como demais demonstrações contábeis da Administração Direta do Município;
- prover a Controladoria Geral e demais órgãos e entidades da Administração Municipal de informações e análises gerenciais sobre a execução orçamentária de receita e despesa;
- prover a Administração Municipal de informações gerenciais sobre a execução física e financeira dos programas e ações constantes do Plano Plurianual;
- consolidar os relatórios de impactos financeiros e econômicos decorrentes das ações da Controladoria Geral;
- elaborar o cronograma de metas de arrecadação e desembolso;

- gerenciar o estabelecimento de prazos e procedimentos relacionados ao encaminhamento dos demonstrativos contábeis da Administração Indireta, necessários à elaboração dos demonstrativos contábeis e demais relatórios consolidados do Município;
- elaborar, publicar e disponibilizar os anexos da Lei de Responsabilidade Fiscal, atentando para prazos legais e alterações na respectiva legislação;
- atender as demandas externas por informações contábeis do Município;
- acompanhar, elaborar e disponibilizar demonstrativos dos limites de aplicação de recursos municipais em ações de saúde, manutenção e desenvolvimento do ensino e demais limites legais a serem instituídos;
- analisar os processos de solicitações de abertura de créditos orçamentários com base em superávit financeiro, excesso de arrecadação e incorporação de recursos vinculados, bem como o descontingenciamento dos recursos vinculados da Administração Pública Municipal;
- emitir empenhos com base nas autorizações de despesa, procedendo à liquidação e emissão de Ordens de Pagamento; e
- apresentar relatório mensal das atividades desenvolvidas.

Coordenador de TI

O Coordenador de TI é um sistematizador de informações que analisa os processos computacionais, visando a encontrar o caminho mais eficiente para que a informação virtual possa ser processada de modo ótimo e retrate a verdade dos fatos em tempo real. Cabe a esse profissional as competências abaixo:

- administrar o fluxo de informações geradas e distribuídas pelos computadores dentro da entidade;
- implantar e manter os aplicativos e redes de computadores;
- organizar o processamento, armazenamento, recuperação e disponibilidade das informações aos usuários;
- fazer suporte dos sistemas informatizados e da infraestrutura tecnológica;

- aprimorar os sistemas operacionais existentes, visando sempre a unificar as informações geradas pelas diversas unidades operacionais da Prefeitura; e
- fazer levantamento dos requisitos, análise, especificação, programação, testes, implantação e acompanhamento dos sistemas solicitados por seus usuários.

Coordenador de Controle Interno

Ao Coordenador de Controle Interno competirá:

- assessorar o controlador geral em temas relativos ao sistema de controle interno municipal e em outros assuntos de interesse da CGM;
- elaborar e coordenar as atividades a implantação das normas e procedimentos de controle interno;
- proceder à discussão de assuntos técnicos e administrativos, objetivando a padronização das decisões adotadas para cada assunto/órgão;
- consolidar o plano anual de trabalho da Controladoria, contemplando o planejamento das ações de controle de todas as áreas, incluindo a estimativa de recursos humanos, financeiros e tecnológicos necessários;
- avaliar o cumprimento dos limites instituídos pela Constituição Federal, Lei de Responsabilidade Fiscal e outros instrumentos legais;
- analisar os assuntos referentes a ações de qualquer setor da Controladoria Geral e que tenham repercussão nos demais setores, previamente à sua implementação;
- convocar, reservadamente, o funcionário do quadro técnico a prestar declaração, quando houver notícia de transgressão do Estatuto dos Funcionários Públicos, do Código de Ética ou qualquer outra orientação da Controladoria Geral do Município;
- receber e examinar denúncias e representações feitas contra qualquer funcionário do quadro técnico por infringência às normas de comportamento ético e providenciar diligências e informações necessárias;
- orientar os gestores municipais na implantação, aperfeiçoamento e execução dos procedimentos dos controles internos sugeridos pela Controladoria; e

- viabilizar a capacitação de gestores em atividades referentes ao controle interno.

Coordenador da Auditoria Geral

Ao Coordenador de Auditoria Geral caberá a realização das seguintes ações:

- elaborar e acompanhar a programação anual de auditoria;
- realizar o exame de todas as prestações de contas dos órgãos submetidos a esta auditoria;
- acompanhar as operações de crédito, avais e garantias, bem como quaisquer outras relativas aos direitos e haveres do Município;
- fiscalizar a aplicação de recursos do Município repassados a órgãos e entidades públicas ou privadas, mediante convênios, acordos e ajustes;
- verificar, periodicamente, a observância do limite da despesa total com pessoal e avaliar as medidas adotadas para o seu retorno ao respectivo limite;
- averiguar a observância às normas que regem a licitação pública e os contratos;
- investigar as operações contábeis e financeiras realizadas, verificando cheques, recibos, faturas, notas fiscais e outros documentos, para comprovar sua exatidão;
- apurar as denúncias formais, relativas a irregularidades ou ilegalidades praticadas em qualquer órgão da Administração Municipal, expedindo relatório conclusivo, bem como recomendar medidas a serem adotadas;
- emitir parecer sobre as contas do Prefeito; e
- acompanhar as auditorias externas no Município.

Auditor de Controle Interno

O cargo de auditor de controle interno imprime em si as seguintes atribuições:

- executar as auditorias e fiscalizações em todos os setores e secretarias da Prefeitura;
- elaborar programas padronizados para serem aplicados em auditorias e fiscalizações;

- elaborar relatório das informações colhidas nas auditorias para o Controlador Geral do Município;
- realizar auditorias avaliando os procedimentos de controle e operacionais;
- realizar avaliação em programas desenvolvidos pelos diversos órgãos/entidades municipais, referentes ao atendimento ao cidadão;
- fiscalizar o controle da gestão, execução orçamentária e financeira, do patrimônio e da gestão de pessoal;
- realizar auditoria nas folhas de pagamento da Administração Direta, Indireta e Fundacional;
- realizar auditorias na receita municipal, incluindo em especial a dívida ativa e as tributárias;
- executar trabalhos de auditoria nas áreas de sua atuação provocadas por denúncias ou solicitação do prefeito, controlador geral, titulares das pastas municipais e presidentes dos órgãos da Administração Indireta e Fundacional, bem como pelo auditor geral; e
- avaliar sistematicamente o desempenho dos servidores da área.

Ouvidor

Ao Ouvidor caberá atribuições como:

- simplificar procedimentos, facilitando o acesso do cidadão à Ouvidoria e apressando as solicitações;
- receber denúncias, reclamações, informações, elogios, solicitações e sugestões referentes aos serviços prestados, e encaminhá-las aos departamentos competentes;
- atender com cortesia e respeito, sem preconceito ou pré-julgamento, de forma a garantir os direitos do cidadão;
- estabelecer uma parceria com os demais servidores, participando da melhoria da qualidade dos serviços, estimulando a eficiência e a austeridade administrativa;

- apresentar ao interlocutor, sempre, uma resposta à questão apresentada, no menor prazo possível, com clareza e objetividade;
- realizar a mediação de situações emergenciais atenuando conflitos;
- gerar dados quantitativos, por meio de questionários sobre a satisfação dos serviços;
- buscar a correção de erros, omissões e abusos;
- apurar as questões levantadas, em sua área de atuação, e propor as soluções que entender cabíveis;
- encaminhar ao controlador geral do Município relatório mensal da situação verificada; e
- participar das reuniões de ouvidorias, de cursos, palestras e treinamentos.

Seguidas as orientações e sugestões expostas poderá ser implementada de modo prático e organizado, uma unidade de Controladoria na Prefeitura Municipal de Sobral, possibilitando a partir de então, um acompanhamento eficiente, eficaz e efetivo da gestão.

Considerações Gerais

A unidade de Controladoria no Município de Sobral deverá contar com uma estrutura física de no mínimo duas salas, para que seja possível o desempenho salutar dos trabalhos realizados pelos servidores integrantes do organograma proposto. Deverá ainda ser providenciado concurso público para preenchimento das vagas de Controlador Geral do Município, bem como das três vagas de auditor interno, e implantado, urgentemente, o Sistema de Controle Interno.

Os impactos positivos advindos da implantação de um sistema de controle interno e unidade de Controladoria Geral no Município de Sobral serão inúmeros, pois através de sua criação e estruturação, é possível: repartir as responsabilidades nos atos da administração; profissionalizar e valorizar os servidores; melhorar a qualidade dos serviços públicos; maior proteção dos ativos; ampliar da prática dos princípios constitucionais da legalidade, legitimidade, economicidade, impessoalidade, moralidade, eficácia, eficiência, transparência e efetividade nos atos da administração; consolidar e fortalecer a estrutura funcional; efetivar e apoiar à fiscalização do controle externo; elevar o grau de confiança e credibilidade da sociedade no que concerne a gestão dos recursos públicos; proteger os agentes políticos contra

atos de improbidade administrativa e, efetivar a contribuição para consolidação do processo democrático e a consequente melhoria da qualidade de vida da população sobralense.

Na esfera pública, a Controladoria, se bem implementada, poderá contribuir para aumentar a transparência das contas públicas e garantir o cumprimento, de modo eficaz, da obrigatoriedade de elaboração e publicação dos relatórios exigidos pelas seguintes legislações: Lei nº. 4.320/64 (Lei de Orçamento), Lei Complementar nº. 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional nº. 632 e 633, de 2006, e do Ministério de Orçamento e Gestão nº. 42, de 1999.

Vê-se, portanto, que uma Controladoria é de importância basilar na Administração Pública Municipal, pois a Unidade de Controladoria poderá fornecer aos gestores municipais sistemas de controle eficientes, eficazes e efetivos, que lhes permitam acompanhar de perto o desenvolvimento dos serviços públicos e assegurar a correta aplicação dos recursos e a preservação do patrimônio público.

6 CONCLUSÕES

As Administrações Públicas Municipais têm passado por uma série de modificações financeiras, estruturais e comportamentais, exigindo-se dos gestores públicos uma conciliação das alterações observadas no ambiente interno e externo da organização, com o intuito de possibilitar o incremento de serviços públicos de qualidade.

A posição atual dos gestores públicos é vinculada à disseminação da Tecnologia da Informação, seja através da implementação de controles informatizados na Administração ou mesmo com a disposição de informações em *sites* corporativos, visando cumprir o que dita a Lei de Responsabilidade Fiscal, no que corresponde a transparência e publicidade de seus atos.

As mudanças exigidas vão além dos atos e fatos desempenhados na gestão dos recursos públicos e do que normatiza a lei. Exige-se do gestor muito mais do que equilíbrio entre as receitas arrecadadas e despesas realizadas, pois o cidadão está mais atuante, é estimulado a participar da vida sociopolítica, quer saber se as atitudes da Administração, além de serem legais e legítimas, são econômicas, eficientes, eficazes, de qualidade, e se haverá efetividade no fornecimento dos serviços e, principalmente, quer ter a certeza de que não está sendo lesado por seus representantes.

Os meios de comunicação (televisão, rádio, *internet*), livres da censura que um dia os acometeu, agora informam instantaneamente todos os acertos e desmandos ocorridos na Administração Pública. Com isso, demanda-se que os gestores públicos não apenas se voltem para a disciplina aos limites impostos aos poucos recursos orçados, mas, também, otimizem a aplicação desses recursos em políticas que atendam de modo satisfatório às necessidades da população, exigindo-se, portanto, planejamento e controle, pautados em bases sólidas, confiáveis e fidedignas.

Felizmente, os gestores públicos tem diante de si uma maneira consistente de conseguir responder a tantas exigências legais e sociais. Mediante um controle atuante e de uma estrutura que o apóie, direcione e fiscalize suas atividades, será viável o auxílio para a tomada de decisões acertadas. Logo, a imagem de uma meta impossível transforma-se em possibilidades exequíveis. Estando nesse momento, configurado o primeiro pressuposto da pesquisa, que retrata a Controladoria como fornecedora de suporte para a tomada de decisões dos gestores.

Controle é a palavra-ação que deve imperar na Administração Pública. Ao se controlar, mitigam-se os erros e impropriedades, e, mesmo que ocorram, poderão ser sanados os desvios que ocorrera, ainda no seu nascedouro, evitando-se, com isso, danos consideráveis ao Erário.

Pensar em se administrar um órgão público sem que em seu ambiente pulse uma unidade de Controladoria é remeter e reduzir a Administração Pública a um enorme grau de insignificância e simplicidade. Além de ser uma exigência presente na Constituição Federal de 1988, a instituição de um órgão de controle na esfera executiva possibilita ao gestor compactar em suas mãos, de modo tempestivo, eficiente, eficaz e efetivo, informações de todas as áreas sob sua responsabilidade, bem como implantar as ações corretivas e as soluções satisfatórias. Entende-se que, após esta asserção, atinge-se o segundo pressuposto do estudo, ao inferir que a adoção de uma Controladoria possibilita um acompanhamento eficaz, eficiente e efetivo da gestão.

A Administração atingirá o ideário da eficiência quando for possível a realização das ações governamentais planejadas de forma econômica, logo, otimizando-se os recursos disponíveis. Sendo assim, o gestor terá maiores condições de suprir as necessidades de sua população, realizando um número muito maior de programas/projetos/atividades.

Constatou-se que a Controladoria, como órgão centralizador, coordenador e gerador das informações gerenciais, deverá conhecer a organização em toda a sua complexidade, vislumbrando, com isso, entre outros, visualizar o processo decisório presente na entidade; elaborar normas de conduta; estabelecer uma estrutura de comunicação; e criar subsistemas de informação que incluam registros e relatórios oportunos da situação encontrada, em contraposição à que deveria ser, pois, somente assim, será possível a Controladoria identificar as inconformidades como também propor revisões e dar sugestões.

Observou-se que a Controladoria deverá identificar e ordenar, segundo a gravidade e urgência, aqueles problemas que, sendo resolvidos, poderão trazer em si próprios a solução para outros. Uma das maneiras de se levantar os problemas das unidades administrativas é inculcando-se o hábito de se fazer *check-lists* de controle, pois por meio deles, se terá a oportunidade de individualizar os diversos setores e relacionar os controles mínimos necessários para o funcionamento eficiente dos sistemas.

Após a exposição das últimas constatações e observações, está, pois, o terceiro pressuposto traçado na pesquisa, que trata do fato de que a Controladoria possibilita um controle *a priori*, concomitante e *a posteriori*, concretizado.

Verificou-se no estudo em questão que os controles realizados na Prefeitura Municipal de Sobral concernem ao sistema denominado *Phoenix*, que, possuindo uma rede personalizada de informações detém o controle orçamentário e gerencial dos gastos do prefeito e de todas as secretarias/setores da Prefeitura. Estando interligado a todas essas áreas, possibilita conhecimento em tempo real das transações realizadas por parte de cada uma delas.

Evidenciou-se, todavia, a existência de outros sistemas informatizados que não mantêm comunicação com o *Phoenix*, produzindo, portanto, informações paralelas, sendo esses sistemas o do almoxarifado, patrimônio, contabilidade e transportes. Neste, registram-se informações tanto dos veículos quanto dos combustíveis. Ao se implantar a Controladoria Geral no Município de Sobral, a Coordenadoria de Tecnologia da Informação deverá unificar os sistemas informatizados e possibilitar uma comunicação direta com o Tribunal de Contas dos Municípios, no que se refere ao repasse de informações fiscais.

Concluiu-se, portanto, que a Prefeitura em estudo não conta um sistema de controle interno estruturado, tampouco com manuais escritos dos planos, procedimentos, políticas e processos de cada área. Sugere-se, por conseguinte, a criação de uma ramificação dentro da Controladoria a ser implementada, que se proponha implantar o Sistema de Controle Interno e que realize esse controle dentro da entidade, ficando a cargo da Coordenadoria de Controle Interno a execução das atividades elencadas.

Observou-se a inexistência, na Prefeitura de Sobral, de metodologias e delimitação de indicadores de custos, fato esse que deixa o gestor vulnerável no que concerne ao cumprimento do que reza a Constituição Federal de 1988, no artigo 167, a Lei de Responsabilidade Fiscal, no artigo 50, e, mais recentemente, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.2), que no final do ano de 2008, incluiu o sistema de custos como um dos subsistemas de informações contábeis. Sugere-se que seja atribuído à Coordenadoria de Informações Gerenciais o papel de definir os indicadores de custos vinculados aos objetivos finalísticos de cada órgão.

Evidenciou-se, no ambiente onde se aplicou a pesquisa, a não-realização de auditorias sistemáticas para atestar a fidedignidade dos fatos registrados e a legitimidade dos atos dos

gestores. Então, sugere-se a criação da Coordenadoria de Auditoria Geral, visando a montagem de uma programação, para que se realizem de modo regular, auditorias de gestão, operacional e de programas.

Viu-se que não existe na Prefeitura de Sobral a área de competência da Ouvidoria, sugerindo-se a criação, no *site* da Prefeitura, de um *link* que proporcione ao cidadão opinar acerca da Administração Pública Municipal. Deverá ainda, ser mantido um espaço físico, no Paço da Prefeitura, para instalação desta Célula, além de uma linha direta para contato com o ouvidor.

Concluiu-se, levando-se em consideração os estudos presentes na pesquisa, que a criação da Controladoria no âmbito da Prefeitura de Sobral é deveras importante, pois fornecerá suporte para a tomada de decisão dos gestores públicos; possibilitará aperfeiçoar os sistemas de controle da Prefeitura; acompanhar, de maneira eficaz, eficiente e efetiva, a gestão municipal; melhorar o fluxo de informações; padronizar os processos; garantir o cumprimento dos prazos legais; acompanhar a execução orçamentária em todos os níveis; controlar *a priori*, concomitantemente e *a posteriori*, os atos dos gestores públicos; ofertar à comunidade sobralense uma gama bem maior de serviços; e diminuir a assimetria informacional entre a população e os gestores públicos. Ante tais conclusões, tem-se a convicção de que foram alcançados todos os pressupostos sugeridos no ensaio.

Formularam-se, de acordo com constatações verificadas no ambiente de estudo, as seguintes diretrizes para a implantação de uma unidade de Controladoria na Prefeitura Municipal de Sobral: produzir normas, políticas, procedimentos e atualizações das atribuições do controle interno; preocupar-se com planos e execução orçamentária; criar e analisar indicadores de desempenho contábeis, financeiros, físicos, de programas de governo ou processos internos; parecer sobre as contas anuais do prefeito; sugerir ao chefe do poder executivo instauração de tomada de contas especial e/ou processo administrativo ou solicitar ao TCM a realização de auditoria especial depois de esgotadas as medidas administrativas cabíveis; sugerir programa de capacitação de servidores; realizar auditoria da gestão em projetos de investimentos acolhidos por contratos e convênios; coordenar, executar e avaliar a auditoria de sistemas nos *softwares* da prefeitura; cuidar para que as determinações da LRF e outros limites sejam respeitados e propor medidas de racionalização dos custos.

Concluiu-se, portanto, que a implantação de uma unidade de Controladoria Geral no Município de Sobral é perfeitamente possível do ponto de vista físico, tecnológico e organizacional.

REFERÊNCIAS

AMORA, Soares. **Minidicionário da língua portuguesa**. 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDERSON, David R.; SCHMIDT, Leo A. **Practical controllership**. Homewood, Illinois: Irwin, 1961.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Pe. F. Sadoc de. **Raízes portuguesas do Vale do Acaraú**. Sobral: Gráfica editorial cearense, 1991.

BENBASAT, Izak; GOLDSTEIN, K.; MEAD, Mead. The case research strategy in studies of information systems. **Mis Quarterly**, Illinois, v. 11, n. 3, p. 369-387, set. 1987. Disponível em: <<http://www.jstor.org/pss/248684>> Acesso em: 11.dez.2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Brasília, DF, 05. out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 05. dez. 2009.

_____. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro 1967. **Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências**. Brasília, DF, 25 fev. 1967. Disponível em: <http://spl.camara.rj.gov.br/ofc/uniao/lei/dl200_1967.htm> Acesso em: 06. mar. 2010.

_____. Instrução Normativa n. 01, 06 de abril de 2001. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Brasília, DF, 06. abr. 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf> Acesso em: 10 mar. 2010.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm> Acesso em: 05 dez. 2009.

_____. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília, DF, 04 mai. 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>> Acesso em: 05 dez. 2009.

_____. Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009. **Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a**

fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF, 27.mai.2009. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm> Acesso em: 05 dez. 2009.

_____.Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003. **Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências,** Brasília, DF, 28.mai.2003.

Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.683.htm>. Acesso em: 08.dez.2009.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria:** sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 352 p. Tese (Doutorado em Contabilidade). Universidade de São Paulo.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno – teoria e prática.** Curitiba: Juruá, 2009.

CAPOBIANCO, Eduardo Ribeiro; MONADJEM Neissan. **Mobilização da sociedade contra a corrupção.** 2000.Disponível em:

<<http://www.transparencia.org.br/docs/mobilizacao.pdf>> Acesso em: 10.dez.09.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa.** McGraw-Hill do Brasil, 1978.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública.** São Paulo: Atlas, 2008.

CEARÁ. Constituição (1989).**Constituição do Estado do Ceará.** Fortaleza, CE. Disponível em: <http://www.al.ce.gov.br/publicacoes/constituicaoestadual_56.pdf> Acesso em: 05 dez. 2009.

_____.Lei Estadual nº. 12.160, de 04 de agosto de 1993. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios,** Fortaleza, CE, 04.ago.1993. Disponível em:

<<http://www.tcm.ce.gov.br/2007/institucional/leiorganica.php>>. Acesso em: 05.dez.2009.

_____, Decreto Estadual n. 28.832, de 08 de agosto de 2008. Aprova o regulamento da Secretaria da Controladoria e Ouvidoria Geral(Secon). **Diário Oficial do Estado do Ceará,** Fortaleza, CE, 08.ago.2008.Disponível em:<<http://www.cge.ce.gov.br/categoria2/decretos-1/decretos-estaduais/DECRETO-28.832.pdf>>. Acesso em: 07.dez.2009

COELHO, Emanuel Renan Cunha. **A controladoria governamental e o controle da aplicação de recursos públicos: um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa no município de Fortaleza.** 2006. 140 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Universidade Federal do Ceará.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno.** Disponível em:

<<http://www.cfc.org.br> > Acesso em: 02. dez. 2009.

_____. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 27. fev. 2010.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Estrutura organizacional**. 2009. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/CGU/Organograma/index.asp>> Acesso em: 09.dez.2009.

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Estrutura Organizacional**. 2009. Disponível em: <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/controladoria/estrutura/> Acesso em: 07. Mar. 2010.

COSTA, Lustosa da. **Sobral, cidade das cenas fortes**. Fortaleza: ABC, 2003.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 16. ed. São Paulo: Perspectiva, 2001.

FERNANDES, José. **Técnicas de estudo e pesquisa**. Goiânia: Kelps, 1999.

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

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1994.

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

GIRÃO, Glória Giovana Mont'Alverne; SOARES, Maria Norma Moura. **Sobral, história e vida**. Sobral: Edições UVA, 1997.

GREEN, Brian Patrick; KAPLAN, John. Controllership: The Other Accounting Career. **New Accountant Magazine**. Chicago: R.E.N. Publishing Co., n. 709, p. 3, set. 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Relatório do Município de Sobral**. 2009. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/painel/painel.php?codmun=231290>> Acesso em: 09.dez.2009.

INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS DO ESTADO DO CEARÁ. **Relatório do Município de Sobral**. 2009. Disponível em: <http://www2.ipece.ce.gov.br/publicacoes/ceara_em_numeros/2007/financas/financas_publicas_red.pdf> Acesso em: 09.dez.2009.

KIDDER, L. H. (org.). **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. 2. ed. São Paulo: EPU, 1987.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril. **Principles of management: na analysis of managerial functions**. New York: McGraw-Hill, 1955.

LUNKES, Rogério João; BRINCKMANN, Roque; SCHNORRENBERGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene. Controladoria: um estudo bibliométrico no Congresso Brasileiro de Contabilidade de 2000, 2004 e 2008. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. 28, n. 175, p. 25-37, jan/fev. 2009.

MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Controladoria Governamental. **Revista Municípios do Ceará - Informação e Política**. Fortaleza, v.6, n.80, p. 5-11, jul/ago. 2008.

MACHADO, Marcus Vinícius Veras; PETER, Maria da Glória Arrais; CAVALCANTE, Danival Sousa. **Organização dos órgãos de controle interno municipal no Estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA, 8, 2008, São Paulo.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Fernando Rodrigues. **Controle do patrimônio público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1995.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvia. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOTTA, Paulo Roberto. **Gestão contemporânea: a ciência e a arte de ser dirigente**. Rio de Janeiro: Record, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Thomson, 2005.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas: Controladoria Governamental**. Curitiba: Juruá, 2009.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PINHEIRO, Helena Lúcia Dourado de Aragão. **Análise do impacto financeiro da implantação da secretaria da controladoria no Estado do Ceará**. 2006. 145 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Universidade Federal do Ceará.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

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

RONCHI, Luciano. **Controladoria financeira: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1977.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

SILVA, Rubens Roriz da. **Introdução à auditoria pública**. Dezembro de 1998. Disponível em: <<http://www.resumosconcursos.hpg.com.br>>. Acesso em: 21.abr.2006.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Eстера Muszkat. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. 3ª ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED – Universidade Federal de Santa Catarina/Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção/Laboratório de Ensino a Distância, 2001.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKI, Valmor. Estudo dos fatores condicionantes de desenvolvimento humano nos municípios do Estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 41, p. 909-933, set. 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SOARES, José Teodoro. **História Contemporânea de Sobral: política, cultura, educação, religião e ciência**. Sobral: Edições UVA, 2006.

SOBRAL, **Lei Orgânica do Município de Sobral**. Sobral, CE, 10.mar.1997. Disponível em: <<http://www.sobral.ce.gov.br/comunicacao/novo2/index.php>>. Acesso em: 05.dez.2009.

_____, **Estrutura Organizacional**. 2009. Disponível em:
<<http://www.sobral.ce.gov.br/organograma/novo2/index.php?pagina=cidade/historia-cidade.php>> Acesso em: 07.dez.2009.

_____, Lei nº 864 de 03 de novembro de 2008. **Estima a receita e fixa a despesa do município para o exercício financeiro de 2009**. Sobral, CE, 03. nov. 2008.

_____, Lei nº 980 de 04 de novembro de 2009. **Estima a receita e fixa a despesa do município para o exercício financeiro de 2010**. Sobral, CE, 04. nov. 2009.

SOLLE, Guy. Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement: une vision trop instrumentable. **Revue Électronique de Management Public (RECEMAP)**. 2003. Disponível em: < <http://www.unice.fr/recemap/contenurevue/Resumes/Resume1-Solle.html>>. Acesso em: 09. dez.09.

SUZART ,Janilson Antonio da; MARCELINO, Silva Carolina Venturini; ROCHA, Joseilton Silveira da. As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria *versus* prática. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 9, 2009, São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/77.pdf>> Acesso em: 09. dez.09.

TEIXEIRA, Joelise Collyer *et al.* O processo de institucionalização da atividade de auditoria da controladoria do município de Fortaleza: uma análise incipiente sob o enfoque da teoria institucional. In: **ENCONTRO ENANPAD**, 23, 2007, Rio de Janeiro.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ. **História do TCE**, 2009. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/sitetce/Sessao.historico.tce>>. Acesso em: 07.dez.2009

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO CEARÁ. Instrução Normativa nº 01/97, **Dispõe sobre as normas de controle interno dos Municípios**. Fortaleza, CE, 22 mai.1997. Disponível em: <[instrucao_normativa_%20n_01-1997,_de_22_de_maio_de_1997.pdf](#)> Acesso em 11.dez.2009.

_____. Resolução nº 08/1998, de 01 de outubro de 1998. **Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios**. Fortaleza, CE, 01.out.1998. Disponível em:
<<http://www.tcm.ce.gov.br/2007/institucional/regimentointerno.php>> Acesso em: 08.dez.2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Instrução Normativa nº 56/2007, **Dispõe sobre instauração e organização de processo de tomada de contas especial e dá outras providências**. Brasília, DF, 05. dez. 2007. Disponível em:
<http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_562007.pdf> Acesso em: 08.dez.2009.

THOMPSON, Fred; JONES, L.R.; Controllership in the Public Sector. **Journal of Policy Analysis and Management**, New Jersey, v.5, n.6, p. 547-571, jun.1986.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas – uma abordagem prática**. 3

ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1973.

UHLMANN, Vivian Osmari; BRONDANI, Gilberto. A atuação da controladoria no planejamento estratégico de organizações competitivas. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. v. 3, n. 6, p. 1-18, jul/dez.2006. Disponível em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIIIn02/a_atuacao_da_controladoria_no_planejamento.pdf> Acesso em: 10.dez.2009.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE A - Formulário de Coleta de Dados da Pesquisa de Campo**ROTEIRO PARA ENTREVISTA**

Nome do Respondente: _____

Cargo: _____

1. Quais as áreas de atuação do Controle Interno na Prefeitura Municipal de Sobral? (pode marcar mais de uma opção).

- a) Orçamento
- b) Planejamento
- c) Auditoria/Fiscalização
- d) Controle Interno
- e) Contabilidade
- f) Corregedoria
- g) Administração Financeira
- h) Racionalização
- i) Ouvidoria
- j) Outras (especificar) _____

2. Como é realizado o controle do almoxarifado e quais as normas para entrega de materiais?**3. Como é feito o controle referente ao combustível e transportes?****4. Como a comissão para inventariar os bens pertencentes ao patrimônio executa esta atividade?****5. A quem compete a realização das licitações na Prefeitura?****6. Os projetos e programas desenvolvidos em Sobral possuem procedimentos que visam evitar que impropriedades incorram na sua implantação?****7. Como é feita liberação de empenhos e o controle de despesas dentro de cada órgão da Prefeitura?****8. Que atividades de auditoria são realizadas na Prefeitura de Sobral?****9. É feito o controle sobre as contas anuais do Prefeito? Em caso afirmativo quem o faz e qual o produto gerado desta análise (relatório/certificado de auditoria/ parecer/outros)?**

- 10. Na Prefeitura de Sobral existem manuais de normas e procedimentos que elencam as atividades inerentes ao controle?**
- 11. Como você visualiza a criação da Controladoria Geral do Município de Sobral?**

Obrigada pelas respostas!

ANEXO A – Configuração de Sistemas

Phoenix - Solicitações e Aprovações Financeiras Contábeis - Versão 3.2.2.3 - [Configuração de Sistemas]

Cadastro Consulta Movimentação Relatórios Rotinas Sair Sistema

Inserir Excluir Atualizar Editar Primeiro Anterior Próximo Último Salvar Cancelar

Ano: 2009

Tipo de Custeio: Corrente

Mês: Novembro

Gráfico Consulta Anual Gráfico Anual

Código	Unidade	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	Total
0201	GAB PREFEITO	196.239,18	204.240,59	363.968,59	326.434,49	273.270,92	424.105,63	327.045,61	435.068,81	294.391,23	433.432,18	58.650,53		3.343.747,76
0301	PBM	57.078,97	63.692,25	94.136,87	75.391,54	86.193,16	82.945,42	77.562,96	86.091,74	82.667,16	75.055,62	22.628,34		803.386,03
0401	GUARDA CIVIL	306.351,08	325.604,48	378.712,45	370.148,61	396.789,71	689.760,45	396.417,08	398.220,75	382.768,75	590.382,06	31.474,51		4.268.629,94
0501	SEC GESTÃO	658.068,21	398.705,03	1.007.575,80	625.436,92	685.045,70	529.362,32	608.639,01	493.634,86	543.020,37	550.193,10	333.367,99		6.433.049,31
0502	IDM	487,50	3.795,50	779,94	4.681,50	2.042,36	3.150,36	2.424,50	2.236,93	2.512,36	2.120,93			24.171,88
0601	SE	1.277.469,84	1.812.045,70	1.044.954,98	1.101.364,50	1.346.325,06	1.390.598,00	1.891.571,50	1.151.947,42	1.708.410,14	1.381.852,46	699.485,28		14.806.024,87
0603	FUNDEB	1.597.599,93	2.036.964,19	2.824.356,64	2.756.994,38	4.478.474,06	4.731.600,45	3.290.118,70	3.680.074,94	3.900.579,28	3.454.875,94	2.368.896,08		35.120.534,59
0701	FMS	8.893.946,06	8.202.858,19	9.294.066,63	9.841.772,36	10.827.481,20	8.704.551,95	11.213.991,08	10.432.823,46	11.076.276,64	10.791.094,74	879.078,39		100.157.960,70
0702	FASM	159.193,12	223.315,67	355.412,50	333.508,70	328.615,79	378.290,33	397.154,51	408.218,69	373.421,31	371.919,41	375.388,82		3.704.438,85
0703	FMCA	1.073,43	22.611,28	29.600,70	33.050,63	23.592,14	33.516,00	27.303,45	37.618,75	25.120,00	32.163,38			265.649,76
0801	SECULT	161.019,22	592.613,34	282.433,55	259.839,83	179.619,10	406.875,08	556.352,37	181.559,46	324.332,68	209.228,00	222.943,92		3.376.816,56
0901	STDE	54.691,18	73.448,79	167.667,67	132.055,65	118.612,60	163.301,19	167.490,76	133.868,83	149.228,13	123.085,61	61.716,73		1.345.167,14
1001	SEAGRI	89.237,49	95.736,37	215.001,91	161.493,92	163.673,70	261.246,66	199.227,15	156.025,01	182.953,12	297.909,64	49.963,87		1.872.468,84
1101	SPLAN	387.342,45	263.251,89	570.409,57	563.263,88	613.294,31	588.484,56	664.881,38	553.645,87	584.380,07	634.238,09	262.847,20		5.684.039,28
1201	ESPORTE	210.904,83	360.704,32	330.087,02	402.276,52	391.494,01	400.285,08	432.377,64	442.947,81	285.627,18	665.855,27	325.756,77		4.248.251,45
1301	SEINFRA	421.411,99	541.669,03	672.320,54	607.478,65	587.443,73	1.080.536,39	723.475,40	884.471,07	931.033,44	941.222,26	160.976,58		7.552.039,08
1401	SEHABS	241.795,00	493.379,30	558.949,09	757.049,51	1.232.518,74	743.696,86	833.964,20	665.192,05	842.044,89	730.423,18	377.699,36		7.476.712,18
1501	SEGOV	125.770,62	104.134,45	199.237,11	255.431,52	280.117,46	318.448,42	362.698,53	279.860,14	325.539,45	356.605,29	239.955,52		2.847.798,51
1601	GAB-VICE	3.199,13	20.101,81	26.469,66	29.335,87	45.406,91	47.182,35	19.859,12	24.540,07	25.118,20	24.786,12	40.930,07		306.959,31
99999	Total	14.842.879,23	15.838.812,18	18.422.193,24	18.637.008,98	22.059.965,65	20.975.917,51	22.194.554,95	20.447.986,66	22.039.424,40	21.666.443,27	6.493.837,74		203.619.023,81

Imprimir

Total: 11

Usuário: jaury Telefone: 0 jaury 10.0.5.188

Clique duplo para visualizar os Empenhos

Projeto Phoenix 2... Windows Live Mes... telas

Autorização de Em... PT 27/11/2009 09:30:41

ANEXO B- Autorização de Pagamento de Empenho

Phoenix - Solicitações e Aprovações Financeiras Contábeis - Versão 3.2.2.3 - [Autorização de Pagamento de Empenho]

Cadastro Consulta Movimentação Relatórios Rotinas Sair Sistema

Inserir Excluir Atualizar Editar Primeiro Anterior Próximo Último Salvar Cancelar

Filtros - AUTORIZAÇÃO DE PAGAMENTO DE EMPENHO

Exercício: PREFEITURA 2009

Orgão: 0201 GABINETE DO PREFEITO

Projeto: []

Credor: []

Período: 01/01/2009 a 27/11/2009

Situação: Autorizados Pendentes Todos

Valor R\$: [] Empenho: []

Pesquisar Limpar pesquisa

Empenhos programados			Autorizações do Dia para estas Contas					
No. Empenho	Dt. Programação	Credor	Valor R\$	Usuário	numero_ip	Projeto	Conta	Total
05010002	12/02/2009	VERVE COMUNICACAO LTDA	15625	Phoenix	2042	2042		
24040043	07/05/2009	LUCIVANDA MARQUES SILVA	2000	Phoenix	2045	2045		
27040054	14/05/2009	M2 COMUNICACAO E MARKETING	15200	Phoenix	2042	2042		
01100445	19/11/2009	EXECUTE COMPUTADORES LTDA	32222595252E-13	Phoenix	2045	2045		
28100020	12/11/2009	YANA MARIA S. D. PIMENTEL GOMES	90	Phoenix	2045	2045		
19100032	12/11/2009	MANDEL TABAJARA COSTA LIMA	225	Phoenix	2045	2045		
05100073	12/11/2009	MANDEL TABAJARA COSTA LIMA	225	Phoenix	2045	2045		
19100050	19/11/2009	CASAS PINHEIROS DIST. DE ALIMENTOS LTDA	1449,81	Phoenix	2045	2045		
02070086	23/07/2009	VERVE COMUNICACAO LTDA	1789,75	Phoenix	2042	2042		
01070306	06/08/2009	INSTITUTO DE COMUNICACAO E INFORMATICA	20176,26	Phoenix	2043	2043		
30100022	19/11/2009	COMERCIAL DE ARMARINHO BRASIL LTDA	2655,52	Phoenix	2045	2045		
01100807	19/11/2009	RODRIGUES COMERCIO & SERV. DE INFORMATICA	600	Phoenix	2045	2045		
29100054	19/11/2009	RODRIGUES COMERCIO & SERV. DE INFORMATICA	600	Phoenix	2045	2045		
03080541	03/09/2009	INSTITUTO DE COMUNICACAO E INFORMATICA	20176,26	Phoenix	2045	2045		
01100508	05/11/2009	INSTITUTO DE COMUNICACAO E INFORMATICA	2262	Phoenix	2043	2043		
01100509	05/11/2009	INSTITUTO DE COMUNICACAO E INFORMATICA	5641,7	Phoenix	2043	2043		

Dados do empenho

Orgão 02 GABINETE DO PREFEITO

Projeto DIVULGAÇÃO DAS AÇÕES GOVERNAMENTAIS

Descrição CRIAÇÃO, FINALIZAÇÃO E PRODUÇÃO DE CAMPANHA INSTITUCIONAL DE COMBATE AO MOSQUITO DA DENGUE, COM A CRIAÇÃO DE PECAS PUBLICITARIAS E EDUCATIVAS: CARTILHA, PANFLETOS, CAMISETAS, FAIXAS, CARTAZES, OUTDOOR E OUTRAS PECAS DE CARATER EDUCATIVO

Autorização de Pagamento

Nome Conta: PMS - IPTU

Cód. Banco: CAIXA Agência: 554

No. Conta: 67 Conta: 725

Dt. Autorização: 27/11/2009 Valor Aut. R\$: 15.625,00

Limpar Confirmar Cancelar

27/11/2009 09:30:41

PT

telas

Projeto Phoenix 2009 ...

Phoenix - CodeGear De...

FUNRIO Concursos / P...

prf-2009 + MPF - Pesq...

jaury 10.0.5.188

Usuário: jaury Telefone: 0

Start

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](#)