

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

SEVERINO FRANCISCO DA SILVA JÚNIOR

CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL:
ESTUDO NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

FORTALEZA – CEARÁ

2011

SEVERINO FRANCISCO DA SILVA JÚNIOR

CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL:
ESTUDO NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

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

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

FORTALEZA – CEARÁ

2011

SEVERINO FRANCISCO DA SILVA JÚNIOR

CONTROLADORIA NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL:
ESTUDO NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

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

Aprovada em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

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

Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter
Universidade Federal do Ceará

Profa. Dra. Ana Maria Fontenele Catrib
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

A Deus pela benção da vida, força e esperança que me sustenta na minha jornada.

Aos meus pais, os responsáveis por tudo que sou e que tenho conseguido alcançar nessa vida.

A Siulan, minha companheira e meu incentivo.

Aos meus filhos, Raiza e Gabriel, motivação e renovação das minhas esperanças.

A minha amiga Marly, pelo apoio e dedicação nas tarefas que compartilhamos.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador Marcus Vinicius, pelos ensinamentos, estímulo e condução competente e objetiva.

Às Professoras Glória Peter e Ana Catrib, pela gentileza de aceitar o convite para participar da Comissão Examinadora.

Aos professores que tive a honra e o prazer de conhecer durante as disciplinas cursadas, pelo tempo e pelas valiosas sugestões ao trabalho.

Aos colegas da turma do mestrado, pelas reflexões, companheirismo, solidariedade, críticas e sugestões recebidas.

Aos colegas da ACFOR, especialmente a Lea, que muito contribuíram com a realização dessa pesquisa.

Aos gestores dos órgãos municipais de Fortaleza, pelo tempo concedido quando do preenchimento dos questionários.

Aos amigos, pela força, compreensão e estímulo nas horas difíceis.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta pesquisa e que me ajudaram a crescer durante esse processo.

“Somos o que repetidamente fazemos. A excelência, portanto, não é um feito, mas um hábito.” (Aristóteles)

RESUMO

A transparência e a eficiência da gestão pública são cada vez mais exigidas pela sociedade. Na década de 1970 o cenário mundial apresentava-se bastante turbulento e diversos fatos caracterizaram essa época, tais como a emergência da globalização, a crise econômica mundial, a crise da ingovernabilidade e a crise fiscal, e, por conseguinte, o enfraquecimento do poder estatal, a escassez de recursos públicos e o avanço de uma ideologia privatizante, configurando dessa forma um novo contexto, em que a reforma da administração pública se fez presente em diversos países, resultando na ascensão do modelo gerencial implantado no setor público. Alinhada a este cenário, a Controladoria ingressou nos órgãos públicos de maneira a coordenar os esforços junto aos gestores para a consecução de um resultado global otimizado, de modo a tornar as instituições efetivamente capazes de garantir a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Neste novo paradigma de gestão pública, a Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF) instituiu através da Lei nº. 8.608, de dezembro de 2001, a Controladoria Geral do Município (CGM). Paralela à criação deste novo órgão, muitas indagações surgiram referentes à sua atuação, assim, despertou-se para o seguinte questionamento: qual a contribuição das atividades da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza no contexto da Administração Municipal? Este trabalho teve como objetivo geral analisar as atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza buscando evidenciar a contribuição desta para a efetividade da Gestão Administrativa Municipal. A pesquisa pode ser definida, quanto aos fins, como exploratória e descritiva e, quanto aos meios, como bibliográfica e de campo, sendo realizada por meio do estudo de caso, com aplicação de questionário auto-administrado aos gestores da administração municipal de Fortaleza. Quanto à natureza dos dados, a pesquisa configura-se como qualitativa. Os resultados da pesquisa apontaram apenas 7% (sete por cento) de concordância total para a afirmação de que a CGM tem garantindo a eficiência, a eficácia e a legalidade na utilização dos recursos e prestação dos serviços públicos e, ainda, apenas 33% (trinta e três por cento) de concordância para a afirmação de que a atuação da CGM nos Órgãos e Secretarias tem acontecido de forma regular e estruturada. Portanto, concluiu-se que a contribuição da CGM à gestão administrativa municipal ainda é insipiente dada à potencialidade de uma Controladoria Governamental no contexto administrativo do Estado.

Palavras-chave: Administração Pública, Controladoria Governamental, Gestão Administrativa

ABSTRACT

The transparency and efficiency of public administration are increasingly demanded by society. In the 1970s, the global scenario proved to be very turbulent, and many facts characterize this era in this way, such as emergency globalization, the global economic crisis, the crisis of governability and the fiscal crisis, all of which led to the weakening of state power, the scarcity of public resources and the advancement of an ideology of privatization. These changes set up a new context that encouraged public administration reform in several countries, resulting in the rise of the managerial model implanted in the public sector. In line with this scenario, Controllershship entered into public agencies in order to coordinate efforts with the managers to achieve an optimal overall result, and to effectively ensure the legality, impersonality, morality, transparency and efficiency of the institutions. In this new paradigm of governance, the Municipality of Fortaleza (PMF) established by Law no. 8608, December 2001, the General Controllershship of Fortaleza (CGM). With the creation of this new position, inquiry has arisen regarding its performance, which has thus begged the following question: what is the contribution of the activities of the General Controllershship of Fortaleza, in the context of city government? This work aims at analyzing the activities of the General Controllershship of Fortaleza, in order to enhance the position's contributions to the effectiveness of Municipal Administrative Management. Research can be defined as exploratory and descriptive; the research, which included literature and field research, was conducted through case study and involved applying self-administered questionnaires to managers of the municipal government of Fortaleza. As per the nature of the data, the research appears as qualitative. The survey results showed only 7% (seven percent) of total agreement for the claim that CGM is ensuring efficiency, effectiveness and legality of the use of resources and provision of public services, and only 33% (thirty and three percent) of agreement for the assertion that the role of CGM in Bodies and Secretariats has been carried out on a regular and structured basis. Therefore, it concluded that the contribution of the CGM municipal administration is still incipient, given the potentiality of a Controlling Government in the administrative context of the state.

Keywords: Public Administration, Governmental Controllershship, Administrative Management

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Objetivos do Controle Contábil e Administrativo	39
Figura 2	Estrutura da Controladoria Governamental	55
Figura 3	Estrutura do Processo Global de Planificação	57
Figura 4	Região Metropolitana de Fortaleza	73
Figura 5	Organograma da Estrutura da Prefeitura Municipal de Fortaleza	75
Figura 6	Divisão da Cidade de Fortaleza em seis Regiões Administrativas	76

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Atividades identificadas como próprias da CGM	86
Gráfico 2	Missão da Controladoria a partir do Manual de Auditoria	86
Gráfico 3	Atividades da CGM x Metas do PPA e LDO	87
Gráfico 4	Objetivos que a CGM se propunha atingir (Eficiência, Eficácia e Legalidade)	88
Gráfico 5	Alcance de objetivos a partir das atividades da CGM (Eficiência, Eficácia e Legalidade)	89
Gráfico 6	Quadro funcional e estrutura física da CGM x Realização de suas tarefas ..	89
Gráfico 7	Disseminação das Atividades da CGM para os Órgãos e Secretarias	90
Gráfico 8	Regularidade e Estruturação da Atuação da CGM nos Órgãos e Secretarias	90
Gráfico 9	Importância da existência da CGM para os Órgãos e Secretarias	91
Gráfico 10	Resultado do trabalho dos auditores da CGM.....	92
Gráfico 11	Acompanhamento após a entrega dos Relatórios de Auditoria	92
Gráfico 12	Resultado dos <i>Feedbacks</i>	93
Gráfico 13	Importância da existência da CGM para os Órgãos e Secretarias	94
Gráfico 14	Redução de improbidades e irregularidades na execução da despesa nos órgãos e secretarias	94
Gráfico 15	Atuação no cumprimento dos limites impostos pela legislação e a LRF	95
Gráfico 16	Orientações da CGM x Resultados da Gestão Administrativa	96

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Faixa etária dos gestores respondentes do questionário	83
Tabela 2	Tempo de experiência no Serviço Público	83
Tabela 3	Tempo de serviço na Secretaria/Órgão que atua	83
Tabela 4	Nível de instrução	84
Tabela 5	Quando tomou conhecimento da existência da CGM?	84
Tabela 6	Quando você passou a observar a atuação da CGM no Secretaria/Órgão em que você atua?	85

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMC	Autarquia Municipal de Trânsito, Serviços Públicos e Cidadania de Fortaleza
CGM	Controladoria Geral do Município
CTC	Companhia de Transporte Coletivo
EMLURB	Empresa Municipal de Limpeza Urbanização
ETTUSA	Empresa Técnica de Transportes Urbanos
FUNCET	Fundação de Cultura, Esporte, Lazer e Turismo
FUNCI	Fundação da Criança e da Família Cidadã
IMPARH	Instituto Municipal de Pesquisas, Administração e Recursos Humanos
IPEM	Instituto de Pesos e Medidas do Município
IPM	Instituto de Previdência do Município
IJF	Instituto Dr. José Frota
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PGM	Procuradoria Geral do Município
PMF	Prefeitura Municipal de Fortaleza
SAM	Secretaria de Administração do Município
SEDAS	Secretaria Municipal de Educação e Assistência Social
SDE	Secretaria de Desenvolvimento Econômico
SEFIN	Secretaria de Finanças do Município
SEINF	Secretaria Municipal de Infra-Estrutura e Controle Urbano
SEMAM	Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Serviços Urbanos
SEPLA	Secretaria Municipal de Planejamento e Orçamento
SER	Secretaria Executiva Regional
SMS	Secretaria Municipal da Saúde

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	19
2.1 Conceitos, Estrutura e Princípios	19
2.2 A Nova Administração Pública	24
2.3 Reforma Administrativa no Brasil	26
2.4 A Administração na Esfera Municipal	30
3 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	36
3.1 Controle	36
3.2 Controle Interno	40
3.3 Controle Externo	44
3.4 Controle Social	47
3.5 Controladoria	49
3.6 Controladoria Governamental	52
3.6.1 Planejamento e Orçamento	56
3.6.2 Contabilidade	60
3.6.3 Sistema de Informações	62
3.6.4 Auditoria	64
3.6.5 Ouvidoria	65
4 METODOLOGIA	68
4.1 Classificação da Pesquisa	68
4.2 Coleta e Análise dos Dados.....	70
4.3 Ambiente de Pesquisa	72
4.3.1 Município de Fortaleza	72
4.3.2 Prefeitura Municipal de Fortaleza	74
4.3.3 A Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM)	78
5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	82
5.1 Resultados da Pesquisa	83
6 CONCLUSÃO	97

REFERÊNCIAS 100

APÊNDICES 106

1 INTRODUÇÃO

Com as mudanças no ambiente econômico mundial, as propostas de evolução do aparelho do Estado, ocorridas em resposta à necessidade da maior eficiência e eficácia imposta por esse cenário, têm levado a Administração Pública a mudar do padrão burocrático para o padrão gerencial de gestão.

Portanto, esse processo de mudanças tem sido um fator determinante para as reformas que vem ocorrendo no Estado e que se intensificaram a partir dos anos 1990. No Brasil, a Emenda Constitucional nº. 19, de 04 de junho de 1998, inseriu no setor público a gestão gerencial, determinando a aplicação de técnicas gerenciais na estrutura administrativa do Estado.

A partir dessa nova estrutura, conhecida como Administração Pública Gerencial, o Estado volta-se para a sociedade com o compromisso mais efetivo de prestar um serviço de nível compatível com as reais necessidades de bem estar do cidadão. Neste sentido, a Lei Complementar nº. 101/2000 (LRF) enfatizou os limites que o administrador deve observar com relação aos gastos públicos, como também, instituiu elementos que contribuem para maior transparência nos atos da gestão pública.

Nesse contexto, a Controladoria surge em meio os diversos cenários organizacionais, não só da área privada como também no setor público, como um elemento que pode ser determinante à capacidade dos gestores na condução da gestão administrativa de forma eficiente e eficaz.

Em se tratando da Administração Pública, dada à complexidade dos processos administrativos, a Controladoria é um elemento imprescindível para a gestão organizacional, seja no apoio ao cumprimento das normas e regulamentos que regem a máquina administrativa, seja no suporte através de informações que decisivamente contribuem para decisões alinhadas as metas e estratégias da gestão pública no sentido de garantir, principalmente, o bem estar social.

Neste sentido, a Controladoria Governamental pressupõe a existência de um sistema de planejamento participativo, coordenado, integrado e permanente, a começar com um diagnóstico estratégico, identificando a visão, ou seja, a projeção da entidade no futuro, considerando-se os ambientes internos e externos. Neste sentido, de acordo com Slomski (2005, p.15), a Controladoria compreende “[...] a busca pelo atingimento do ótimo em

qualquer ente, seja ele público ou privado [...]”, entendendo-se por ‘ótimo’ um resultado acima do esperado.

Assim, dada a necessidade de eficiência e eficácia da administração pública, Giacomoni (2008) afirma que, ao contrário do passado, quando a ênfase do controle interno residia nas questões ligadas ao cumprimento dos aspectos legais do gasto público, os novos dispositivos, paralelo ao controle quanto à observância das normas e demais exigências legais, trazem positivas inovações quanto à busca da eficiência.

Entre outros fatores, a transição para um Estado de resultados visa averiguar a responsabilidade do agente público com o trato da coisa pública, para que ao final do mandato possam-se prestar contas de seus desempenhos e resultados. A essa dupla responsabilidade, agir de forma correta e prestar contas de desempenhos, dá-se o nome de *accountability*.

Neste sentido, a Controladoria Governamental é a base que o administrador público poderá valer-se das ferramentas mais adequada à mensuração de custos dos serviços públicos e a garantia da transparência dos atos administrativos.

Portanto, tendo em vista que cabe a Controladoria assegurar o cumprimento da missão organizacional, sendo essa a sua principal finalidade, não se pode contestar que suas habilidades devem estar refletidas neste sentido, na medida em que a mesma é compreensível aos usuários de suas informações, realista ao contexto organizacional, flexível às mudanças e ainda motivadora das metas e estratégias de gestão.

Na perspectiva de que a Controladoria deve ser um elemento determinante no resultado da Gestão Administração no Setor Público e, ainda, tomando-se como referencia a percepção dos gestores dos órgãos e secretarias da Administração Municipal de Fortaleza, é que se busca responder a questão que orienta a presente pesquisa: qual a contribuição das atividades da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza no contexto da Administração Municipal?

Em vista da necessidade de maximização dos resultados da gestão administrativa dos entes públicos e com base na questão de partida da pesquisa formularam-se os seguintes pressupostos: (a) a Controladoria propicia a Administração Pública, além da observância da legalidade, ferramentas adequadas à mensuração dos resultados da gestão no setor público; e (b) a Controladoria é fator determinante à transição da gestão de caráter tradicional e burocrático para a gestão gerencial que prioriza a eficiência e eficácia dos atos administrativos.

A partir desses pressupostos, o objetivo geral desse estudo é analisar as atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza buscando evidenciar a contribuição desta para a efetividade da Gestão Administrativa Municipal.

Delimitado o objetivo geral da pesquisa, foram traçados os seguintes objetivos específicos: (1) identificar a estrutura institucional da Controladoria Geral do Município de Fortaleza; (2) verificar os instrumentos utilizados nas atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza; e (3) conhecer a percepção dos gestores da Administração Pública Municipal com relação às atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza relacionadas à melhoria da gestão das respectivas áreas.

Dessa forma, esse trabalho sustenta sua justificativa na relevância que a Controladoria possui para gestão administrativa, seja na garantia da legalidade, seja na busca pela eficiência e eficácia do resultado da administração dos recursos públicos frente às necessidades da sociedade.

Pode-se destacar ainda, a carência de trabalhos acadêmicos que envolvam estudos na área da Administração Pública considerando a esfera municipal e, em específico, que tratem da Controladoria Governamental no âmbito dos Municípios.

Com relação à metodologia científica, o estudo parte de uma abordagem qualitativa, buscando compreender melhor a forma como a Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza está contribuindo na gestão administrativa municipal.

Quanto aos fins, à natureza da pesquisa adotada neste estudo é a exploratório-descritiva, esse método possibilitará conhecer, a partir da percepção dos gestores, como as atividades da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza têm contribuído com gestão Municipal.

Com relação à estratégia de pesquisa, foi utilizado um estudo de caso único, o mesmo privilegiará a análise das atividades da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza, considerando que esta possui uma posição de destaque no auxílio à gestão administrativa no sentido de maximização dos resultados.

Quanto aos meios ou procedimentos técnicos, se utilizou-se da Pesquisa Bibliográfica, a qual se orienta pela busca do conhecimento em teorias, conceitos, idéias e ideologias, bem como verifica condições explicativas da realidade, polêmicas e discussões pertinentes. Ainda quanto aos procedimentos, também foi utilizada a Pesquisa Prática ou

Pesquisa de Campo, na qual foi orientada a partir do conhecimento teórico para a realização do levantamento de dados através da aplicação de questionário auto-administrado.

Com base nos elementos descritos acima a estrutura deste trabalho inicia-se com esta introdução, seguida da seção onde são apresentados os conceitos acerca da administração pública e uma abordagem quanto à reforma administrativa denominada de Nova Administração Pública.

Já na terceira seção, no intuito de reforçar o referencial teórico deste estudo, são apresentados os principais conceitos e o embasamento que sustentam a linha de raciocínio do trabalho nos aspectos ligados ao Controle, Controladoria e Controladoria Governamental.

Na quarta seção foi explicitada a metodologia utilizada nesta pesquisa, sendo apresentada a classificação da mesma quanto à abordagem, quanto aos procedimentos e quanto aos objetivos. Define-se a técnica de coleta de dados adotada, seguida da definição a cerca do universo da pesquisa. Ainda na quarta seção, é feita uma detalhada exposição sobre o ambiente da pesquisa, descrevendo aspectos importantes sobre o Município de Fortaleza, sua Estrutura Administrativa e a Controladoria Geral do Município (CGM).

A quinta seção apresenta os dados que foram coletados na pesquisa de campo, os quais serviram de base aos objetivos da pesquisa e análise da percepção dos gestores da Administração Pública Municipal de Fortaleza a partir das atividades realizadas pela CGM.

Na conclusão são discutidos os resultados e as considerações finais da pesquisa, confrontando os achados da investigação com os pressupostos inicialmente levantados e, ainda, apontadas as limitações do estudo e sugestões para futuros trabalhos na mesma linha de pesquisa. Por fim, são apresentadas as referências bibliográficas utilizadas ao longo do estudo e em seguida os apêndices do trabalho.

2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Nesta seção são apresentados os principais conceitos, características, estruturas e a evolução da Administração Pública, passando pelos aspectos que caracterizaram a chamada “Nova Administração Pública” até as reformas administrativas no Brasil, descrevendo-se, ainda, aspectos específicos a nível da Administração Pública Municipal. Esses elementos, introdutoriamente, sustentarão a linha de raciocínio deste estudo.

2.1 Conceitos, Estrutura e Princípios

Desde a Revolução Industrial, observa-se na história uma tendência em substituir o governo da nobreza e das famílias reais por uma gestão pública burocrática caracterizada pela impessoalidade, profissionalismo e racionalidade técnica. Tal substituição demonstrou-se bem sucedida.

No entanto, após a II Guerra Mundial, percebe-se um enfraquecimento do poder Estatal, agravado por uma escassez de recursos públicos, o que levou diversos países a realizarem reformas em suas administrações públicas, resultando na ascensão do modelo gerencial implantado no setor público, o qual foi inspirado no modelo gerencial do setor privado, porém, nota-se que o mesmo adquiriu características e valores específicos.

Assim, no que se refere à conceituação, em sentido objetivo a Administração Pública é caracterizada por Di Pietro (2005, p. 59-61) da seguinte forma:

Em sentido objetivo, abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo [...] podendo ser definida como atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob o regime jurídico de direito público, para consecução dos interesses coletivos.

Já no sentido subjetivo Di Pietro (2005, p. 61) define a administração pública como o “Conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”. Outro conceito que congrega as várias nuances da administração pública é o defendido por Meirelles (2004, p. 64):

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. Numa visão global, a administração é pois, todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Ainda se tratando de aspectos ligados ao conceito de Administração Pública, Bastos (2000, p. 57) destaca que:

Embora, esteja predominantemente sediada no Poder Executivo, a Administração Pública não se confunde com este. Os seus órgãos de cúpula são de natureza política; conseqüentemente, não integram a Administração Pública. Tanto os órgãos quanto a própria atividade administrativa existem em função da lei cuja atuação objetivam. Administrar, pois, é tornar concreta, é transformar em realidade a vontade abstrata da lei.

Portanto, a Administração Pública compreende, além dos atos do administrador no exercício da função administrativa, todo um aparato seja legal, material e estrutural necessário à condução da máquina pública no sentido do interesse coletivo e do desenvolvimento da sociedade de modo geral.

Assim, para que possa alcançar o fim ao qual se propõe a Administração Pública sustenta-se a partir de uma estrutura composta de poderes e esferas. No Brasil a Constituição Federal de 1988 determina no Artigo 18 que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos”.

De forma ampla, a administração pública está dividida em Administração Direta e Indireta. Na Administração Direta estão presentes as esferas de Governo Federal, Estadual ou Distrital e Municipal, as mesmas são compostas por Ministérios, Secretarias, Órgãos e outros. Já na Administração Indireta estão presentes as Autarquias, Fundações, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista vinculadas aos três níveis de governo (enquanto fazem uso de recursos à conta do orçamento público nas esferas fiscal e seguridade social).

Partindo dessa estrutura, com vistas à condução da gestão administrativa no caminho do interesse social, a Constituição Federal de 1988 e a Emenda Constitucional nº 19 determinam que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

O Princípio da Legalidade visa regradar a administração pública, ou seja, os administradores devem pautar suas ações de acordo com os mandamentos legais. Moraes (2005, p. 36) afirma que “este princípio visa combater o poder arbitrário do Estado”.

Para Meirelles (1990, p. 295) este princípio significa que:

O administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar

ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. [...] o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba.

Portanto, o Princípio da Legalidade figura-se na administração pública como um pilar de sustentação no que se refere aos parâmetros a serem obedecidos pelos gestores e servidores do Estado, bem como deve garantir que os mesmos pautem seus atos a partir do interesse social que é o que as leis devem representar.

Já para o Princípio da Moralidade, Meirelles (1990, p. 88), afirma que “o servidor jamais poderá desprezar o elemento ético de sua conduta, devendo decidir não somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas principalmente entre o honesto e o desonesto”.

Ainda na orientação específica dos atos do agente público, o Princípio da Impessoalidade, conforme destaca Meirelles (1990, p. 88), assevera que:

Impõe ao administrador público que só pratique o ato para seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de Direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal. Este princípio também deve ser entendido para excluir a promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos sobre suas realizações administrativas.

Dessa forma, é necessário que o administrador público conscientize-se de que proporcionar a sociedade serviços de qualidade e alinhados ao interesse social faz parte das atribuições referentes ao cargo de gestor/servidor público.

O Princípio da Publicidade diz respeito tanto à divulgação do procedimento para conhecimento de todos os interessados, quanto também aos atos da Administração praticados, para assegurar a todos a possibilidade de fiscalizar sua legalidade (MORAES, 2005).

No que se refere ao Princípio da Eficiência, cabe a administração pública garantir ao cidadão que os recursos públicos empregados possam gerar o máximo de produtividade em relação aos custos incorridos. Segundo Andriolo (1998, p. 144):

Eficiência é alcançar o máximo de produtividade da utilização dos recursos disponíveis. [...] Antes da edição da Emenda nº 19/98 um administrador público que agisse dentro das disposições legais, de acordo com a ética e a moral administrativa, tendo como finalidade o bem comum e dando a publicidade requerida a seus atos, estaria agindo rigorosamente dentro dos princípios básicos da administração. Agora, sob força do princípio da eficiência, além das condutas acima referidas, o administrador deve buscar gerir os recursos sob sua responsabilidade de forma a obter o máximo de produtividade. [...] A partir da

Emenda nº 19/98, pode-se dizer que não basta a administração pública estar direcionada ao bem-comum, é preciso fazê-lo adotando práticas e sistemas que garantam a maior produtividade possível dos recursos disponíveis.

Aos cinco princípios apresentados acima, se somam outros que merecem igualmente consagração constitucional. Alguns, por constarem expressamente na Carta Constitucional, embora não sejam mencionados no Artigo 37; outros, por estarem abrigados pelos princípios citados de forma lógica; e por fim, princípios que são decorrências do Estado de Direito e, pois, do sistema constitucional como um todo (MELLO, 2002). Além dos princípios fundamentais da administração pública, tanto expressos como tácitos, merecem destaque, a economicidade, a eficácia, a efetividade e a qualidade do serviço prestado, advindos das necessidades daqueles que compõem a sociedade.

Assim, nas entidades governamentais em função do disposto no artigo 74 da Constituição da República e da Lei de Responsabilidade Fiscal, a organização dos sistemas de controle tem por fim avaliar o desempenho governamental na execução do plano plurianual e do orçamento nos aspectos da eficiência, da eficácia e da efetividade.

Segundo a Instrução Normativa nº. 16/91-DTN, o conceito de economicidade, eficiência e eficácia podem ser assim entendido:

ECONOMICIDADE: operacionalidade ao mínimo custo possível. Administração correta dos bens, boa distribuição do tempo, economia de trabalho, tempo e dinheiro, etc., redução dos gastos num orçamento. Em resumo, é a administração prática e sistemática das operações de uma entidade, projeto ou empresa pública, assegurando custos operacionais mínimos ao realizar as funções que lhe são atribuídas.

EFICIÊNCIA: rendimento efetivo sem desperdício desnecessário. A consecução das metas e outros objetivos constantes de programas de maneira sistemática, contribuindo para minimizar os custos operacionais, sem diminuir o nível, qualidade e oportunidade dos serviços a serem oferecidos pela entidade, projeto ou empresa pública.

EFICÁCIA: considera-se eficaz a administração, plano projeto ou entidade que, na consecução de seus objetivos, consegue os efeitos necessários, ou seja, atinge as metas a que se propôs.

O princípio da eficiência é definido por Meireles (2005, p. 94) como "o mais moderno princípio da função administrativa", garantindo a presteza, perfeição e rendimento funcional da atividade desempenhada. Este princípio proveio, em nosso ordenamento constitucional, por meio da Emenda Constitucional nº. 19/98, pela qual se deu a reforma administrativa de 1998, que o incorporou ao texto primitivo da Constituição de 1988 (art. 37, caput), onde segundo Bulos (2002, p. 566), "o princípio da eficiência trouxe mudanças profundas no dia-a-dia da administração pública".

O termo eficiência traduz a idéia de presteza, rendimento funcional, responsabilidade no cumprimento de deveres impostos a todo e qualquer agente público. Seu objetivo é a obtenção de resultados positivos no exercício dos serviços públicos, satisfazendo as necessidades básicas dos administrados. Moraes (1999, p. 293), destaca que o princípio da eficiência é:

[...] aquele que impõe à Administração direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. Note-se que não se trata da consagração da tecnocracia, muito pelo contrário, o princípio da eficiência dirige-se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços públicos essenciais à população, visando à adoção de todos os meios legais e morais possíveis para a satisfação do bem comum.

A eficiência da ação administrativa é efetivamente comprovada quando o ato administrativo é materialmente aplicado, onde os titulares da administração pública devem comprometer-se com este princípio para conseguir gerir de maneira eficaz o órgão ao qual lhes fora destinado à direção. Essa determinação constitucional visa dotar a administração pública dos instrumentos necessários à obtenção da economicidade, da eficácia e da qualidade do serviço prestado no trato ou na gestão dos recursos públicos postos à sua disposição.

O conceito de eficácia diz respeito à capacidade de realização de produtos, bens ou serviços. Já eficiência é um conceito ligado à aplicação dos métodos com o fim de que os recursos sejam aplicados de forma racional. Como ressalta Fekete (2004), eficiência está relacionada aos meios; eficácia, aos fins. Valeriano (2001, p. 4) distingue eficiência da eficácia, definindo a primeira como “a capacidade de utilizar economicamente os recursos” e a segunda como “a capacidade de alcançar um objetivo”. Para tanto, é preciso que exista um planejamento das ações, sob pena de não haver indicadores precisos dessas métricas.

Segundo Cury (2000, p. 22), a eficácia é atingida quando os produtos são atingidos conforme o programado e a eficiência é alcançada quando os insumos são manipulados de forma adequada para atingir os produtos. Já a efetividade é o termo adotado para traduzir o comportamento gerencial que, manipulando os insumos de forma adequada (eficiente), atinge os produtos conforme o programado (eficaz) com valor social, isto é, tendo tais produtos ampla aceitação no mercado.

Neste contexto, no âmbito da Administração Pública, a efetividade pode ser entendida como um ato administrativo que é capaz de proporcionar serviços que atendam as

necessidades da coletividade. Dessa forma, quando o gestor utiliza de maneira plena os recursos disponíveis (na maioria das situações se apresentam de forma escassa e insuficiente) conseguindo alcançar o bem estar social, pode-se reconhecer a efetividade das ações empreendidas pela gestão pública.

A qualidade na prestação dos serviços converge para a eficiência nos gastos, transparência dos custos, responsabilização dos agentes públicos no gerenciamento dos recursos públicos, democratização da informação, eficácia e efetividade das ações governamentais, avaliação dos resultados e, sobretudo, imparcialidade na prestação de serviços públicos.

A qualidade é a referência para a mudança e a inovação. É, ainda, a forma de conceber e implementar programas, processos e atividades, de identificar lideranças e de formar quadros profissionais, assegurando a integração de ações e a participação dos servidores. É por meio da qualidade que se busca convergir esforços objetivando alcançar a eficiência, a eficácia e a efetividade da gestão pública, estabelecida como referência na visão de futuro da Gestão Administrativa Gerencial.

2.2 A Nova Administração Pública

Em meados da década de 70, o cenário mundial apresentava-se bastante turbulento, e diversos fatos caracterizaram essa época, tais como a globalização, a crise econômica mundial, a crise da ingovernabilidade e a crise fiscal, e, por conseguinte, o enfraquecimento do poder estatal, a escassez de recursos públicos e o avanço de uma ideologia privatizante, configurando dessa forma um novo contexto, em que a reforma da administração pública se fez presente em diversos países, resultando na ascensão do modelo gerencial implantado no setor público.

Tal modelo foi baseado no modelo de gestão do setor privado, adotando uma lógica de redução dos custos, de flexibilidade administrativa, de controle de resultados e de aumento da eficiência e da produtividade, visando transformar o Estado em uma organização mais ágil, descentralizada e apropriada às demandas presentes e futuras da sociedade, oferecendo serviços centrados no cidadão e com qualidade (OSÓRIO, 2003).

Dessa forma, a transformação ou substituição da gestão pública burocrática pela gerencial, com ênfase nos resultados, implicava em transformar organizações retirando do Estado o seu papel de executor e enfatizando o de formulador de políticas públicas, inclusive

com a criação de novas organizações tais como as agências executivas, agências reguladoras e organizações sociais. Portanto, era preciso construir novas relações entre Estado, mercado e cidadãos.

A Administração Pública registrou um grande avanço com a utilização do modelo gerencial. Osório (2003) apresenta como principais pontos dessa ascendência a demissão de funcionários, como forma de reduzir gastos, a eficiência a qualquer custo e a assimilação com a administração privada, porém, os questionamentos em torno do modelo gerencial se tornaram cada vez mais complexos.

Assim, a gestão administrativa deu mais um grande salto, incorporando ao seu modelo alguns conceitos como a flexibilidade, o foco nas necessidades dos clientes, qualidade e planejamento estratégico, passando a ser chamada de nova gerência pública e tendo como principal objetivo a gerência voltada para resultados como forma de se avaliar a organização e seu desempenho (OSÓRIO, 2003).

Pimenta (1998) apresenta oito princípios básicos que representam em síntese as estratégias predominantes da nova gerência pública, quais sejam: desburocratização; descentralização; transparência; *accountability*; ética; profissionalismo; competitividade; e enfoque no cidadão. Dessa forma, pode-se dizer que o modelo de administração pública gerencial inspirou-se na administração privada, porém, conservando a defesa do interesse público, implantando ferramentas e idéias gerenciais e buscando melhorar a qualidade dos serviços prestados com foco nas necessidades dos cidadãos.

Eficiência, avaliação de desempenho, qualidade, planejamento estratégico e flexibilidade gerencial são valores procedentes da iniciativa privada, que foram adotados pelo modelo da administração pública. Tais valores demonstram grande importância ao serem aplicados nesse setor, entretanto, existem outros conceitos e valores que se fazem necessários na administração pública, que são: *accountability*, participação política, transparência, equidade e justiça (ABRUCIO, 1997).

Contudo, mesmo que se perceba um destaque para elementos próprios do setor público, a Nova Administração Pública incorpora as técnicas gerenciais empresariais do setor privado. Nessa nova filosofia de gestão da coisa pública predomina o pressuposto de que todas às vezes que o setor público necessita melhorar a qualidade de seus serviços e buscar a eficiência, deverá recorrer às técnicas e aos processos utilizados pelo setor privado.

Portanto, nota-se nessa corrente uma lógica predominantemente instrumental e financeira pela crença de que o que vem do setor empresarial é eficiente, é de melhor qualidade, ou ainda, é o que melhor atende e satisfaz o cidadão.

2.3 Reforma Administrativa no Brasil

A partir da compreensão de que o maior desafio do setor público brasileiro era de natureza gerencial, na década de 1990, detectou-se a necessidade de um novo modelo de gestão pública visando resultados e focada no cidadão. Esse modelo de gestão pública deveria guiar as organizações em sua transformação gerencial, assim como possibilitar a comparação de desempenho entre organizações do setor público brasileiro ou estrangeiro, ou até mesmo com empresas e organizações do setor privado.

A Reforma da Gestão Pública ou reforma gerencial do Estado brasileiro teve início em 1995, logo pós a publicação do Plano Diretor da Reforma do Estado e o envio da Emenda da Administração Pública (Emenda 19) para o Congresso Nacional. Nos quatro primeiros anos do governo Fernando Henrique a reforma foi executada ao nível federal, no Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). Após a extinção do MARE, a gestão passou para o Ministério do Planejamento e Gestão, e os estados e municípios passavam a fazer suas próprias reformas (BRESSER-PEREIRA, 2005).

A Reforma da Gestão Pública de 1995 teve como finalidade colaborar para a formação de um aparelho de Estado de forma forte e eficiente. Conforme Bresser-Pereira (2005, p. 7-8) tal reforma compreendeu três dimensões:

- a) uma dimensão institucional-legal, voltada à descentralização da estrutura organizacional do aparelho do Estado através da criação de novos formatos organizacionais, como as agências executivas, regulatórias, e as organizações sociais;
- b) uma dimensão gestão, definida pela maior autonomia e a introdução de três novas formas de responsabilização dos gestores – a administração por resultados, a competição administrada por excelência, e o controle social – em substituição parcial dos regulamentos rígidos, da supervisão e da auditoria, que caracterizam a administração burocrática; e
- c) uma dimensão cultural, de mudança de mentalidade, visando passar da desconfiança generalizada que caracteriza a administração burocrática para uma confiança maior, ainda que limitada, própria da administração gerencial.

A Reforma da Gestão Pública de 1995 não ignorou os elementos patrimonialistas e clientelistas presentes no Estado brasileiro, no entanto deixou de se preocupar exclusivamente com eles e passou a buscar uma administração mais autônoma e responsabilizada perante a sociedade, com o intuito de tornar o Estado mais eficiente e moderno.

Nesse contexto, o desenho da reforma administrativa brasileira procurou uma visão integrada da mudança na administração pública que fosse capaz de abranger as dimensões do aparato legal e normativo, da estrutura, do processo de gestão, além da cultura e do comportamento dos servidores e gerentes.

As estratégias que vieram a ser adotadas colocaram em primeiro plano os projetos de mudança legal e de estrutura, embora estas mudanças fossem entendidas de forma muito abrangente, como revisão das funções do Estado concomitante à implantação de novos modelos institucionais para a administração pública. As características da administração pública brasileira exigiam que muitas das mudanças pretendidas fossem respaldadas em leis ou atos administrativos, quando não na própria Constituição Federal, a qual é bastante detalhada em seus dispositivos que tratam da administração pública.

A Emenda Constitucional da Reforma Administrativa sofreu prolongada tramitação, desde agosto de 1995 até sua promulgação em agosto de 1998, preservando o desenho básico da proposta original do Governo. Muitos esforços foram dirigidos a essa mudança legal e institucional visando à reorganização da prestação de serviços pelo Estado.

A Emenda Constitucional n.º. 19, de 04 de junho de 1998, trouxe a reforma administrativa, que atingiu inúmeros dispositivos, alterando-lhes não só a redação, mas produzindo profundas conseqüências na vida da Administração Pública.

A Reforma Administrativa de 1998 introduziu o princípio da eficiência aos demais princípios constitucionais enumerados no Artigo 37 da Carta Magna de 1988 (legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade). Esta reforma também trouxe os temas do fortalecimento da capacidade de governo e melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos. Vale registrar que o princípio da eficiência já existia na legislação infraconstitucional, a exemplo do Decreto-Lei n.º. 200/67, da Lei de Concessões e Permissões (Lei n.º. 8.987/95) e do Código de Defesa do Consumidor (Lei n.º. 8.087/90).

A inserção do princípio da eficiência, ao lado dos vetores clássicos da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, firmou-se no argumento de que o aparelho estatal deve-se revelar apto para gerar benefícios, prestando serviços à sociedade e respeitando o cidadão contribuinte.

Segundo Carvalho Filho (2002, p. 18), a inserção do princípio teve a pretensão de conferir direitos aos cidadãos e estabelecer obrigações efetivas aos agentes públicos,

revelando o descontentamento da sociedade frente a sua antiga impotência para lutar contra a deficiência na prestação dos serviços públicos.

Para alcançar os resultados almejados, a reforma propôs uma mudança no quadro constitucional-legal, a criação de novos formatos institucionais (agências executivas e organizações sociais), a mudança da cultura burocrática para uma cultura gerencial e novos instrumentos de gestão pública.

Ribeiro (1997, p. 17) desta que:

as mais visíveis vantagens da Administração Pública Gerencial são: a flexibilidade, a criatividade, o incentivo às inovações, a orientação para a obtenção de resultados, a avaliação de resultados por meio de indicadores de desempenho e a autonomia na gestão com o controle de resultados a posteriori.

Portanto, no contexto da Administração Pública Gerencial, a gestão volta-se para o resultado que os serviços podem alcançar na satisfação do bem estar social, pautando-se pela eficácia e a eficiência das ações do administrador.

Para Falcão e Abe (1997, p.30), em sua essência, a Administração Pública Gerencial é constituída de sete elementos básicos. São eles: Liderança, Planejamento Estratégico, Foco no Cliente, Informação e Análise, Gestão e Desenvolvimento de Pessoas, Gestão de Processos e Resultados Institucionais.

A reforma gerencial da administração pública, ao modificar substancialmente as formas de controle no interior do aparato estatal (sobre a alta burocracia e sobre as instituições públicas), dando ao mesmo tempo maior transparência às decisões administrativas (abrindo-as ao controle da sociedade, e não apenas da própria burocracia), pôde contribuir para o aumento da responsabilização dos administradores públicos. Ressalte-se que nesse processo de responsabilização a informação é insumo fundamental.

A diferença fundamental entre o modelo burocrático e o gerencial está na forma de controle, este deixa de se basear nos processos para se concentrar nos resultados, e na rigorosa profissionalização da administração pública. Bulos (1998, p. 71) ressalta que:

[...] dentre os inúmeros aspectos comuns às reformas administrativas, está a implantação do modelo gerencial em substituição ao modelo burocrático de Estado, erigindo-se o que pode ser denominado de Administração Pública de Resultados. Esta, por sua vez, lastreia-se num modelo gerencial, bem como defini o núcleo estratégico do Estado, através da delimitação de políticas públicas e do equacionamento financeiro da máquina administrativa.

A Administração Pública Gerencial vê o cidadão não só como contribuinte de impostos, mas também como cliente dos seus serviços. Os resultados da ação do Estado passam a ser considerados bons não porque os processos estão sob controle e são seguros, mas porque as necessidades do cidadão estão sendo atendidas.

O que preconiza a administração gerencial não é o rompimento com a administração burocrática, pois a administração pública necessita de procedimentos burocráticos, mas sim uma mudança na visão do interesse público, que deve ser centrado no cidadão e não no interesse do Estado propriamente dito. Segundo Kettl (2001, p. 79):

Os cidadãos reclamavam da burocracia estatal que não funcionava; da inflexibilidade que ninguém conseguia alterar; dos programas e organizações que se superpunham e impossibilitavam a coordenação; dos organismos públicos, que pareciam mais interessados em promover seus próprios negócios do que em servir aos cidadãos.

Verifica-se, então, que a reforma do Estado surgiu como uma resposta à ineficiência do velho modelo estatal e às demandas sociais crescentes de uma emergente sociedade democrática e plural, no final do século XX.

A atual reforma administrativa no Brasil pode contribuir não apenas para o aumento da eficiência da máquina pública, mas também para melhorar a transparência das ações do Estado, com reflexos positivos na *accountability* democrática que se quer construir. Segundo Pereira (1997, p. 42), a maior contribuição da reforma administrativa está voltada à governança, entendida como o aumento da capacidade de governo, por meio da adoção dos princípios da administração gerencial, tais como:

- Orientação da ação do Estado para o cidadão-usuário de seus serviços;
- Ênfase no controle de resultados através dos contratos de gestão;
- Fortalecimento e autonomia da burocracia no decorrer das atividades típicas do Estado, em seu papel político e técnico de participar, junto com os políticos e a sociedade, da formulação e gestão de políticas públicas;
- Separação entre as secretarias formuladoras de políticas e as unidades executoras dessas políticas, e contratualização da relação entre elas, baseada no desempenho de resultados;
- Adoção cumulativa de três formas de controle sobre as unidades executoras de políticas públicas: controle social direto (através da transparência das informações, e da participação em conselhos); controle hierárquico-gerencial sobre resultados (através do contrato de gestão); controle pela competição administrada.

O que se procura alcançar com a reforma administrativa é uma administração eficiente, com a conseqüente prestação de serviços públicos essenciais com qualidade. Por meio de novos formatos institucionais, novos instrumentos de gestão e novas formas de controle, a reforma administrativa pretende contribuir para um processo de aprendizado

político e organizacional que torne as instituições públicas mais responsáveis por seus atos. Suas propostas visam contribuir não apenas para o aumento da eficiência (obtenção de resultados), mas também para sua maior transparência (informação), talvez o mais forte pilar da *accountability* democrática.

No próximo tópico serão abordados alguns aspectos conceituais relativos à esfera municipal, principalmente no que se refere às inovações implementadas pela Constituição Federal de 1988 e seus reflexos nas respectivas competências e delegações dos municípios.

2.4 A Administração na Esfera Municipal

Segundo Ferreira (1999) a palavra município representa a circunscrição administrativa autônoma do estado, governada por um prefeito e uma câmara de vereadores, sendo ainda sinônimo de municipalidade e conselho.

A Constituição Federal de 1998 no seu artigo primeiro incluiu o Município como uma das entidades indispensáveis à formação da República Federativa do Brasil, embora ainda se perceba, como senso comum, que a Federação Brasileira é formada pela união de Estados. Entretanto, a Carta Magna Federal prevê que a República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Contudo, na doutrina há correntes que não reconhecem o Município como ente federativo, Silva (2006, p. 474) assevera que:

[...] a Constituição consagrou a tese daqueles que sustentavam que o Município é entidade de 3º grau, integrante e necessária ao nosso sistema federativo. Data vênha essa é uma tese equivocada, que parte de premissas que não podem levar à conclusão pretendida. Não é porque uma entidade territorial tenha autonomia político-constitucional que necessariamente integre o conceito de entidade federativa. Nem o Município é essencial ao conceito de federação brasileira. Não existe federação de Municípios. Existe federação de Estados. Em que muda a federação brasileira com incluir os Municípios como um de seus componentes? Não muda nada.

Não obstante, os municípios brasileiros são dotados de Poder Executivo e Legislativo próprios, a pesar de não possuírem Poder Judiciário, nem representação no Senado Federal, não podem deixar de serem considerados entes federativos. Neste sentido, argumentos contrários ao reconhecimento à identidade federativa dos Municípios são de ordem excessivamente formal e devem ceder diante da autonomia municipal, que é reconhecida ao Município em Constituições anteriores. Daí dizer que o artigo 18 da Constituição Federal de 1988, ao inserir o Município na organização político-administrativa

do Estado brasileiro, considerando-o autônomo, apenas ratifica uma situação fática existente há tempos.

Bonavides (1997, p. 312) defende que, com a nova ordem constitucional de 1988, o Município "alcança uma dignidade federativa jamais lograda no direito positivo das Constituições antecedentes". Portanto, com o reconhecimento do Município como parte integrante da federação, fala-se de "federalismo trino", que não corresponde ao federalismo dual dos norte-americanos.

Neste sentido, Ferrari (1993, p.58) menciona que:

[...] a atual lei fundamental brasileira, abraçando o federalismo, prevê uma divisão tricotômica, isto é, determina a existência de um terceiro nível na composição do nosso Estado Federal: a União, ordem total; os Estados Membros, ordens regionais, e os Municípios, ordens locais.

No contexto brasileiro é notório que o ente Município ocupa hoje uma posição de destaque, tendo em vista que é no âmbito da administração municipal que se apresentam os problemas mais recorrentes no cotidiano das pessoas. Por ser o ente estatal mais próximo dos destinatários de suas ações, o Município recebe uma fiscalização mais direta da sociedade.

Portanto, entende-se como complexa a posição do Município dentro da Federação, com a Constituição Federal de 1988 o Município atingiu um grau de importância nunca antes atingido nos sistemas constitucionais anteriores. A forma de definição da competência do Município foi diversa da utilizada para prever as competências dos Estados e da União. Enquanto para Estados e União foram definidas as matérias a serem objeto de legislação, para os Municípios foi prevista uma competência genérica para legislar sobre assuntos de interesse local (Lei Orgânica Municipal) e complementar a legislação federal e a estadual no que couber.

Destarte, a principal característica da federação é a descentralização política, que consiste na repartição de competências entre os entes federativos. Descentralização política é, portanto, repartição dos poderes de decisão. A Constituição Federal de 1988 efetua repartição de competências entre três ordens governamentais diferentes: federal, estadual e municipal.

O ordenamento constitucional adotou o princípio da preponderância dos interesses, em que as matérias de interesse nacional são de competência da União; matérias de interesse regional, de competência dos Estados-membros e matérias de interesse local, de competência do Município. O Distrito Federal, conforme artigo 32, §1º da Constituição Federal de 1988, acumula matérias de interesse regional e local.

Todavia, diante da dificuldade e complexidade de caracterizar o que é interesse nacional, regional e local, porque não se trata de questão apenas jurídica, mas também sociológica e política, o ordenamento constitucional brasileiro passou a adotar a técnica de repartição de competência.

Dessa forma, a repartição enumerada no texto constitucional expressa os poderes da União (artigos 21 e 22) e dos Municípios (artigo 30), reserva aos Estados às competências que não são vedadas no texto constitucional, as chamadas competência remanescente (artigo 25, §1º) e atribui ao Distrito Federal competências dos Estados e dos Municípios chamadas de competências cumulativas (artigo 32, §1º), com exceção do artigo 22, inciso XVII. Além disso, estabelece competências comuns (artigo 23) e concorrentes (artigo 24).

A partir do contexto constitucional se percebe que a repartição de competências se tornou bem mais elaborada, diferenciando-se de outros sistemas de repartição de competências tradicionalmente utilizado em outros países, Almeida (1991, p. 81) observa:

Mas o sistema de partilha de competências, como um todo, mais se aproxima do sistema alemão, com a previsão das competências legislativas e não legislativas da União em artigos distintos; com a separação, também, das competências comuns legislativas e não legislativas; com a previsão da delegação de competências legislativas da União aos Estados pelo legislador federal; com repartição vertical de competência legislativa concorrente, cabendo as normas gerais à União e a legislação suplementar aos Estados.

Dessa forma, como destacam Araújo e Nunes Júnior (2007), a Constituição Federal de 1988 optou por reunir o critério vertical e horizontal de partilha de competências, contemplando, ainda, a hipótese de delegação de competência pela União aos Estados, conforme parágrafo único do artigo 22, assim:

[...] o critério horizontal foi adotado na distinção de competências privativas ou exclusivas, de cada esfera federativa. Nesse sentido, a Carta Magna optou pela enumeração das competências federais e municipais, reservando aos Estados-Membros as remanescentes (ARAÚJO; NUNES JÚNIOR, 2007, p. 271).

O critério de repartição horizontal, como explica Ferreira Filho (2008), se caracteriza por separar competências como se separasse setores no horizonte governamental. Para Costódio Filho (2000, p. 54), "diz-se horizontal porque separa, de modo incomunicável, as competências de cada ente federado, colocando-as em campos estanques".

Portanto, no Estado Federal Brasileiro, a União e Municípios exercem as atribuições que lhes são conferidas de forma explícita pela Constituição, restando aos Estados tudo o mais que não foi discriminado. Isso significa dizer que aos Estados cabem todas as

demais atribuições, exceto aquelas que a Constituição Federal confere explicitamente à União e aos Municípios. Então, tudo o que remanesce, o que sobra, o que resta, extraída competência da União e dos Municípios, é de competência dos Estados. Os poderes remanescentes ou residuais do Estado pressupõem, portanto, a exaustão dos poderes enumerados.

Já no critério denominado vertical, a Constituição Federal atribui o trato da mesma matéria a mais de um ente federativo, ora especificando o nível de intervenção de cada ente, ora admitindo que todos os entes exerçam indistintamente competência que se lhes foi simultaneamente atribuída (ARAÚJO; NUNES JÚNIOR, 2007, p. 273).

Para Horta (1995) a repartição vertical de competências conduziu à técnica da legislação federal fundamental, dessa forma, de normas gerais e de diretrizes essenciais ficam determinadas em matéria legislativa da esfera federal. A legislação federal compreenderá as linhas essenciais, enquanto a legislação local buscará preencher as lacunas lhes cabem, modelando a matéria compreendida na legislação de normas gerais às peculiaridades e às exigências estaduais.

Na Constituição Federal de 1988, artigo 24, realizou-se verdadeiro modelo de repartição vertical de competências, onde se estabeleceu a competência legislativa concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal. Cumpre verificar que se constituiu a possibilidade de vários entes atuarem legislativamente sobre a mesma matéria. Deste modo, para não haver conflitos positivos legislativos, instaurando um caos normativo, foi criada regra de divisão de tarefas legislativas. Por isso, os parágrafos do artigo 24 prescrevem como será a atuação legislativa de cada um desses entes federados, onde competirá à União expedir normas gerais e aos Estados e ao Distrito Federal suplementar as normas gerais da União.

Portanto, pode-se observar que no texto constitucional coexistem os critérios horizontal e vertical de competências, ou seja, as ordens parciais (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) correlacionam-se ora em regime horizontal, ora em regime vertical.

Assim, a partir dessa repartição de competências, a Constituição Federal de 1988 discrimina tanto a competência legislativa como também a administrativa ou material. A competência legislativa atribui ao ente federativo capacidade de criação de leis, como ao Município legislar sobre assunto de interesse local (artigo 30, inciso I); a competência material, capacidade para desempenhar certas atividades de natureza político-administrativa, como ao Município a criação de distritos (artigo 30, inciso IV).

Com relação à competência municipal, o inciso I do artigo 30 que menciona “Compete aos Municípios legislar sobre assunto de interesse local”, Ferreira Filho (1997), observa que desde a Constituição de 1934 (artigo 13, *caput*), atribuía-se ao Município a competência legislativa nas matérias de peculiar interesse.

Entretanto, em que medida se pode identificar o peculiar interesse do Município quando este é confrontado com os interesses do Estado e da União? Meireles (2003, p. 109) destaca que:

[...] interesse local não é interesse exclusivo do Município, não é interesse privativo da localidade, não é interesse único dos munícipes [...]. Não há interesse municipal que não seja reflexamente da União e do Estado-Membro, como também não há interesse regional ou nacional que não ressoe nos municípios, como partes integrantes da federação brasileira. O que define e caracteriza interesse local, inscrito como dogma constitucional é a preponderância do interesse do Município sobre o do Estado ou da União.

O conceito-chave utilizado para definir a área de atuação do Município é o interesse local. Será, pois, da competência municipal tudo aquilo que for de interesse local. O interesse exclusivamente municipal não é razoavelmente concebível, inclusive por razões de ordem lógica pois, sendo o Município parte de uma coletividade maior, o benefício trazido a uma parte do todo acresce a este próprio todo. Assim, a competência municipal ficará sob o foco de uma disputa com as demais pessoas de direito público, pois o mero interesse local não exclui o interesse estadual e mesmo nacional. Portanto, é importante demonstrar que o interesse local é mais expressivo do que o estadual e o nacional (BASTOS, 2001).

Neste sentido, o Município vai valer-se da competência legislativa suplementar, assegurada pelo inciso II, artigo 30 da Constituição Federal de 1998. Assim, a carta magna inovou, atribuindo ao Município uma competência legislativa que não possuía nas Constituições anteriores. O termo suplementar é impreciso, porque pode significar complementar (complementar uma presença) ou suprir (suprir uma ausência).

Ainda no que se refere ao interesses de cada esfera, a competência conferida aos Estados para complementarem as normas gerais da União não exclui a competência do Município para fazê-lo também. Mas o Município não poderá contrariar nem as normas gerais da União, o que é óbvio, nem as normas estaduais de complementação, embora possa também detalhar estas últimas, modelando-as mais adequadamente às particularidades locais. Da mesma forma, inexistindo as normas gerais da União, aos Municípios, tanto quanto aos Estados, se abre a possibilidade de suprir a lacuna, editando, normas gerais (ALMEIDA, 1991).

Enfim, percebe-se que aos Municípios, conforme a Constituição Federal de 1988, foram atribuídas as competências repartidas horizontal e verticalmente, as quais foram enumeradas no artigo 30, foram atribuídas também as suplementares e comuns, inciso II artigo 30 e artigo 23 respectivamente.

Portanto, é inegável que a complexidade de todos esses aspectos é de grande relevância ao desempenho da Administração Pública. É neste cenário que deve se destacar a Controladoria como um instrumento de significativo apoio a gestão administrativa dos entes públicos e notadamente na esfera municipal.

A partir da exposição dos conceitos, estrutura e princípios da Administração Pública, passando pela abordagem da Nova Administração Pública e a Reforma Administrativa no Brasil e, finalizando, com alguns aspectos da Administração Pública na esfera municipal, no próximo tópico serão abordados os conceitos e ferramentas que compõe a Controladoria no setor público. Dessa forma, afunilando o embasamento teórico que serve a esta pesquisa.

3 CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Nesta seção serão apresentados os principais conceitos e o embasamento teórico que sustentarão a linha de raciocínio deste estudo nos aspectos ligados a Controladoria e a Administração Pública. A partir da visão de autores, como Mosimann e Fisch (1999), Figueiredo e Caggiano (2004), Catelli (2001), Peleias (2002), Cruz e Glock (2006), Peter e Machado (2003), Borinelli (2006), serão abordados aspectos de Controle, Controle Interno, Controle Externo, Controladoria e Controladoria Governamental.

3.1 Controle

O desenvolvimento das organizações traz aos gestores uma crescente necessidade de verificação dos resultados motivados por suas ações. Segundo Besta (1970 apud MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 70):

Se todo aquele que tem ação direta ou indireta na administração de uma azienda¹ tivesse honestidade plena, memória perfeita e inteligência suficiente para saber, em qualquer momento, que coisa lhe competia fazer em benefício daquela, e se não houvesse necessidade de estímulos para a ação, ou de freios para nada fazer em excesso, a administração poderia desenvolver-se sem o controle.

Portanto, o controle materializa-se como um instrumento necessário à função administrativa e é cada vez mais exigido nos modernos cenários organizacionais. A delegação de funções, induzida pela descentralização das funções administrativas, ocorrem paralelas a obrigação da prestação de informações acerca das decisões tomadas e, ainda, da observação a parâmetros pré-estabelecidos.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (2004), “controle é um sistema de *feedback* que possibilita aos desempenhos serem comparados com os objetivos planejados. Controle é essencial para a realização do planejamento de curto e longo prazo”.

Assim, a eficácia do controle pode ser associada ao ato de fiscalizar, ou seja, a capacidade de verificar a ocorrência de desvios aos padrões anteriormente definidos. Contudo, o controle não deve limitar-se apenas a apontar desvios, mas também, ser capaz de conduzir os gestores a tomarem as ações corretivas.

Catelli (2001, p. 61) assevera que:

O controle visa assegurar, por meio de correção de “rumos”, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados, apoiando-se na avaliação de resultados

¹ Segundo Mosimann e Fisch (1999), Azienda corresponde ao conceito de empresa.

e desempenhos. O processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas.

Um aspecto importante acerca do controle é a função de demonstrar com clareza a realidade dos processos e rotinas dentro do funcionamento da organização, somente a partir de informações precisas é possível fazer uma comparação coerente do que deveria ser com o que é de fato e, assim, tomar medidas mais apropriadas a correção de rumos.

Neste sentido, Brisolla (1990, p. 94) conceitua o controle como:

Um processo de verificação prévia, concomitante ou a posteriori que ocorre num lapso de tempo, para conhecer a evolução no desempenho de um sistema ou de uma atividade através da comparação de novo estágio com outro inicial definido como padrão, desencadeando ações que assegurem a consecução dos objetivos esperados.

Dentro desse contexto o controle alimenta o processo decisório, assim, Peleias (2002, p. 26) enfatiza que:

O controle é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.

Portanto, o controle pode ser visto como uma fase do processo decisório, nela é avaliada a eficácia organizacional a partir de um sistema de informações, disto resultam ações que se destinam a corrigir eventuais distorções.

Nos processos que compõe um sistema de controle há alguns elementos os quais são indispensáveis ao seu funcionamento. Mosimann e Fisch (1999, p. 70) destacam que para haver controle devem estar presentes os seguintes elementos:

(1) O Gestor – pessoa que toma as decisões no intuito de se chegar aos objetivos que fazem parte do planejamento; (2) A Controladoria – a unidade responsável pelo projeto e administração do sistema por meio do qual se coleta e relata as informações que permeiam todo o controle organizacional; (3) O Sistema de Informações – é o suporte do sistema de gestão que fornece informações necessárias ao processo de tomada de decisões com vistas aos objetivos organizacionais e correções de desvios; (4) O Manual de Organização – instrumento organizacional que contém organograma e informações complementares necessárias a sua compreensão e interpretação; (5) Os Critérios de Avaliação dos Gestores – parâmetros de avaliação de desempenho com base em critérios financeiros; (6) Accountability – a obrigação de prestar contas e a responsabilização do gestor por seus atos de gestão.

De forma geral, os elementos apresentados pelos autores podem ser percebidos nos diversos tipos de organizações, contudo, em vista dos objetivos deste estudo, cabe destacar o

accountability como um dos mais importantes dentro do controle nas organizações da administração pública, principalmente em um regime democrático.

Portanto, o *accountability* deve ser um instrumento de garantia da transparência nas ações governamentais e, ainda, proporcionar à sociedade a oportunidade de verificação das contrapartidas dos tributos recolhidos ao estado.

Neste contexto, tratando-se especificamente do controle nas organizações governamentais, Gasparini (1993, p. 562) faz o seguinte comentário sobre o controle administrativo:

[...] o fundamento do controle administrativo reside no dever-poder de autotutela que a Administração Pública tem sobre suas atividades, atos e agentes. Esse poder-dever de autotutela é exercitado, normalmente, por órgãos superiores, em relação aos inferiores, e por órgãos especializados (controle técnico, auditorias).

Entretanto, para que se entenda o papel do controle administrativo nas organizações governamentais, é necessário compreender que a relação entre a sociedade e o Estado, a rigor, funciona com os cidadãos provendo recursos ao Estado para que este, por sua vez, atenda as necessidades coletivas básicas.

Assim, para que o Estado possa atingir a eficácia de suas ações, é necessário que a administração pública crie mecanismos e sistemas de controle da atividade estatal, defendendo, tanto a própria administração pública quanto os direitos e garantias coletivas, dos prejuízos ocasionados pela falta de controle ou, ainda, ausência dos controles adequados.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, na Seção XI do Capítulo I do Título IV, está presente a instituição do controle o qual é dividido em Controle Interno e Controle Externo. O Controle Interno deve ser realizado dentro de cada órgão do aparelho estatal, já o Controle Externo será exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio da Corte de Contas.

Na Administração Pública, de forma geral, o controle administrativo compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que se relacionam de forma direta com a eficiência das operações e a observância às políticas administrativas de gestão, e, de forma indireta, com os registros contábeis.

Na relação entre o 'plano de organização na Administração Pública' e o 'controle', Machado Jr. e Reis (1993, p.137), destacam que no controle administrativo podem-se incluir: análise estatística, estudos de tempos e movimentos, preparação de relatórios, programa de treinamento de pessoal, controle de qualidade total e análise do custo benefício.

Portanto, nesse contexto, o controle administrativo tem por objetivo alimentar e servir de apoio aos instrumentos de planejamento, visando assim, a assegurar a continuidade dos programas de trabalho do governo.

Assim, a partir do contexto geral do controle e, ainda, considerando a importância do mesmo para a Administração Governamental, destacam-se os registros contábeis. Peter e Machado (2003) ressaltam que a contabilidade é um instrumento que evidencia a situação de todos quantos, arrecadem receitas, efetuam despesas e administrem ou guardem bens. Assim, os registros contábeis geram informações úteis e confiáveis, que subsidiam o processo decisório dos dirigentes públicos e mostram à sociedade como os recursos arrecadados estão sendo aplicados.

Neste sentido, pode-se destacar ainda, que o controle contábil é preventivo e escritural, objetivando assegurar a veracidade dos registros das operações no que se refere à legalidade e fidedignidade funcionais dos agentes da administração.

A Figura 1 mostra de forma sintética os objetivos do controle contábil e administrativo segundo Martins (2004):

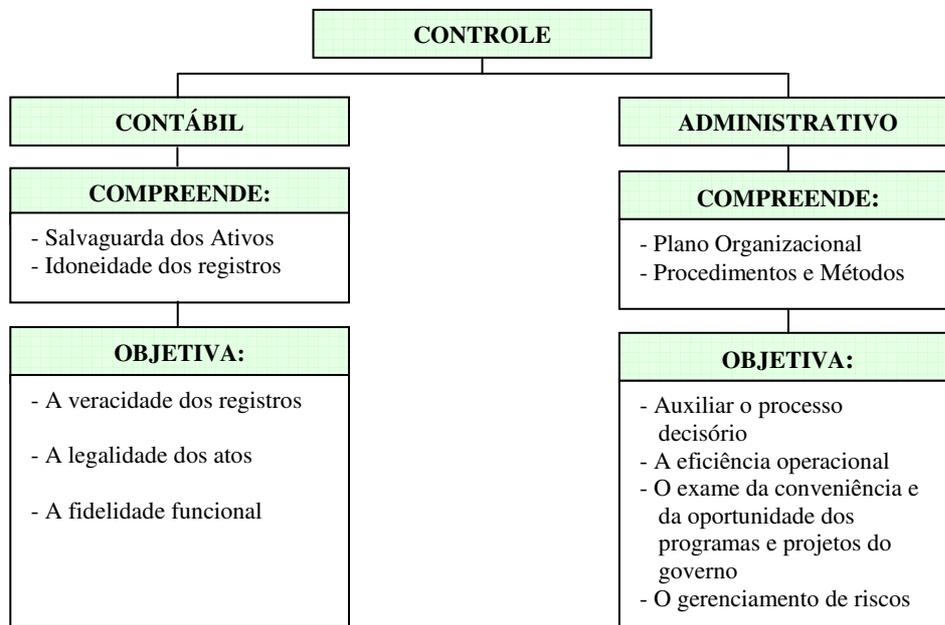


Figura 1 – Objetivos do Controle Contábil e Administrativo.

Fonte: Martins (2004, p.181).

Portanto, mesmo com objetivos distintos, os controles contábeis e administrativos são elementos que se complementam e fazem parte do processo de controle dentro da administração pública.

Neste contexto, o tópico seguinte passa a abordar, especificamente, o Controle Interno na Administração Pública onde são muito importantes as figuras dos controles contábil e administrativo.

3.2 Controle Interno

Percebe-se que na Administração Pública por muito tempo os procedimentos de controle não foram muito enfatizados. Cruz e Glock (2006) observam que era nítida a impressão de que, na percepção de muitas pessoas, os recursos públicos aparentemente não tinham dono, chegando os mesmos a serem, de forma pejorativa, tachados como ‘dinheiro da viúva’.

Contudo, ao longo do tempo essa realidade, mesmo que de foram bastante tímida, vem apresentando sinais de mudança, seja pela pressão da sociedade (quando da denúncia de casos de corrupção) ou por imposições legais (como a da Lei Complementar nº 101/2000) que instituem e cobram parâmetros de controles (prestação de contas) e resultados na gestão pública.

Para Cruz e Glock (2006, p. 19) “no caso da área pública, dentre os resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, enfatiza-se a garantia de que os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados”.

Cruz e Glock (2006, p. 20) asseveram essa posição quando citam que: “enquanto na iniciativa privada tudo pode ser feito desde que não caracterize descumprimento à lei, na administração pública deve ser feito tudo o que a lei determina”.

Além do aspecto da verificação legal, a atividade de controle governamental também deverá observar o cumprimento das peças de planejamentos, assim, o conceito de controle é delimitado por Cruz e Glock (2006, p. 19) da seguinte maneira:

O controle caracteriza-se, portanto, por qualquer atividade de verificação sistemática de registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

Segundo Welsch (1996, p. 41), o controle é “a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos”. Nesta perspectiva a eficácia dos controles está em exigir medidas corretivas que possam conduzir a administração aos parâmetros desejáveis a partir dos planos, políticas e padrões.

A relevância dos controles na Administração Pública pode estar além da questão da obediência ao que está normatizado. Para Peter e Machado (2003, p. 22):

Qualquer que seja o sentido ou amplitude do controle, a grande problemática está na base de produção de informações estratégicas, que devem ter como objetivo a continuidade, o desenvolvimento e a responsabilidade social da entidade, tanto no curto quanto no longo prazo.

A Lei 4.320/64 institui o controle da execução orçamentária que deve observar a legalidade dos atos da administração, a fidelidade funcional de seus agentes e o cumprimento do programa de trabalho. Destaca-se neste instrumento a preocupação com a garantia da legalidade, formalização e abrangência do controle que podem ser traduzidos pelo acompanhamento da execução orçamentário-financeira e o cumprimento dos programas de trabalho criados com o propósito do bem estar social.

Neste sentido, surgiram instrumentos como o advindo com a instituição do Decreto-Lei nº 200/67, o qual preconiza a necessidade da prestação de contas por parte de todos os agentes que sejam responsáveis por bens ou valores públicos.

Seguindo nesta mesma direção, a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 70, destaca a necessidade do controle e define que:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das Entidades da Administração Direta e Indireta, quanto a legalidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Parágrafo único: Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigação de natureza pecuniária.

Definida a posição do controle, diante da Administração Pública e partir dos instrumentos legais, é possível verificar que essa legislação institui tal atividade, tanto no âmbito interno quanto no externo, nos processos de verificação e prestação de contas dos gestores e da gestão administrativa, relativos aos recursos públicos. Dessa forma se posicionam, em caráter bastante evidente, as figuras dos “Controles Internos” e dos “Controles Externos” na Administração Pública.

Os Controles Internos se destacam, principalmente, por ser um instrumento utilizado nos aspectos da garantia do cumprimento das normas legais, contudo, em seus objetivos também devem estar contempladas ações que visem garantir a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos, tanto do ponto de vista quantitativo quanto qualitativo.

Esse contexto pode ser observado nas definições de autores de estudos na área pública e também nas normas legais. Cruz e Glock (2006) destacam que o Controle Interno deverá fazer parte de um planejamento integrado e suportado por métodos e medidas que visem proteger o patrimônio da empresa, assim, verificando-se a exatidão como também prevenido a não ocorrência de viés nos dados contábeis e, ainda, contribuindo para eficiência operacional e engajamento à política traçada pela organização.

Neste conceito se destaca a abrangência dos controles internos, onde se percebe que os mesmos devem permear tanto os preceitos normativos, na condução da “fidedignidade de seus dados contábeis”, quanto à forma de gestão dos recursos no intuito de “promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

Direcionando o foco do conceito de Controle Interno para a área governamental Peter e Machado (2003, p. 22) afirmam que:

Constituem Controles Internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Essa atividade de verificação pode ser caracterizada pela sistematização das ações de controle, realizadas de forma permanente e periódica, relatada em documentos ou em outros meios, expressando uma atuação, uma situação, um resultado dentre outras circunstâncias. A mesma atividade deve objetivar a constatação da existência de conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado almejado, ou, ainda, com o que determina as leis e normas (CRUZ; GLOCK, 2006, p. 21).

Assim, a realização desse conjunto ações dentro dos órgãos da administração, utilizando-se nessa atividade um quadro próprio de servidores, também é algo que caracteriza o Controle Interno.

Destarte, a Lei nº 4.320/64 determina que o Poder Executivo exerça o controle sem prejuízo das atribuições de órgãos criados especificamente para este fim, nesta mesma linha a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 74 afirma que o Controle Interno deverá ser exercido no âmbito de cada poder. Ainda neste sentido, o Decreto nº 3.591/00 (alterado pelo Decreto nº 4.440/02), estabelece a obrigatoriedade de implantação de um órgão de Auditoria Interna nas entidades da Administração Indireta, com o respectivo suporte de recursos

humanos e materiais, cujo objetivo será o de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.

Segundo Peter e Machado (2003), os controles internos podem ser caracterizados pelos princípios de:

- a) Relação de custo/benefício – controlar sempre com vistas no benefício que isso pode proporcionar relacionado ao que essa ação pode custar;
- b) Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários – a integridade e competência do pessoal estão diretamente ligadas à eficácia dos controles internos;
- c) Delegação de poderes e determinação de responsabilidades – instrumento de descentralização administrativa com vista a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões;
- d) Segregação de funções – separação entre funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas;
- e) Instruções devidamente formalizadas – formalização dos controles internos através de instrumentos eficazes, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- f) Controle sobre as transações – garantir a legitimidade dos fatos contábeis, financeiros e operacionais;
- g) Aderência às diretrizes e normas legais – sistemas instituídos para assegurar e garantir a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Sintetizando a figura do Controle Interno, este terá um caráter preventivo sendo exercido permanentemente e voltado à correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, portanto, exercendo um papel de instrumento auxiliar a gestão. Desta forma conclui-se que o sistema de controle interno é o somatório das atividades de controle permeadas ao longo de toda a estrutura organizacional (CRUZ; GLOCK, 2006, p. 24-25).

Neste sentido, a lei reforça o papel dessa atividade, quando estabelece os objetivos do Controle Interno na administração pública, os quais estão capitulados no artigo 74 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) em vigor, que assim os mencionam:

- Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 - II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
 - IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Portanto, o Controle Interno é um elemento que deve ser praticado de forma efetiva na gestão administrativa do estado, não só pela imposição legal, mas também, por ser

ele um instrumento fundamental ao planejamento administrativo, ao acompanhamento das metas e o principal indutor das correções das divergências entre o planejado e o executado.

3.3 Controle Externo

A partir da caracterização e posicionamento dos Controles Internos na atividade de controle, feitos no tópico anterior, cabe agora destacar a figura dos Controles Externos como uma atividade exercida fora do ente fiscalizado, o que determina um maior grau de independência e efetividade nas ações desse controle. Neste tópico será abordada a figura do Controle Externo no âmbito da Administração Pública no Brasil de forma geral e, mais especificamente, dos municípios do Estado do Ceará, onde, em parte, se encontra o objeto desse estudo.

Sendo exercido fora da administração, objeto da verificação, no Brasil o Controle Externo é realizado pelo Poder Legislativo com o apoio dos Tribunais de Contas. Conforme consta na Lei nº 4.320/64, artigo 81, “O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento”. A Constituição Federal de 1998, artigo 70, recepciona a Lei 4.320/64 nesse aspecto e traz uma maior amplitude ao Controle Externo quando determina que:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Ainda neste sentido, o artigo 71 da Carta Magna determina que “O Controle Externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”, esse controle abrangendo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Partindo dessa conceituação mais geral, onde está destacado, principalmente, o controle externo no âmbito do governo federal, Peter e Machado (2003, p. 30) expõem que:

Na organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, deverão ser observados as normas aplicáveis ao TCM; entretanto, as Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

Portanto, os autores destacam que de forma geral, os controles externos a nível estadual e municipal devem observar a normatização que se aplica ao Tribunal de Contas da União (TCU), contudo, dada as especificidades e a diversidade territorial brasileira, as particularidades serão observadas nas Constituições Estaduais no que se refere a normatização destes Tribunais de Contas.

Já no âmbito federal o controle externo é, principalmente, exercido pelo TCU, que dentre suas inúmeras atribuições, Peter e Machado (2003, p. 30), de forma bastante clara e sintética destacam que:

O Tribunal de Contas da União recebe periodicamente documentação sob a forma de “Prestação de Contas”, relativa à atuação das unidades sob sua jurisdição, apresentando um julgamento de onde as “contas” apresentam-se regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou ilíquidáveis, dependendo do grau de impropriedade ou dos danos causados ao erário público. Todo esse controle é exercido a posteriori, embora o TCM possa realizar inspeções e auditorias rotineiras ou específicas.

Cabe ainda ao TCU a imposição de sanções, com previsão de ampla defesa, que vão desde a determinação de recolhimento de débitos apurados, passando pela imposição de multas por irregularidades, chegando até ao afastamento provisório do cargo ocupado pelo gestor público. Destacando-se, ainda, o fato de que estas penalidades aplicadas pelo TCU não impedem a aplicação de outras sanções administrativas ou penais, além da inelegibilidade do gestor por um período de cinco anos por apresentação de contas irregulares, conforme previsto na legislação eleitoral (PETER; MACHADO, 2003).

Na esfera estadual, o controle externo, com destaque para a fiscalização financeira e orçamentária, é exercido pela Assembléia Legislativa com auxílio do Tribunal de Contas do Estado e pelos sistemas de controle interno do executivo estadual.

Já nos municípios, o controle externo fica a cargo da Câmara Municipal, com o auxílio do Tribunal de Contas dos Municípios, nos estados onde houver. Na falta desse Tribunal, essa competência passa a ser do Tribunal de Contas do respectivo Estado.

No estado do Ceará há o Tribunal de Contas dos Municípios (TCM/CE), que desempenha as atividades de controle externo. A esse órgão cabe, segundo previsto no seu Regimento Interno (Resolução nº 08/1998, de 01/10/1998), dentre outras, as seguintes funções:

- a) Apreciar e emitir parecer prévio nas contas anuais prestadas pelos Prefeitos;
- b) Exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das prefeituras e câmaras municipais e demais entidades instituídas e mantidas pelo Poder Público Municipal;

c) Julgar as contas:

c.1) dos administradores, inclusive as das Mesas das Câmaras Municipais e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas, mantidas pelo Poder Público Municipal e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;

c.2) de qualquer pessoa, física ou jurídica, ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais os municípios respondam, ou que, em nome destes assumam obrigações de natureza pecuniária;

c.3) daqueles que derem causa a perda, estrago, extravio ou outra irregularidade que resulte em prejuízo ao Erário Municipal ou a seu patrimônio.

d) Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos relativos à admissão de pessoal e concessões de aposentadorias e pensões;

e) Realizar, por iniciativa própria ou da Câmara Municipal, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos poderes Legislativo e Executivo municipais e demais entidades instituídas e mantidas pelo Erário Municipal.

Assim, para desempenhar de forma adequada e eficiente essa série de atribuições, é fundamental aos processos de fiscalização e acompanhamentos realizados TCM/CE um oportuno e permanente fluxo de informações.

Ainda com vistas na posição do Controle Externo e o fluxo de informações, se pode observar que este tem um forte vínculo com o Controle Interno. Peter e Machado (2003, p. 33) destacam que esta vinculação ocorre basicamente pelo processo de prestação de contas, comunicação de irregularidades e disponibilização de informações, os autores asseveram que:

O conhecimento de irregularidades por parte dos responsáveis pelo Controle Interno nos diversos níveis, decorrente do próprio trabalho ou de denúncia apresentadas, obriga-se a reportar ao respectivo órgão central de Controle Interno e ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

Sinteticamente, pode-se afirmar que o TCM/CE exercerá, no âmbito de Estado do Ceará, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades dos Poderes Municipais e das entidades da administração indireta, inclusive das fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Municipal.

Cabe ainda ao TCM/CE, verificar a legalidade, legitimidade e a economicidade de atos, convênios e contratos das aplicações das subvenções e renúncias de receitas. Dessa forma, assegurando a eficácia do controle que lhe compete e instruindo o julgamento de contas, bem como prestando às Câmaras Municipais o auxílio que estas solicitarem para o desempenho do controle externo a seu cargo, conforme prevê a Lei Estadual nº 12.160, de 04 de agosto de 1993.

Já em relação à abrangência das atividades do TCM/CE, ou seja, sua jurisdição, a esse órgão compete à fiscalização de todos os municípios do Estado do Ceará, conforme prevê seu Regulamento Interno (Resolução nº. 08/1998, de 01/10/1998).

Quanto à realização de suas atividades em toda a sua jurisdição, o TCM/CE é integrado por sete Conselheiros, escolhidos conforme critérios definidos em Regulamento Interno, quadro próprio de pessoal e possui sede na cidade de Fortaleza.

3.4 Controle Social

Alem dos órgãos oficiais de controle externo, esse controle também pode ser exercido diretamente pela população. Nota-se uma tendência crescente no chamado ‘controle social’, são atitudes e ações que buscam verificar, avaliar e dar publicidade aos atos dos gestores públicos no exercício de suas funções.

A transparência pode ser considerada um dos principais elementos ligados ao controle social na gestão pública administrativa, a sua prática em uma política governamental pode ser traduzida em uma gestão responsável e eficiente.

Dada essa preocupação com a transparência presente na sociedade, estudos têm sido realizados nesta área. Dentre algumas pesquisas, feitas com fim elaborar um índice de transparência, destaca-se a de Bellver e Kaufmann (2005), o trabalho constitui-se em um índice de transparência para 194 países baseado em mais de vinte fontes independentes.

Este índice incluiu um indicador de transparência que se agrega com dois componentes: transparência econômica/institucional e transparência política. Os resultados enfatizaram que a transparência está associada com melhores indicadores de desenvolvimento sócio-econômicos e humanos, e também com alto nível de competitividade e baixa corrupção. A conclusão apontada pelos autores é que a transparência pode gerar uma economia de recursos públicos, melhorando os instrumentos de governança bem como aumentando a confiança do eleitor nos políticos.

No Brasil, ainda que perceptíveis, as pesquisas nessa área ainda são incipientes, Paiva e Zuccolotto (2009, p. 4) ressaltam que “os estudos nacionais abarcaram relações minudentes entre a transparência governamental e a utilização de recursos tecnológicos, todavia não abordaram nenhum tipo de indicadores que se propusessem a medir a

transparência”. Concluindo, mencionando, ainda, aspectos voltados a Tecnologia da Informação na transparência governamental, os autores salientam que:

[...] o uso crescente das tecnologias de comunicação não são, por si só, suficientes para suprir as necessidades informacionais, uma vez que apenas disponibilizam dados de caráter público sem agregar valor para o usuário e muitas vezes gerando desinformação. Sendo assim a transparência fiscal insere-se neste cenário como instrumento de valor estratégico na promoção de políticas públicas eficientes e eficazes para o atendimento das necessidades coletivas (PAIVA; ZUCCOLOTTO, 2009, p. 4).

Neste sentido, a transparência governamental, mais especificamente, a transparência fiscal vai além da divulgação de dados em meios públicos (como a *internet*) relativos à gestão, isso somente, não poderia garantir o uso desses dados como um instrumento informacional, capaz proporcionar as pessoas uma visão crítica que possibilitasse a cobrança mais efetiva por uma gestão administrativa mais eficiente e eficaz.

Portanto, a transparência significa muito mais que apenas a acessibilidade as informações, comunicação entre o Estado e o cidadão deve estar voltada a transparência responsável e focada no combate à corrupção.

Assim, no cenário brasileiro, alguns instrumentos legais podem ser apontados como ferramentas de apoio à transparência, dentre eles destaca-se a Constituição Federal de 1988 que consolida a posição dos controles frente à gestão administrativa dos entes públicos, essa posição foi fundamentada nos princípios da legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade, publicidade e eficiência.

Neste contexto o princípio da publicidade teve como intuito principal, possibilitar o acesso do público às informações veiculadas nos documentos orçamentários, contábeis e financeiros, bem como a publicidade dos atos realizados no decorrer da gestão das finanças públicas.

Corroborando com a Constituição Federal de 1988, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) deu especial atenção à participação popular no controle e fiscalização dos recursos, conforme se verifica em seus artigos 48 e 49, que assim dispõem:

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. Parágrafo Único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

[...]

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.

Portanto, pode-se constatar que a transparência figura-se como uma condição na gestão democrática, a partir de certo grau e forma de transparência é possível que garanta o acesso à sociedade organizada e ao cidadão de maneira geral, as informações que orientam os processos decisórios e garantem que os contribuintes serão de forma efetiva beneficiados pela gestão pública.

3.5 Controladoria

A Controladoria surge no cenário organizacional como um elemento que pode ser determinante à capacidade dos gestores na condução da gestão de forma eficiente e eficaz. Inicialmente, deve-se esclarecer que, de acordo com Almeida (2001 apud CATELLI, 2001, p. 344), a Controladoria pode ser visualizada sob dois enfoques: como órgão administrativo e como uma área do conhecimento humano. Segundo o autor, quando vista pelo primeiro enfoque, a Controladoria responde pela “[...] disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistema de informação”, já sob outro enfoque, é “[...] responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual.”

No mesmo sentido pensam Mosimann e Fisch (1999, p.88), contudo, quando se referem à Controladoria como órgão administrativo, enxergam-na “[...] com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa”, já sob o outro enfoque, vêem a Controladoria “[...] como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.”

Em vista dos objetivos desse estudo, não cabe aprofundar a discussão sobre a visão da Controladoria como ramo do conhecimento e órgão administrativo. Contudo, para apresentar o conceito de Controladoria é necessário que se faça uma abordagem sob os dois aspectos.

Catelli (2001, p. 344), quando enfoca a Controladoria como ramo do conhecimento, dá o seguinte conceito:

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Neste conceito, percebe-se um destaque à Teoria da Contabilidade, assim, sendo esta uma ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio das organizações e seu comportamento, considera-se que, certamente, ela é uma das principais fontes de informações e base de dados para a Controladoria.

Desse modo, no foco da multidisciplinariedade da Controladoria, Peters (2004, p. xi), assevera que:

[...] a Teoria da Controladoria baseia-se na Teoria Geral dos Sistemas, na Teoria do Agenciamento, na Teoria da Contabilidade, na Tecnologia da Informação e no Mercado de Capitais, além de parecer óbvio que a Teoria da Controladoria está embutida no conceito de gestão empresarial, pois faz-se presente nos modelos empresariais modernos.

Um aspecto que cabe destacar nos conceitos dos dois autores é o enfoque na gestão, ou seja, o processo de gestão organizacional é o centro para onde convergem as ações e os conhecimentos no sentido assegurar a eficácia e a eficiência dos resultados. Ainda nesta linha, Mosimann e Fisch (1999, p. 88), de forma taxativa afirmam que a Controladoria é um “corpo de doutrinas e conhecimento relativos à gestão econômica”.

Destarte, Borinelli (2006, p. 105), nessa mesma linha e de forma concisa apresenta a seguinte definição “Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.”

Já vista como um órgão administrativo, a controladoria se materializa dentro das organizações em diversos processos e setores, até mesmo quando está não possui uma área específica denominada de controladoria. Fernandes (2000, p. 168) destaca que “a atividade de controladoria é um conjunto de processos organizados de uma forma lógica, mas não depende da existência de um órgão específico [...]”.

Ratificando essa linha de entendimento, Garcia (2003, p. 114) afirma que:

toda organização que toma decisão aplica um modelo de Controladoria, implementado através de um órgão gestor com a mesma titularidade ou através de diversos gestores, incumbidos de exercer o papel que caberia à Controladoria.

Assim, no sistema formal das citadas organizações, muitas vezes não há uma unidade que realize de forma centraliza as atividades típicas da Controladoria, ou mesmo quando há, recebem outras denominações consideradas similares, quais sejam: Controle, Planejamento e Controle, Contabilidade, Contabilidade Gerencial, além de outras (BORINELLE, 2006).

Contudo, essa realidade vem mudando, no Brasil uma pesquisa realiza por Borinelle (2006, p. 245) revelou que de 88 empresas, classificadas *ranking* das 100 maiores empresas privadas que operam no Brasil segundo a edição da Revista Exame – Melhores e Maiores de julho de 2005, 68 (77,27%) possuem uma unidade no sistema formal organizacional denominada Controladoria.

Nesse contexto, a Controladoria, vista como um órgão administrativo, é definida por Padoveze (2004, p. IX) como “o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la à maior eficácia”.

Portanto, dada a necessidade da otimização dos resultados na condição da continuidade dos empreendimentos, no contexto organizacional a órgão administrativo controladoria firma-se como um elemento diferencial a eficácia e eficiência dos negócios.

Teixeira (2003, p. 17), de forma mais detalhada e abordando as funções do órgão administrativo Controladoria, afirma que:

Sob a ótica do modelo de gestão econômica [...] é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão econômica, quanto ao conjunto de teoria, conceitos, sistemas de informações, atuando também como órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores, de forma a conduzir à otimização do resultado global da organização.

Dessa forma, abordando o aspecto das responsabilidades da Controladoria dentro do sistema de gestão organizacional, o conceito de Controladoria enquanto órgão administrativo se traduz nas atividades que essa unidade realiza dentro da organização.

Assim, como unidade administrativa dentro sistema organizacional, Borinelle (2006, p. 198) assevera que:

Controladoria é 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 (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Destaque-se que, no conceito apresentado por Borinelle, além da idéia das atividades da controladoria dentro da organização, é evidenciado o papel desta junto aos agentes externo, elementos que interagem e podem ser determinantes nos resultados da organização.

Portanto, dada à relevância dos agentes externos no contexto do sistema organizacional, se faz necessário que a Controladoria contemple em seus processos o tratamento e gestão das informações disponíveis a esses elementos. Esse aspecto torna-se ainda mais relevante quando se trata de organizações governamentais, dado o destaque que deve haver ao elemento *accountability* na gestão da coisa pública. Assim, a Controladoria Governamental terá papel fundamental na disponibilização das informações aos agentes externos, sejam eles os órgãos fiscalizadores ou os cidadãos comuns.

3.6 Controladoria Governamental

Na administração pública, dada à complexidade dos processos administrativos, a Controladoria é um elemento imprescindível para a gestão organizacional, seja no apoio ao cumprimento das normas e regulamento que regem a administração da coisa pública, seja no suporte de informações que garantem as decisões alinhadas as metas e estratégias da gestão pública no sentido de garantir, principalmente, o bem estar social.

Na visão de Peter *et al.* (2003), a Controladoria Governamental pressupõe a existência de um sistema de planejamento participativo, coordenado, integrado e permanente, a começar com um diagnóstico estratégico, identificando a visão, ou seja, a projeção da entidade no futuro, considerando-se os ambientes interno e externo. Neste sentido, de acordo com Slomski (2005, p.15), a controladoria compreende “[...] a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado [...]”, entendendo-se por ‘ótimo’ um resultado acima do esperado.

Assim, cabe a Controladoria assegurar o cumprimento da missão organizacional, sendo essa a sua principal finalidade, portanto, suas habilidades devem estar refletidas neste sentido na medida em que a mesma é compreensível aos usuários de suas informações, realista ao contexto organizacional, flexível às mudanças e ainda motivadora das metas e estratégias de gestão.

Neste contexto, segundo Scarpin e Slomski (2007), a Controladoria Governamental possui o papel de desenvolver mecanismos para que as organizações possam

atingir este 'ótimo'. Solle (2003) destaca que a controladoria, do ponto de vista operacional, constitui um auxílio à gestão das entidades públicas, o autor complementa que a implantação da mesma exige uma prévia reflexão acerca da missão e da estrutura da unidade de controladoria.

Quando assume a forma de órgão específico de um ente estatal, através do desempenho de atividades pelos diversos setores e/ou servidores, a controladoria se materializa no setor governamental como uma unidade, auxiliando na gestão dos recursos públicos.

Assim, a controladoria, como unidade administrativa governamental, é o órgão administrativo responsável pela gestão de todo o sistema de informações capaz de subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados (SLOMSKI, 2005).

Em se tratando das competências da Controladoria Governamental, o IFAC (2001, p. 1) em seu estudo sobre a governança no setor público, afirma que a complexidade das entidades públicas dificulta o desenvolvimento de recomendações que sejam aplicáveis a todas elas. É destacado, ainda, que estas entidades têm que satisfazer um complexo cenário político, econômico e social. Portanto, as competências necessárias ao adequado desempenho da Controladoria Governamental dentro das organizações não são elementos fáceis de se institucionalizar.

Dessa forma, a Controladoria para ser implantada no âmbito da Administração Pública deve ser normatizada através de lei para estabelecer a estrutura organizacional. Segundo Peter *et al.* (2003), a Controladoria Governamental, a partir de um suporte legal, deve possuir as seguintes competências:

- (1) Coordenar, controlar e integrar os planos de curtos e longos prazos;
- (2) Propor políticas e procedimentos relativos à sua área de atuação e à instituição como um todo;
- (3) Participar na formulação de estratégias;
- (4) Coordenar e controlar o sistema de informações gerenciais da instituição;
- (5) Propor e implantar metodologias de controle e avaliação de resultados, principalmente nas áreas de custos, patrimônio, orçamento e administração financeira;
- (6) Compilar, sintetizar e analisar informações;
- (7) Influenciar a tomada de decisão;
- (8) Propor e implementar melhorias no modelo de gestão das universidades; e
- (9) Desenvolver e implementar sistema de relatórios que contemplem informações financeiras e não financeiras.

Percebe-se, neste rol de competências citadas pelos autores, que o foco da controladoria, além de contemplar os aspectos voltados ao resultado econômico das organizações governamentais, abrange, também, elementos da função social como se vê no item 8).

Ainda com relação à normatização da unidade administrativa Controladoria, a própria Constituição Federal Brasileira em seu artigo 70 assevera que o controle da legalidade, legitimidade e economicidade serão realizados pelo controle externo e o sistema de controle interno das entidades da administração.

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) prevê que a administração pública passe a manter um sistema de contabilidade de custos no sentido de apontar e esclarecer o real custo do serviço público oferecido a sociedade.

Em se tratando das atribuições da Controladoria, podem-se destacar como principais o controle gerencial e o auxílio a instituição a cumprir com o seu dever decorrente da *accountability*. Para tanto, a Controladoria deve fornecer informações ao gestor e demais assessores, com a finalidade de melhorar o desempenho da gestão e, conseqüentemente, a qualidade dos produtos e serviços disponibilizados aos cidadãos.

Para Martins (2004), segundo as normas constitucionais na implantação de uma Controladoria Governamental, não poderão inexistir, entre outras, as seguintes atribuições:

- a) Prestar as contas que o Governo deve apresentar anualmente ao Poder Legislativo, por meio do Tribunal de Contas;
- b) Servir, por meio de documentos e relatórios, de instrumento de auxílio no processo decisório;
- c) Produzir avanços no uso dos sistemas tradicionais de controle orçamentário, financeiro e patrimonial, estabelecendo um elenco de indicadores financeiros, econômicos e sociais que permitam a melhoria do processo decisório;
- d) Abandonar gradativamente a preocupação com o montante gasto para enfatizar os resultados alcançados pelos gestores nos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia.

Portanto, nesse contexto de atribuições apresentadas por Martins (2004), fica claro que a Controladoria deve ser instrumento capaz de evitar os desperdícios e despesas inúteis, além de medir e avaliar o desempenho por intermédio da implantação de um sistema de custos que permita ao administrador exercer efetivo controle das operações e, assim, melhorar o processo decisório.

Ainda, dada à relevância que deve ser dispensada ao controle dos gastos na gestão da coisa pública, fica clara a importância da Controladoria como organismo responsável pela evidenciação dos elementos patrimoniais. Cabendo a esta avaliar a consistência da evidenciação de tais elementos em face dos controles internos, registros contábeis e do fluxo de informações gerenciais, atestando sua confiabilidade e, mais que isso, avaliando, por meio de indicadores, o resultado alcançado pelos administradores.

Nesse contexto, Machado (2008) destaca que no setor público os processos da Controladoria devem fazer uso de cinco instrumentos:

- 1) Planejamento e Orçamento – onde estão integrados o Plano Diretor, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual;
- 2) Contabilidade Governamental – que evidencia as variações patrimoniais, orçamentárias e financeiras;
- 3) Sistemas de Informações – onde estão presentes os dados financeiros, orçamentários, quadro de pessoal, controle de materiais e comunicação;
- 4) Auditoria – que age em dois elementos da Administração Pública, os Controles Internos e os Resultados;
- 5) Ouvidoria – responsável por estreitar a integração entre a sociedade e o Governo utilizando-se de informações externas como denúncias, reclamações e críticas.

A partir dessa identificação dos instrumentos da Controladoria, o Machado (2008) apresenta um modelo para implementação de uma Controladoria Governamental que se pode visualizar na Figura 2.

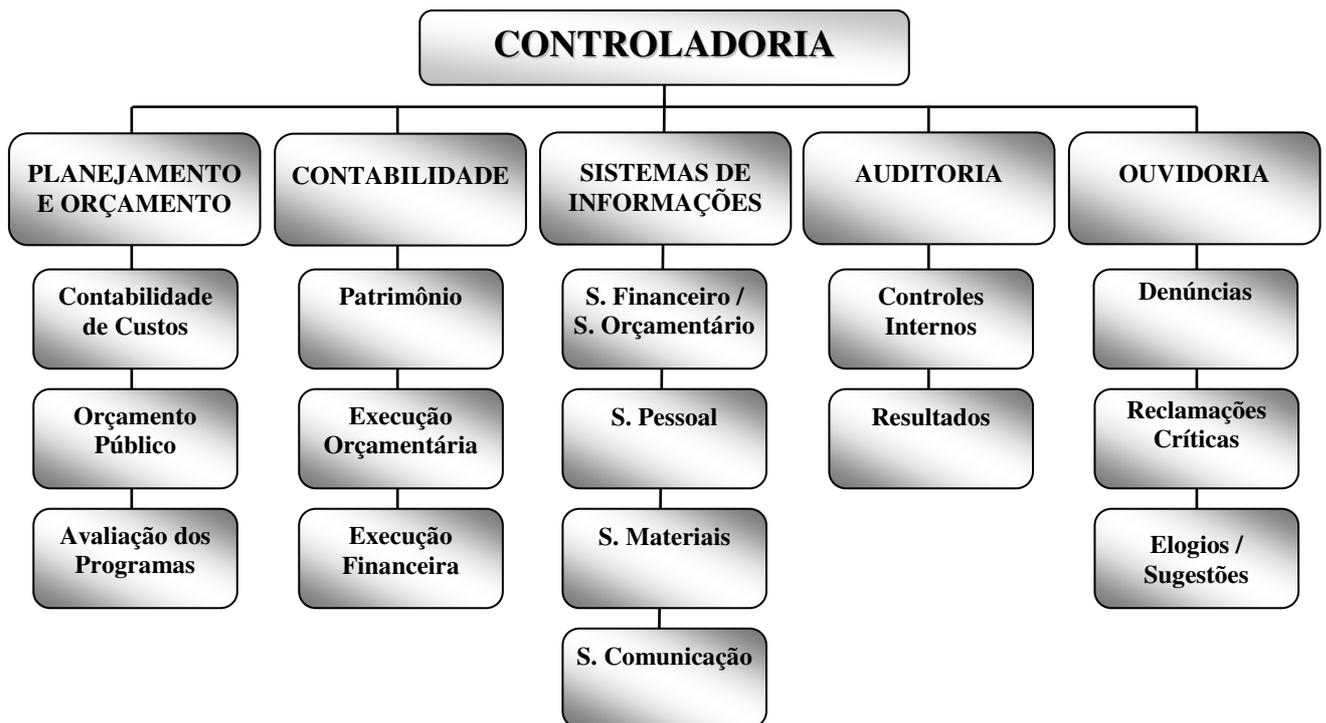


Figura 2 – Estrutura da Controladoria Governamental.

Fonte: Adaptado de Machado (2008, p. 8).

O modelo destaca uma estrutura básica para uma unidade de Controladoria Governamental. Contudo, dada à especificidade dos diversos entes da Administração Pública, na prática a re-leitura desse modelo apresenta os mais distintos organogramas em função das estruturas e metodologias próprias de cada organização, entretanto, apesar de distintos, permanecem com as mesmas funções e missão (MACHADO, 2008).

Assim, o modelo ora apresentado, sintetiza os processos da Controladoria no setor público que perpassa pelos cinco instrumentos em destaque. Destes instrumentos, o Planejamento e Orçamento, a Contabilidade e os Sistemas de Informações, são processos monitorados pela Controladoria, já a Auditoria e a Ouvidoria são ferramentas cuja execução de seus processos fica a cargo da Controladoria.

A seguir serão apresentados alguns conceitos e definições acerca de cada um desses instrumentos que compõem a estrutura básica para uma unidade de Controladoria Governamental apresentados no modelo de Machado (2008).

3.6.1 Planejamento e Orçamento

Dentre os processos da gestão administrativa governamental, nos quais a Controladoria se faz presente, o Planejamento se destaca por ser o ponto de partida e base para a execução das ações da gestão pública.

Neste sentido, Figueiredo e Caggiano (1997, p. 43) afirmam que:

Planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejamento pode ser definido como o processo de reflexões que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro.

Ainda neste sentido, Figueiredo e Caggiano (1997, p. 43) reforçam essa idéia quando afirmam que: “a função de planejamento é um aperfeiçoamento na qualidade do processo decisório por uma cuidadosa consideração de todos os fatores relevantes, antes de a decisão ser tomada em conformidade com uma estratégia racional, segundo a qual o futuro da empresa deve ser orientado”.

No âmbito governamental os processos de planejamento devem possuir etapas pré-definidas, principalmente, no que se refere à identificação da filosofia de governo e à definição de propósitos básicos. Estas devem fazer parte do programa apresentado pelo gestor público quando ainda era candidato ao cargo que assumiu.

Conforme Martins (2004), o planejamento deve anteceder a execução das ações do governo, ou seja, passar a ser um processo com intenções claras para a definição de objetivos, identificando os caminhos para alcançá-los, e ter um procedimento de acordo com as seguintes características:

- 1) Diagnóstico da situação presente;

- 2) Reconhecimento das carências de bens e serviços;
- 3) Identificação clara dos objetivos a serem executados;
- 4) Discriminação e quantificação tanto das metas como de seus custos;
- 5) Análise dos resultados obtidos e;
- 6) Integração com as demais ferramentas de planejamento.

Neste sentido, o Planejamento Governamental, que tem como base um programa de governo, que por sua vez é escolhido pelo povo (teoricamente), é realizado pelo gestor público, com o auxílio e o suporte informacional dos profissionais de controladoria, materializando-se em um instrumento estratégico para o alcance dos objetivos e metas traçados.

Portanto, a identificação das necessidades com que se defronta a comunidade e a maneira de satisfazê-las, passa pelo reconhecimento dos recursos reais disponíveis, que podem ser humanos, materiais, de equipamentos ou de tecnologia, podendo estes servir para atender ao desenvolvimento dos programas em tempo determinado. Para materializar esses recursos através de seus programas os gestores públicos se utilizam dos seguintes instrumentos: (1) Plano Plurianual; (2) Lei das Diretrizes Orçamentárias e; (3) Lei do Orçamento Anual. A Figura 3 demonstra o processo de planificação de um ente público governamental.

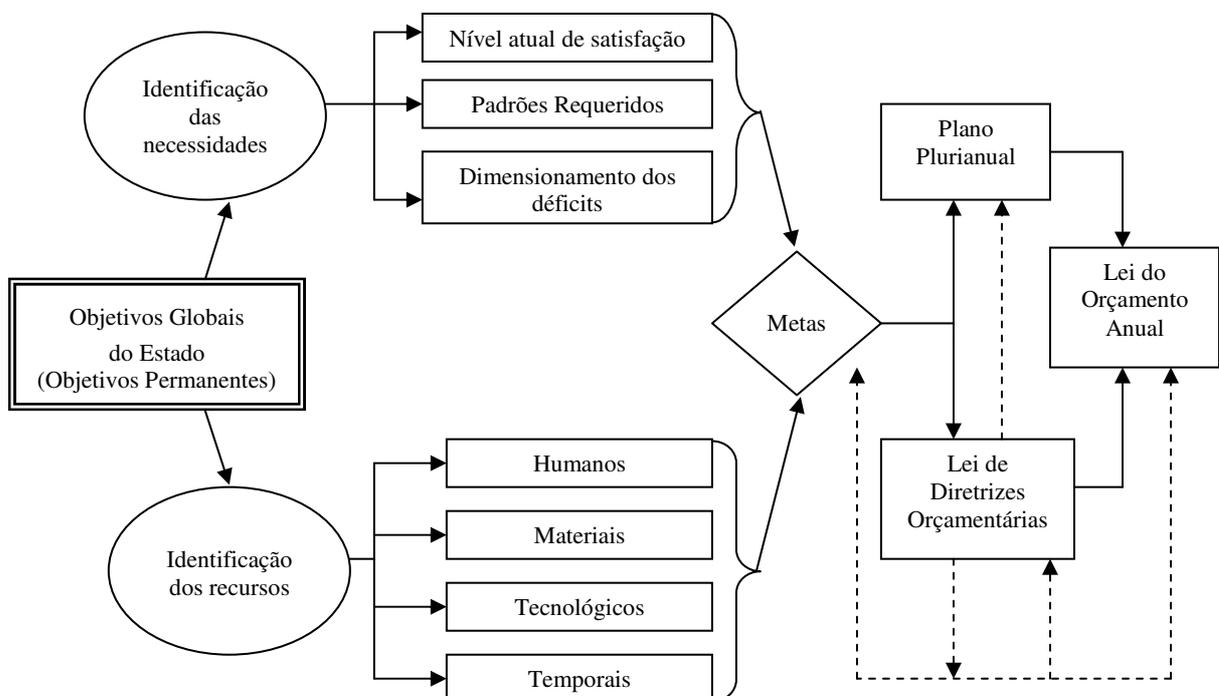


Figura 3 – Estrutura do Processo Global de Planificação.
Fonte: Martins (2004, p.35).

A Figura 3 reflete o processo de planificação global, o qual deve ter início nos objetivos globais do ente público, para que a partir destes se possam identificar as necessidades e os recursos disponíveis para supri-las, assim, esse processo perpassa por dois níveis de planejamento.

O primeiro caracterizado como planejamento estratégico, representado pelo Plano Plurianual, onde são traçadas as metas para quatro anos. Já o segundo é o planejamento Operacional, representado pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, que compreende as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente bem como dispõe sobre alterações na legislação tributária, agregando-se ainda, a função de minimizar as desigualdades na distribuição dos recursos dentro dos orçamentos.

Tratando-se ainda dos instrumentos de planejamento, cabe mencionar que o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) estão estabelecidos na Constituição Federal de 1988, devendo os mesmos serem de iniciativa do Poder Executivo.

Com relação ao Plano Plurianual, Slomski (2005, p. 44) faz as seguintes considerações:

[...] o Plano Plurianual (PPA) é o programa de governo, aquele, dito no calor da campanha eleitoral, agora expresso em programa, com objetivos, com a definição do órgão responsável por sua execução e eventuais parcerias, com valores propostos para o quadriênio, indicando-se a fonte de recursos e as categorias econômicas da despesa que fará frente ao atendimento daquele programa, com metas a serem alcançadas e indicadores para aferição do atingimento da meta.

Já no que se refere a Lei de Diretrizes Orçamentárias, além de, principalmente, enfocar as metas e prioridades da administração, é um instrumento que representa o elo de ligação entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual.

Finalmente, a Lei Orçamentária Anual, preocupa-se prioritariamente com a distribuição dos recursos, conforme se observa nos parágrafos 6º e 7º do artigo 165 da Constituição Federal quando mencionam que:

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5o, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Utilizando-se dos instrumentos legais (PPA, LDO e LOA), Martins (2004) afirma que o processo de Planejamento Global deve estar atento para atender os seguintes princípios: (a) Racionalidade e Razoabilidade; (b) Previsão; (c) Universalidade; (d) Unidade; (e) Continuidade e; (f) Aderência.

Assim, independentemente do nível ou porte do ente público, o gestor deve estar ciente que em seu Planejamento Global deverão estar presentes todos esses princípios, ainda que, consideradas às particularidades, o administrador público tenha que adaptá-los a sua realidade.

No caso dos Municípios, esfera pública onde se encontra o objeto que fará parte do estudo de caso deste trabalho, o Planejamento Global será regido por sua respectiva Lei Orgânica, a qual deve estar em consonância com a Constituição Federal. Slomski (2005, p. 42) afirma que:

O processo de planejamento nos Municípios brasileiros se dá por meio de um conjunto de instrumentos, tais como: o Plano Diretor do Município, o Programa de Governo, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Orçamento Anual.

Destaca-se no processo de planejamento dos municípios a figura do Plano Diretor, este serve para indicar as diretrizes gerais e prioridades de investimento, as quais deverão ser incorporadas pelo Plano Plurianual, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pelo Orçamento Municipal.

Nesse contexto, o orçamento pode ser considerado o produto inicial desse processo de planejamento, este será elaborado em forma de proposta orçamentária pelo Poder Executivo e encaminhado ao Poder Legislativo.

O orçamento público, além de ser um instrumento de planejamento, é o meio pelo qual o Estado programa a previsão das receitas e a fixação das despesas para um determinado exercício.

Assim, o orçamento pode ser considerado ainda como um instrumento de planejamento, expressando a aplicação dos recursos que se espera arrecadar em programas de investimentos, inversões, e outros que não representam apenas o custeio da máquina administrativa.

A peça orçamentária corresponde a um processo contínuo, dinâmico e flexível, expressando em termos financeiros, as ações governamentais propostas para determinado

período e que buscam assegurar a sintonia entre o ritmo de execução e o fluxo de recursos previstos, para que assim, estes recursos possam ser liberados de forma contínua e oportuna.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p. 42) destacam que:

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que se dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Martins (2004) acrescenta ainda, que o orçamento é um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, apresenta uma política econômico-financeira de Governo e sua elaboração deve levar em conta os seguintes princípios: Anualidade; Unidade; Universalidade; Equilíbrio; Exclusividade; Especificação; Publicidade; Clareza; Uniformidade; Não-afetação da receita; Legalidade da tributação; Precedência.

Estes princípios apresentam-se como premissas norteadoras do orçamento público. Contudo, eles não podem ser considerados como elementos estáticos, a evolução dos mesmos frente às mudanças que ocorrem com progresso da sociedade é um fator necessário, desde que se mantenham resguardados os fins de desenvolvimento social ao qual o orçamento deve manter-se fiel.

Com base nesses princípios e observadas as particularidades de cada ente governamental o orçamento público para ser concebido obedece a uma série de passos ou processos que é denominado de 'Ciclo Orçamentário'. Melo (2006, p. 10) afirma que, de modo geral, o Ciclo Orçamentário abrange quatro grandes fases, quais sejam: (1ª) Elaboração e Apresentação; (2ª) Autorização Legislativa; (3ª) Programação e Execução e; (4ª) Avaliação e Controle.

Dado o exposto, percebe-se que o Orçamento Público é um instrumento de fundamental importância para a gestão administrativa dos entes públicos, a contribuição deste vai do planejamento a execução dos atos da administração pública.

3.6.2 Contabilidade

Para entender as interfaces da Contabilidade com a Controladoria, em específico no cenário da administração pública, é importante apresentar alguns conceitos de

Contabilidade de forma geral, como também, aspectos específicos da Ciência Contábil para o setor governamental.

Most (1987, p. 1) apresenta a definição da AAA – *American Accounting Association*:

Contabilidade é uma atividade de serviço. Sua função é prover informação quantitativa, principalmente de natureza financeira, sobre entidades econômicas, que seja útil ao processo de tomada de decisões econômicas e de escolhas entre cursos alternativos de ação.”

Assim, percebe-se neste conceito que a contabilidade pode ser encarada como uma fonte de informações que poderá influenciar o processo decisório nas organizações. Neste sentido, Borinelli (2006, p. 113) afirma que:

A Contabilidade é a ciência que estuda conceitos de identificação, classificação, mensuração e acumulação dos eventos econômicos realizados por uma organização, e que interferem em sua riqueza, com fim de divulgar informações, de natureza monetária, financeira e econômica, sobre tais eventos para permitir decisões dos usuários das informações.

Portanto, fica claro que a Contabilidade tem um papel fundamental no controle organizacional e, conseqüentemente, é um instrumento de significativo valor para os processos da Controladoria. Peters (2004, p. 2) é taxativo quando afirma que “A Contabilidade é o sistema informacional-base da Controladoria” e destaca, ainda, que “A Contabilidade busca, probabilisticamente, minorar o grau de incerteza em relação à tomada de decisões, por meio de um sistema informacional que dá qualidade racional à tomada de decisão” (PETERS, 2004, p. 7).

Direcionando o foco dessa discussão para o setor público, percebe-se que a Contabilidade Governamental ocupa as áreas mais nobres da gestão administrativa, seja no controle da aplicação dos recursos, a partir dos orçamentos, ou na validação dos atos administrativos, a partir da aplicação dos instrumentos legais. Neste sentido, no Brasil a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/00) ratificou a posição da Contabilidade no setor público, contribuindo para a conquista de uma maior importância e visibilidade da mesma perante a sociedade.

Seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, no Brasil a contabilidade aplicada ao Setor Público rege-se pela Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços desses entes governamentais. Atualmente, além dessas esferas governamentais, o

campo de aplicação da Contabilidade Pública também abrange as respectivas Autarquias e Fundações públicas, as empresas públicas e algumas empresas de economia mista que participam do Orçamento Fiscal e da Seguridade.

De uma forma sintética e abrangente, pode-se afirmar que a Contabilidade Pública preocupa-se com todos os atos praticados pelo administrador, tanto os de natureza administrativa (contratos, convênios, acordos, ajustes, avais, fianças etc.), que representam valores que potencialmente poderão afetar o patrimônio, quanto os de natureza orçamentária (previsão da receita, fixação da despesa, empenho, descentralização de créditos etc.).

Assim, alinhado com as funções da Controladoria propostas por Machado (2008), no sentido de garantir que as instituições públicas atendam satisfatoriamente a sociedade no que se refere à prestação de serviços e a idoneidade das instituições responsáveis pelos mesmos, a Contabilidade Pública tem como objetivo propiciar a produção informações atualizadas e exatas que: (1) sejam úteis aos gestores, para subsidiar as tomadas de decisões; (2) sirvam aos órgãos de controle interno e externo, para dar cumprimento às exigências da legislação pertinente e; (3) sejam acessíveis às instituições governamentais, particulares e aos cidadãos comuns que necessitem de informações a partir de seus respectivos interesses.

Castro e Garcia (2004, p.40) asseveram que:

O objetivo da Contabilidade Pública, desde seu nascedouro, foi o de fornecer informações a seus usuários por meio da identificação, da mensuração e da explicitação do orçamento e dos eventos econômicos, consubstanciados nos relatórios e nas análises desenvolvidos pelos contadores. No caso do setor público, o destino dessas informações sempre foi, principalmente, o de subsidiar o processo decisório dos dirigentes públicos e mostrar para a sociedade como os recursos arrecadados são aplicados.

Portanto, fica claro que a Contabilidade na Administração Pública é um instrumento fundamental na geração de informações para a gestão administrativa, daí sua importância para a Controladoria, que deve acompanhá-la e monitorá-la com o intuito de garantir que as informações geradas pela Contabilidade possam ser utilizadas da forma mais eficiente e eficaz na administração da coisa pública.

3.6.3 Sistema de Informações

À medida que as organizações públicas ampliam o volume das operações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, cresce a necessidade de acompanhamento e controle das informações que envolvem essas operações. Portanto, é inquestionável a

necessidade de um adequado sistema de informações gerenciais que permita aos gestores de forma tempestiva: (a) conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades desenvolvidas; (b) efetuar permanentemente comparação entre o desempenho esperado e o real; (c) identificar as causas e os responsáveis pela variação entre o desempenho esperado e o real; (d) avaliar o resultado obtido e, se for o caso, adotar medidas corretivas.

Na Administração Pública, o sistema de informações está atrelado ao princípio constitucional de publicidade, o qual deve fazer parte dos objetivos da Controladoria. Neste sentido a Controladoria deve acompanhar e dar suporte as prestações de contas e geração de relatórios contábeis de Governo apresentados aos Tribunais de Contas, bem como garantir a geração de um fluxo de informações acessíveis a todos os interessados.

Face à complexidade da atividade governamental no que envolve a gestão de recursos públicos, a necessidade de um sistema de informações gerenciais confiáveis e precisas para todos os níveis da administração pública é um fato bastante evidente. No Brasil, antes de 1986 o Governo Federal enfrentava diversos problemas de natureza administrativa que não permitiam uma adequada gestão de recursos públicos.

Diante disto, visando retirar obstáculos como a defasagem na escrituração contábil, a incompatibilidade dos dados utilizados, os trabalhos realizados de forma rudimentar, a existência de milhares de contas bancárias, o despreparo de pessoal que inviabilizavam a execução de um orçamento unificado, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Decreto nº 95.452, criou, em 10 de março de 1986, o SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira), com o intuito de promover a modernização e a integração dos sistemas contábeis e de programação financeira da União.

Em termos de sistemas de informação na esfera federal, destacam-se ainda sistemas como: SIDOR – Sistema de Dados Orçamentários; SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos; SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais e; SICAF – Sistema de Cadastramento de Fornecedores.

Nesses cenários, Machado (2008) defende que a Controladoria Governamental deve assumir uma posição crítica e de orientação ao desenvolvimento e implementação de sistemas que gerem relatórios que possam contemplar e consolidar informações financeiras e não-financeiras, e ainda, conforme prevê a Lei de Responsabilidade Fiscal, direcionar e fazer uso de sistemas de apuração e gestão de custos. Contudo, mesmo tendo que monitorar e

acompanhar, não cabe a Controladoria a execução dos processos e rotinas dos sistemas de informação.

3.6.4 Auditoria

Nos processos da Controladoria Governamental a Auditoria apresenta-se como um instrumento capaz de comprovar a legalidade e legitimidade das ações governamentais, bem como avaliar os resultados alcançados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Tendo, ainda, um enfoque voltado para o exame da maneira e forma como foram aplicados os recursos públicos, tanto pelos órgãos de governo como pelas entidades de direito privado.

Neste sentido, pode-se afirmar que a Auditoria funciona como uma forma de controle geral da organização, ou seja, é o controle de todos os outros controles que se utiliza, principalmente, dos controles internos e dos resultados para realizar suas atividades de verificação. Peter e Machado (2003, p. 37) afirmam que a Auditoria é:

[...] uma atividade de avaliação voltada para o exame, visando à comprovação da legalidade e legitimidade, adequação dos sistemas de Controles Internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos. Busca corrigir o desperdício, a improbidade, a negligência e a omissão, e ainda, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, garantir os resultados pretendidos, destacando os impactos e benefícios sociais advindos.

Portanto, a Auditoria é o exame que pode abranger todos os níveis de uma administração sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia. Devendo ainda, segundo Peter e Machado (2003), observar também os pressupostos da legitimidade, legalidade, qualidade e efetividade, e podendo ser realizada de forma direta, indireta, compartilhada, subsidiária ou integrada.

Peter e Machado (2003) afirmam também que a Auditoria Governamental pode ser dividida em pelo menos oito tipos: Auditoria de Gestão, Auditoria de Programas, Auditoria Operacional, Auditoria Contábil, Auditoria de Sistemas, Auditoria Especial, Auditoria de Qualidade e Auditoria Integral.

No ambiente da Controladoria a execução desses tipos de Auditoria fornecem elementos significativos ao processo de consolidação das informações que: (a) dão o diagnóstico dos diversos cenários; (b) apontam as divergências na execução do que foi planejado; (c) apresentam a conformidade dos procedimentos aos parâmetros legais e; (d)

identificam, dentre outros, elementos fundamentais ao processo de gestão que, por sua vez, deve ser subsidiado pelas informações consolidadas pela Controladoria.

Ainda se tratando da atividade da Auditoria Governamental, cabe destacar que além de ser realizada por órgãos do próprio governo (CGU, SFC, TCE, TCM, Unidades de Auditoria Interna), revelando a atividade de autocontrole, está também pode ser um instrumento de controle utilizado pela sociedade, através da atuação dos Auditores Independentes.

3.6.5 Ouvidoria

Para verificar o grau de eficiência e eficácia de sua gestão, é necessário que o administrador, valendo-se das ferramentas de Controladoria, estabeleça um amplo canal de comunicação com seus clientes e fornecedores, que darão *feedback* da satisfação das expectativas de resultado.

Nesse sentido, o estado deve buscar sempre o adequado atendimento ao cidadão e o aprimoramento do processo de prestação do serviço público. Neste contexto, a Administração Pública viu-se intimada a abrir um canal para que os usuários pudessem manifestar seus anseios, suas impressões, suas reclamações e suas sugestões sobre os produtos e serviços públicos por eles recebidos.

Assim, a fim de garantir a prática da gestão administrava voltada para o atendimento do bem estar social e estabelecer um diálogo entre os administradores públicos e os cidadãos comuns, o artigo 37 da Constituição Federal enuncia que:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

.....
 § 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

- I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;
- II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;
- III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública [...]

Portanto, fica claro que esse artigo determina, dentre outros, que a Administração Pública deverá obedecer ao princípio da eficiência, e prevê a ação de órgãos no atendimento

às reclamações relativas à prestação dos serviços públicos como forma de participação do cidadão.

Assim, no âmbito da gestão administrativa no setor público, a ouvidoria é uma ferramenta que pode contribuir de forma significativa na correção das ações que envolvem a prestação do serviço público e, ainda, auxiliar no planejamento da gestão administrativa.

Dessa forma, cabe a Controladoria estruturar e executar essa ferramenta e, assim, utilizar a mesma na geração de elementos que alimentarão um banco de dados capaz de gerar informações úteis à gestão administrativa, tanto no curto prazo quanto nos planejamentos estratégicos de longo prazo.

Percebe-se que a ouvidoria, como uma ferramenta de apoio gestão administrativa, já se faz presente de forma efetiva em algumas áreas no setor público. Neste sentido, a Ouvidoria-Geral da União apresenta-se como importantíssimo canal, por meio do qual qualquer cidadão, desde que forneça seus dados pessoais de forma completa e correta, pode apresentar sua manifestação, não sendo necessária a presença de advogado ou procurador constituído para a sua formalização.

De uma forma geral, diversas outras ouvidorias estão presentes em muitos outros órgãos e entidades federais, que têm por objetivo receber as manifestações do público interessado sobre as ações e procedimentos adotados pelos gestores públicos em suas respectivas áreas de atuação. Como exemplo dessas ouvidorias, pode-se citar: No Ministério da Justiça, tem-se a Ouvidoria-Geral dos Índios, Ouvidoria-Geral do Consumidor, Ouvidoria-Geral da Polícia Federal; Na Secretaria Especial de Direitos Humanos da Presidência da República, tem-se a Ouvidoria-Geral de Direitos Humanos.

Caso o cidadão não se conforme com a solução apresentada pelo órgão ou entidade vinculada do Poder Executivo Federal, ou na eventualidade de não existir unidade de ouvidoria no referido órgão ou entidade, poderá encaminhar manifestação para a Ouvidoria-Geral da União, que a acolherá na sua competência de receber reclamações de populares.

Cabe ressaltar, ainda, que muitos estados e municípios em todo o Brasil, no intuito de atender o que preceitua o artigo 37 da Constituição Federal e, assim, dar ouvidos aos usuários de produtos e serviços públicos, vêm implementando canais próprios de ouvidoria com este fim.

Nesse contexto, destaca-se a Prefeitura Municipal de Fortaleza que implementou seu órgão de Ouvidoria, com objetivo oferecer oportunidade aos seus munícipes de contribuir

com suas opiniões, questionamentos, reclamações e sugestões sobre a qualidade dos produtos e serviços que são colocados à disposição dos fortalezenses. Isso é uma forma de buscar parceria com a população, com vistas ao aprimoramento do processo de prestação do serviço público.

Portanto, quando se pensa em uma gestão pública voltada ao bem estar social, é inquestionável que a opinião das pessoas, beneficiárias do serviço público, seja considerada de forma efetiva. Nesse contexto a Controladoria, através da ferramenta da ouvidoria, tem papel fundamental na adequada leitura e interpretação da satisfação da sociedade frente ao serviço público ora prestado.

Apresentados os conceitos de Controle, Controle Interno, Controle Externo, Controle Social, Controladoria, Controladoria Governamental e suas ferramentas, constituiu-se uma robusta base teórica que fundamenta esta pesquisa. Na próxima seção serão apresentados os aspectos metodológicos e os instrumentos de pesquisa utilizados para a realização do estudo.

4 METODOLOGIA

Esta seção apresenta a classificação da pesquisa quanto à abordagem, quanto aos procedimentos e quanto aos objetivos. Em seguida, define-se a técnica de coleta de dados adotada. Logo após, faz-se uma definição sobre o universo da pesquisa e, por fim, faz-se uma detalhada exposição sobre o ambiente da pesquisa, descrevendo aspectos importantes sobre o Município de Fortaleza e sua estrutura e, mais detalhadamente, sobre o respectivo órgão de Controladoria Geral (CGM).

4.1 Classificação da Pesquisa

O objetivo da metodologia científica é proporcionar um sistema de regras explícitas e procedimentos de maneira que um pesquisador alcance seus objetivos de uma forma sistemática. De acordo com Gil (1996, p. 19):

A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos. Na realidade, pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados.

Portanto, a metodologia científica proporciona a orientação e a sistematização do caminho a ser percorrido, necessários à construção ou reconstrução coerentes das idéias e propostas que fazem parte de um trabalho de pesquisa.

Dessa forma, quanto à abordagem do problema, utilizou-se a método qualitativo. Oliveira (2001, p. 117) explica que:

As pesquisas que se utilizam de abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Como afirma Reneker (1993), a pesquisa qualitativa é indutiva, isto é, o pesquisador desenvolve conceitos, idéias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados, ao invés de coletar dados para comprovar teorias, hipóteses e modelos preconcebidos. O autor ressalta, ainda, que a pesquisa qualitativa é geralmente associada à pesquisa exploratória interpretativa, enquanto a pesquisa quantitativa é associada a estudos positivistas confirmatórios.

Tendo seu próprio repertório de métodos, técnicas e práticas, a pesquisa qualitativa fundamenta-se num conjunto de crenças e pressupostos diferentes daqueles que alicerçam a pesquisa quantitativa. Um dos seus traços marcantes é certamente sua ênfase em levar em consideração, na interpretação dos dados coletados, a visão e compreensão daqueles que estão sendo estudados (LINCOLN; DENZIN, 1994). Assim, ela busca entender os significados que os indivíduos atribuem às suas ações em um dado contexto social. Deste modo, ela busca a singularidade de uma dada situação, em um dado momento.

Quanto ao tipo da pesquisa, Gil (2002) esclarece que a classificação da mesma se faz mediante algum critério, existindo, basicamente, três tipos de pesquisa: (1) exploratória, que tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito e possibilitar o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições; (2) descritiva, cujo objetivo primordial é a descrição das características de uma determinada população ou fenômeno ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis; e (3) explicativa, que tem como objetivo identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência de fenômenos, sendo este o tipo de pesquisa onde mais se aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas.

A partir desse contexto apresentado por Gil (2002), quanto ao objetivo, a natureza deste trabalho é classificada como uma pesquisa do tipo exploratório-descritiva, a qual se caracteriza pela análise das atividades da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza frente a necessidades de maximização do resultado da Gestão Administrativa, tendo como referência a percepção dos gestores da administração municipal.

Destarte, a pesquisa exploratória possibilitou conhecer os motivos pelos quais a gestão administra da Prefeitura de Fortaleza “faz” ou “não faz” uso das informações e instrumentos da Controladoria Geral do Município, bem como verificar a estrutura desta, suas competências e como funcionam suas atividades.

Já a pesquisa descritiva permitiu que o conjunto de dados levantados fornecesse subsídios a serem utilizados para a formulação de um quadro geral acerca das atividades da Controladoria Geral do Município.

Quanto aos meios ou procedimentos técnicos o estudo caracteriza-se como uma Pesquisa Prática ou Pesquisa de Campo, a qual foi realizada a partir de um estudo de caso feito no âmbito da Prefeitura de Fortaleza tendo como foco as atividades executadas pela

Controladoria Geral do Município, onde se buscou obter conhecimento a cerca da realidade das mesmas frente à gestão administrativa municipal de Fortaleza.

Segundo Gil (1994), o método do estudo de caso apresenta vantagens significativas, uma vez que 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. Portanto, com base no conhecimento teórico, foi procedida uma pesquisa que consiste em um Estudo de Caso, conforme já fora mencionado.

É sabido que para o desenvolvimento do estudo de caso, também é necessária a Pesquisa Bibliográfica, que Fachin (1993, p. 102) retrata como:

Conjunto de conhecimentos reunidos nas obras tendo como base fundamental conduzir o leitor a determinado assunto e à produção, coleção, armazenamento, reprodução, utilização e comunicação das informações coletadas para o desempenho da pesquisa.

O trabalho assumiu a forma de uma pesquisa bibliográfica uma vez que, em grande parte, desenvolveu-se com base em conhecimento consolidado, principalmente em livros e artigos científicos.

A consistência dessa classificação como exploratória e bibliográfica é também corroborada por Gil (2002, p. 48), ao afirmar que:

Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza bibliográfica, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas.

4.2 Coleta e Análise dos Dados

Gil (2002) afirma que o processo de coleta de dados no estudo de caso é mais complexo que em outras modalidades de pesquisa. Richardson (1999, p. 261) ressalta que “existem duas fontes básicas de se coletar os dados desejados: a fonte de dados primários e a fonte de dados secundários”. Mattar (1999, p. 262) expõe que “dados primários são aqueles que não foram antes coletados, e que são coletados com o propósito de atender às necessidades específicas da pesquisa em andamento”.

Este trabalho utilizou-se tanto de dados primários quanto de dados secundários. Para efeito de obtenção de dados primários, entre diversas opções, tomou-se a amostra não probabilística intencional.

Nesse tipo de amostra, o pesquisador está interessado na opinião de determinados elementos da população, mas que são representativos desta. O pesquisador, portanto, não se dirige a todos, mas somente àqueles elementos que, segundo seu entendimento, pela função desempenhada ou cargo ocupado, vão lhe fornecer maiores subsídios à solução do problema de pesquisa levantado. Não probabilística, pois não faz uso de uma forma aleatória de seleção (LAKATOS; MARCONI, 1991).

Assim, foi aplicado um questionário auto-administrado aos gestores que fazem parte da Administração Municipal de Fortaleza, a fim de verificar os instrumentos utilizados nas atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza; e conhecer a percepção dos gestores da Administração Pública Municipal com relação às contribuições dadas pelas atividades da Controladoria Geral do Município de Fortaleza.

O questionário que foi aplicado consta de 24 (vinte e quatro) questões, as quais foram direcionadas para caracterização dos respondentes (1ª a 8ª questão) e percepção dos gestores da quanto às atividades realizadas pela CGM (9ª a 24ª questão).

Na caracterização dos respondentes foram feitas perguntas fechadas, Lima (2004) esclarece que as perguntas fechadas são também chamadas de dicotômicas, limitadas ou alternativas fixas. São aquelas que oferecem apenas uma opção de escolha como resposta. Assim, se obtêm dados precisos, de caráter eminentemente quantitativo, haja vista esses dados poderem ser tabulados, o que permite posteriormente a elaboração de tabelas e gráficos.

Quanto à percepção dos gestores, relacionada às atividades realizadas pela CGM, foram feitas perguntas de múltipla escolha do tipo fechadas, Lima (2004, p. 60) esclarece que “são fechadas na medida em que selecionam uma série de alternativas de respostas previamente concebidas, explorando as variáveis que interferem no fenômeno investigado”.

Ainda para essas perguntas, também foi utilizada uma escala métrica de classificações somadas caracterizada de escala *Likert*, que segundo Hair Jr. (2005, p. 186):

tenta mensurar atitudes ou opiniões, tradicionalmente usando entre cinco e sete pontos para avaliar a intensidade com que alguém concorda com um conjunto de afirmações. Para cada ponto na escala, você desenvolve um rótulo para expressar a intensidade dos sentimentos do respondente. Há várias afirmações que geralmente se relacionam com um único conceito, tais como opiniões sobre uma

empresa ou produto. [...] Quando você usa escala individualmente, ela é chamada de escala de *Likert*.

A partir dos objetivos dos estudos e, ainda, para se mensurar os conceitos que se pretendeu pesquisar, foi utilizada nas questões uma escala de cinco pontos, quais sejam: (1) discorda totalmente, (2) discorda; (3) não concorda nem discorda; (4) concorda; e (5) concorda totalmente.

Os dados secundários foram obtidos de várias fontes de pesquisa, quais sejam: leis, decretos, instituições, regulamentos, instruções normativas, livros sobre essa temática, *sites* na *internet* sobre essas abordagens, publicações da Controladoria Geral da União (CGU), Tribunal de Contas do Estado e dos Municípios, teses, dissertações, monografias e artigos.

Dessa forma, viabilizou-se o aprofundamento teórico necessário para se compreender o contexto do fenômeno ora estudado e, assim, analisar coerentemente os dados primários levantados a partir da aplicação dos questionários auto-administrados.

Adicionalmente, utilizou-se programas e aplicativos da informática, como o *software* Excel para a elaboração de figuras, gráficos e quadros, apresentando sínteses de aspectos relevantes da situação estudada.

4.3 Ambiente de Pesquisa

Nesta subseção é descrito o ambiente de pesquisa escolhido, apresentando, preliminarmente, um breve histórico sobre o Município de Fortaleza, com abordagem sobre suas principais características, tais como sua população, sua base territorial e suas principais atividades econômicas. Em seguida, será apresentada a motivação da escolha da Prefeitura de Fortaleza como objeto de pesquisa, sua estrutura administrativa, seu organograma, com uma resumida abordagem sobre a Controladoria Geral do Município que terá um tratamento mais aprofundado na próxima seção deste trabalho.

4.3.1 Município de Fortaleza

Fortaleza é a quinta cidade do Brasil em população e convive com os problemas comuns das grandes metrópoles nacionais, como inchaço populacional, déficits habitacionais, alto nível de violência, desemprego etc. Porém, é inegável que o mar sempre teve uma importância fundamental na história e na economia de Fortaleza. As belezas do seu litoral, as

riquezas de sua história e a forte atividade cultural transformam essa cidade no porto de chegada de milhares de turistas de todos os lugares do mundo.

Fortaleza é a capital do Estado do Ceará, localizada na região Nordeste do Brasil, limitando-se, ao norte, com o Oceano Atlântico; ao leste, com os Municípios de Aquiraz – antiga capital do Estado – e Eusébio, além do Oceano Atlântico; ao oeste, com o Município de Caucaia e Maranguape; e ao sul, com os Municípios de Pacatuba e Itaitinga. Estes Municípios citados, juntamente com os de São Gonçalo do Amarante, Guaiúba, Horizonte, Pacajus e Chorozinho compõem a Região Metropolitana de Fortaleza, com uma extensão de 336 Km², onde se concentra 40% da população do Ceará. Nesta Região há 16 bacias hidrográficas, sendo as mais importantes as dos rios Ceará, Pacoti, Cocó e Maranguapinho. A cidade abriga ainda sete lagoas de médio porte: Messejana, Parangaba, Maraponga, Mondubim, Opaia, Ajuçara e Jaçanaú. A Figura 4 apresenta a representação gráfica da referida Região Metropolitana.

No turismo a cidade alcançou marcas expressivas dentre os destinos mais procurados no Brasil. A indústria do turismo é o “carro-forte” da economia Fortalezaense e destaca-se por abrir campo em outros setores, como na indústria hoteleira, que tem vários ramos como restaurantes, lavanderias e serviços de limpeza, e por atrair muitos investimentos do mercado internacional, principalmente para o ramo da construção civil.

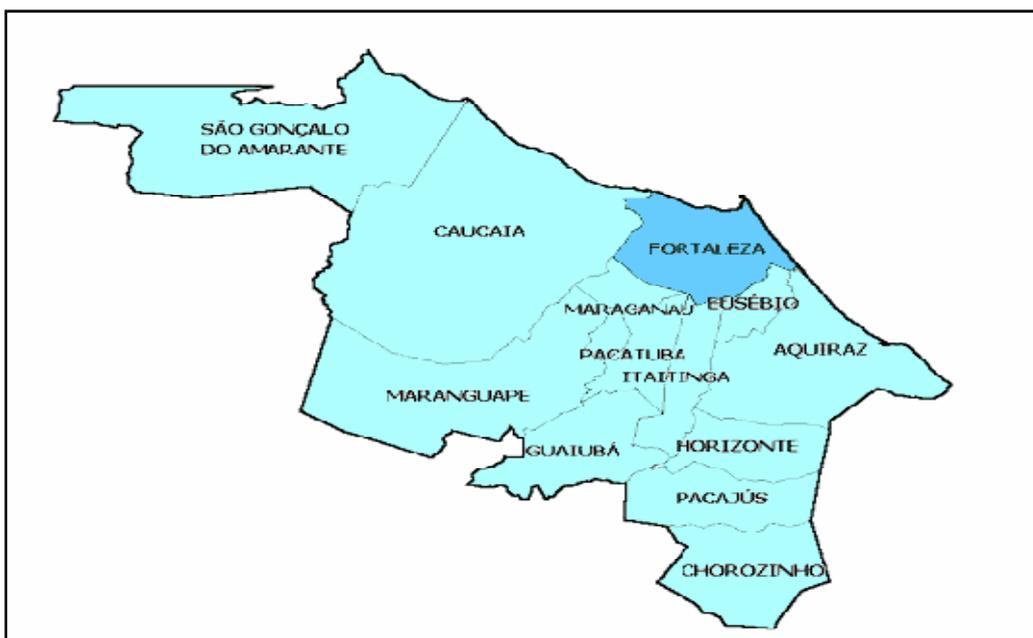


Figura 4 – Região Metropolitana de Fortaleza

Fonte: Ceará Mapas (2010)

Fortaleza é um pólo político-administrativo, comercial, cultural e turístico de expressão regional e um centro portuário-industrial. Possui uma Universidade Federal, uma estadual e diversos centros universitários particulares, cerca de três mil e novecentas indústrias, atuação nos setores de construção civil, têxtil, vestuário, calçados e alimentos e conta com, aproximadamente, trinta e cinco mil estabelecimentos comerciais.

A área urbana de Fortaleza abrange 116 bairros e seis regiões administrativas. A industrialização vem se processando em larga escala, o comércio registra intensa movimentação e todas as atividades envolvendo a prestação de serviços têm tido um crescimento de demanda bastante acentuada. Entretanto, não se pode deixar de dizer que o crescimento populacional acelerado, assim como ocorre nos grandes centros urbanos nacionais, tem gerado déficit habitacional e alto índice de desemprego na Região Metropolitana de Fortaleza, com reflexos no comprometimento da segurança pública.

Quanto às características populacionais, segundo o Censo Demográfico 2000 - Resultados do Universo, a população de Fortaleza é de 2.141.402 de pessoas, sendo composta por 1.002.236 homens e 1.139.166 mulheres. A taxa média de crescimento demográfico é de 3,4% ao ano, na Região Metropolitana de Fortaleza, que abrange, dentro outros, os Municípios de Maracanaú e Caucaia. A Região Metropolitana tem população de aproximadamente 2,6 milhões, que corresponde a 1/3 da população do Estado, e tem uma área de apenas 2,4% do território estadual.

4.3.2 Prefeitura Municipal de Fortaleza

A Prefeitura Municipal de Fortaleza mostrou ser uma interessante fonte de pesquisa para a consecução deste trabalho, em razão de ser uma entidade governamental de grande porte, pois é responsável por um orçamento de cerca de R\$ 3,4 bilhões, conforme balanço do ano de em 2009, um dos maiores das unidades federativas do Brasil, e por possuir, em sua estrutura, um órgão de Controladoria, denominado Controladoria Geral do Município.

Com relação à estrutura, o Artigo 83, da Lei Orgânica do Município de Fortaleza, estabelece que a administração municipal deva ser constituída da seguinte forma:

A administração municipal é constituída dos órgãos integrados na estrutura administrativa da Prefeitura e de entidades dotadas de personalidade jurídica própria, obedecidos os princípios da legalidade, finalidade, razoabilidade, motivação, impessoalidade, moralidade, publicidade, transparência e participação popular, bem como os demais princípios constantes da Constituição Federal e Estadual.

Por meio da Lei Municipal nº 8.608, de 26/12/2001, a estrutura administrativa da Prefeitura Municipal de Fortaleza definida em órgãos da administração direta e indireta.

Os órgãos da administração direta são órgãos de vinculação diretamente ao dirigente máximo da Prefeitura Municipal de Fortaleza, divididos em: Órgãos Centrais de Administração; Órgãos de Assistência Direta e Imediata ao Prefeito; Secretarias Municipais de Governo; Secretarias Executivas Regionais; e Ouvidoria Geral do Município. A Figura 5 representa o organograma da estrutura da Prefeitura Municipal de Fortaleza.

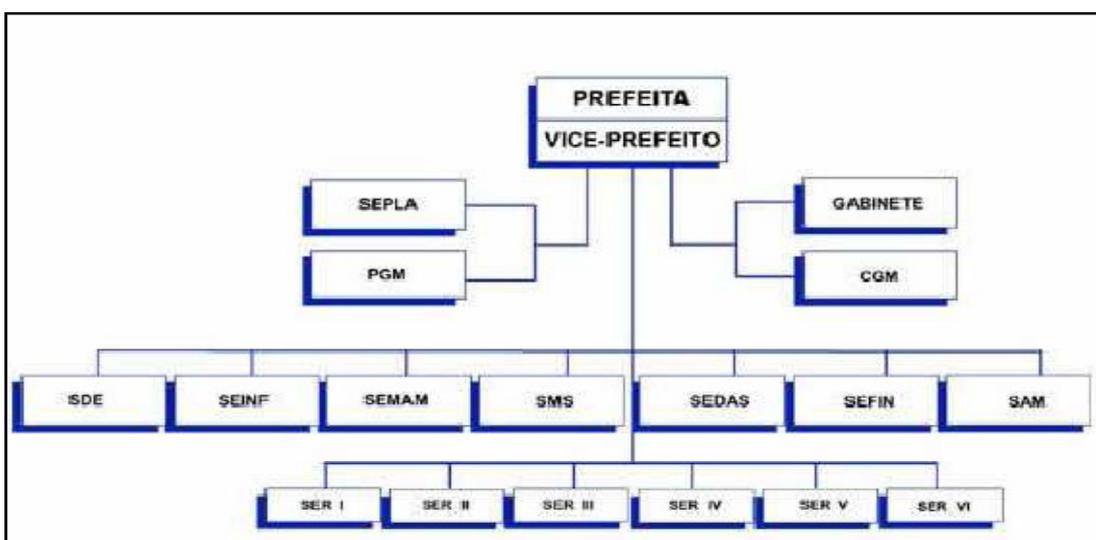


Figura 5 – Organograma da Estrutura da Prefeitura Municipal de Fortaleza

Fonte: Prefeitura Municipal de Fortaleza

Para que se tenha uma melhor compreensão sobre o organograma apresentado na Figura 5, cada um dos órgãos ali disposto será descrito a seguir:

- 1) Os Órgãos Centrais de Administração – são aqueles de direção máxima municipal e são compostos pelo Gabinete do Prefeito e Gabinete do Vice-Prefeito;
- 2) Órgãos de Assistência Direta e Imediata ao Prefeito – têm a função de assessoramento direto ao chefe do Poder Executivo Municipal e possuem a seguinte composição: (i) SEPLA - Secretaria de Planejamento e Orçamento; (ii) PGM - Procuradoria Geral do Município; e (iii) CGM - Controladoria Geral do Município (exerce a função de coordenação, execução e avaliação de auditorias de Gestão e de Sistemas, suporte aos controles contábeis, controle e prestação de contas de convênios e contratos e do sistema de informática, em consonância com as políticas e diretrizes formuladas pela administração municipal);

- 3) Secretarias Municipais de Governo – a Prefeitura de Fortaleza possui sete Secretarias Municipais de Governo, de caráter articulador, com propósito de dar ao gestor apoio administrativo e propiciar uma melhor gestão de meios e recursos. Tais Secretarias têm as seguintes finalidades: (i) SDE - Secretaria de Desenvolvimento Econômico; (ii) SEINF - Secretaria Municipal de Infraestrutura e Controle Urbano; (iii) SEMAM - Secretaria Meio Ambiente e Serviços Urbanos; (iv) SMS - Secretaria Municipal de Saúde; (v) SEDAS - Secretaria Municipal de Educação e Assistência Social; (vi) SEFIN - Secretaria de Finanças do Município; (vii) SAM - Secretaria de Administração do Município;
- 4) Secretarias Executivas Regionais – com o propósito de descentralizar as atividades de governo, foram delineadas, a partir de critérios populacionais e da dinâmica da Cidade de Fortaleza, seis regiões, cada uma administrada de forma direta por uma Secretaria Executiva Regional. A Figura 6 traz a divisão geográfica do Município de Fortaleza por Secretaria Executiva Regional e suas respectivas denominações de I a VI;
- 5) Ouvidoria Geral do Município – mesmo não demonstrada no Organograma (Figura 5), consta da Estrutura da Prefeitura Municipal de Fortaleza a Ouvidoria Geral do Município, que é a instância administrativa responsável por acolher reclamações, denúncias, elogios, críticas e sugestões dos cidadãos quanto ao atendimento prestado pelos diversos órgãos municipais.

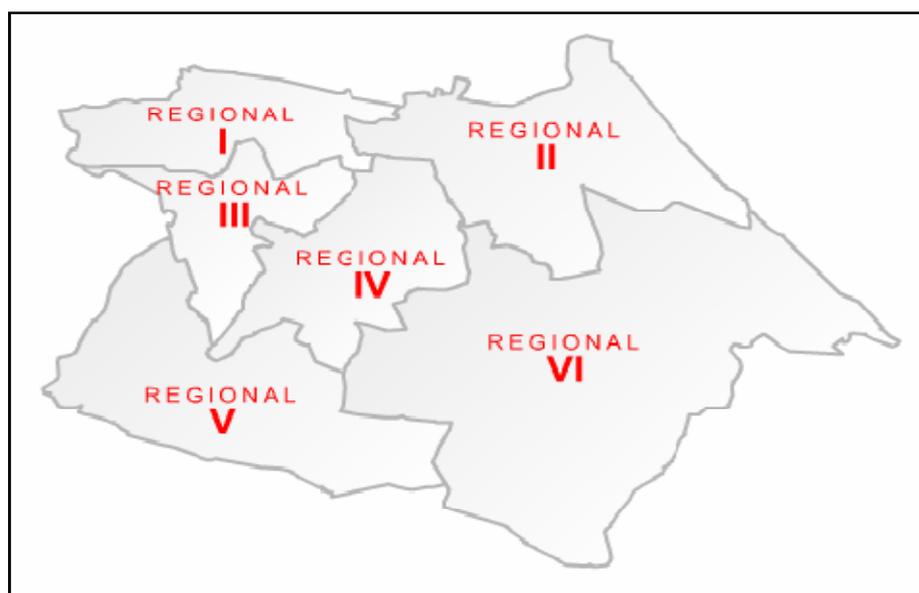


Figura 6 – Divisão da Cidade de Fortaleza em seis Regiões Administrativas
Fonte: Prefeitura Municipal de Fortaleza (2010)

A administração municipal de Fortaleza conta também com Órgãos Colegiados, compostos por membros de determinadas Secretarias Municipais que, sob a presidência do Prefeito, deverão reunir-se uma vez por mês, para deliberarem sob assuntos de sua competência, conforme definido em lei. De acordo com a Lei Municipal nº 8.608/01, os Órgãos Colegiados da Prefeitura Municipal de Fortaleza são os seguintes: COPAM – Conselho de Orientação Político-Administrativo; CPE – Conselho de Planejamento Estratégico.

Já os Órgãos da Administração Indireta são compostos pelas fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e autarquias constituídas para produção de bens e serviços inerentes às atividades de governo.

Com base na Lei Municipal nº 8.608/01 e nas informações contidas no portal da Prefeitura Municipal, foi possível verificar a existência dos seguintes Órgãos da Administração Indireta no Município de Fortaleza:

- a) IJF – Instituto Dr. José Frota;
- b) IMPARH – Instituto Municipal de Pesquisas, Administração e Recursos Humanos;
- c) IPM – Instituto de Previdência do Município;
- d) FUNCI – Fundação da Criança e da Família Cidadã;
- e) FUNCET – Fundação de Cultura, Esporte, Lazer e Turismo;
- f) IPEM – Instituto de Pesos e Medidas do Município;
- g) ETUFOR – Empresa de Transportes Urbanos de Fortaleza S/A;
- h) AMC – Autarquia Municipal de Trânsito, Serviços Públicos e Cidadania de Fortaleza;
- i) EMLURB – Empresa Municipal de Limpeza e Urbanização;
- j) ACFOR – Autarquia de Regulação, Fiscalização e Controle dos Serviços Públicos de Saneamento Ambiental;
- k) Guarda Municipal de Fortaleza;
- l) HABITAFOR – Fundação de Desenvolvimento Habitacional;
- m) CRP – Centro de Referência do Professor;
- n) UEM – Unidade de Execução Municipal;
- o) CTI – Comissão de Tecnologia da Informação.

Assim, a partir do que foi apresentado, pôde-se conhecer um pouco da história de Fortaleza, sua estrutura organizacional e funcionamento de sua Prefeitura, a qual, pelo seu

tamanho e importância no cenário político-econômico nacional é, reconhecidamente, uma importante fonte de pesquisa para estudo de temas relativos à área governamental.

4.3.3 A Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM)

A Reforma Administrativa de 1998, ou Emenda Constitucional n°. 19, de 04 de junho de 1998, que veio determinar a utilização de técnicas gerenciais modernas a serem aplicadas na estrutura do Estado, e a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, ou Lei Complementar n° 101, de 04 de maio de 2000, que veio incorporar aos costumes político-administrativos a preocupação com os limites de gastos pelos administradores públicos municipais, estaduais e federais, trouxeram à tona à busca pela transparência e eficiência na aplicação dos gastos públicos.

Destarte, tanto a Reforma Administrativa de 1998, como a LRF/2000 vieram produzir um forte impacto quanto ao controle global da arrecadação e execução dos orçamentos públicos, além de introduzir a preocupação das ações empreendidas pelo gestor da “coisa” pública, destacando especial atenção ao grau de aderência ao interesse público.

Neste contexto que, frete as aspirações populares que exigia transparência nas contas públicas e nos atos dos governantes, qualidade na prestação dos serviços, eficiência nos gastos e redução nos custos, responsabilização dos agentes públicos no gerenciamento dos recursos públicos e democratização da informação, em 21 de março de 2000, o então Prefeito de Fortaleza Dr. Juraci Vieira Magalhães, designou por meio do ato n° 1.526/2000 uma Comissão Municipal de Controle de Custo e Informações Gerenciais, vinculada à Secretaria da Ação Governamental, passando a vigorar a partir de 03 de março de 2000.

A referida comissão teve os seguintes integrantes, conforme ato n° 1526/2000: José Martins Mayrink (Coordenador), Ricardo Régis Saunders Duarte (Assessor Técnico); Cláudio César Magalhães Martins (Assessor Técnico); Luiz Carlos Sampaio Cavalcante (Assistente Técnico) e Fátima Maria Enéas de Vasconcelos (Assistente Técnico). O objetivo central dessa comissão era criar um órgão de Controladoria na Prefeitura Municipal de Fortaleza.

O projeto de Lei instituindo a Controladoria Geral do Município de Fortaleza foi encaminhada ao ex-prefeito de Fortaleza Dr. Juraci Vieira Magalhães, em 07 de fevereiro de 2001 pelo coordenador da referida comissão, o Sr. José Martins Mayrink.

A Controladoria Geral do Município de Fortaleza não pretenderia controlar os órgãos públicos municipais, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados, mas visaria prestar assessoria no controle interno de cada órgão auxiliando os gestores na tomada de decisões. Assim, buscava evitar que os gestores causassem desperdícios e/ou desvios ao erário, promovendo o interesse comum.

Em 26 de dezembro de 2001, a Prefeitura Municipal de Fortaleza, sancionou a Lei Municipal nº 8.608, que dispunha da nova organização administrativa da Prefeitura municipal, adequando-se sempre aos preceitos da LRF. Esta lei introduziu a Controladoria Geral do Municipal de Fortaleza- CGM definida conforme traz o art. 20:

Art.20- Órgão de assessoramento do Prefeito, tem por finalidade a coordenação, execução e avaliação de auditorias de Gestão e de Sistemas: dos Controles Contábeis; do Controle de Preços; do Controle e Prestação de Contas de Convênios e Contratos e do Sistema de Informática, em consonância com as políticas e diretrizes formuladas pela Administração Municipal.

Considerando como órgão de controle interno municipal, a Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial, tendo como competências, de acordo com o art.21 da Lei nº 8.608/01:

- I. Elaborar normas e instruções e definir procedimentos necessários à execução, acompanhamento e controle das atividades referentes aos Sistemas de responsabilidades da CGM;
- II. Realizar auditoria em projetos de investimentos do Município;
- III. Emitir relatórios conclusivos de auditoria e controladoria para o gestor maior do Município e Secretários ou órgãos interessados;
- IV. Acompanhar em conjunto com a SEPLA, a elaboração da proposta orçamentária e coordenar aplicação dos recursos inerentes aos sistemas de responsabilidade da CGM, constantes do Plano Plurianual e do Orçamento Anual do Município;
- V. Contratar, quando julgar necessário, estudos e pesquisas para subsidiar as atividades referentes aos sistemas administrados pela CGM;
- VI. Instituir convênios e contratos com empresas prestadoras de serviços e consultorias relacionadas com os sistemas administrados pela CGM;
- VII. Coordenar, executar e avaliar as atividades de auditoria de sistemas nos diversos softwares do Município;
- VIII. Acompanhar e controlar a qualidade das informações constantes do site da Prefeitura, oferecendo o necessário suporte à SEPLA, para atualização;
- IX. Avaliar sistematicamente os resultados obtidos pela implementação de políticas nos sistemas a cargo da CGM;
- X. Participar do planejamento em articulação com a SEPLA;
- XI. Apoiar tecnicamente e orientar as Secretarias Executivas Regionais em assuntos da alçada da CGM;
- XII. Estabelecer controles e promover o acompanhamento necessário ao cumprimento da Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000, que dispõe sobre a responsabilidade na gestão fiscal e realização de auditorias nos órgãos da administração pública municipal;
- XIII. Subsidiar o COPAM no desenvolvimento das atividades cometidas à Coordenadoria-Geral do Município;

XIV. Desempenhar outras atividades correlatas.

Enquanto eram providenciadas as medidas cabíveis para implementar a CGM de Fortaleza, determinada pela Lei nº 8.608/01, foi editado o Decreto nº 11.111 de 16 de janeiro de 2002 levando a Comissão Municipal de Controle de Custo e Informações Gerenciais citada acima para junto ao gabinete do prefeito, antes vinculada à Secretaria da Ação Governamental, agora com uma lotação de 11 (onze) funcionários.

Em 25 de fevereiro de 2002 foi instituído outro Decreto nº 11.144 que alterou para Comissão Técnica de Auditoria de Gestão e Controle de Preços além de ampliar as atribuições e o quantitativo de cargos. Logo em seguida, o Decreto nº 11.271 de 24 de novembro de 2002 veio dispor sobre a finalidade, estrutura organizacional e distribuição dos cargos comissionados da Controladoria Geral do Município (CGM), e dar outras providências.

No contexto atual, a Controladoria Geral do Município figura-se como o órgão administrativo que gerencia o Sistema de Informações Econômico-Financeiras, com o intuito de fornecer aos gestores municipais instrumentos que permitam a correta mensuração dos resultados econômicos e financeiros produzidos pelas atividades, com o intuito de diminuir a distância informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade.

Assim, pode-se verificar que este órgão exerce atividades de cunho informacional que possibilitam aos gestores, nos mais diversos aspectos que envolvem o processo de tomada de decisões, subsídios para agirem em consonância com as estratégias determinadas para a gestão municipal. Possibilita, ainda, uma abordagem sistêmica, por meio da qual os resultados das partes juntam-se ao resultado do todo para a continuidade da prestação dos serviços à sociedade.

Pelas características peculiares da Controladoria, suas atividades são baseadas em auditorias específicas e controles regulares, visando melhorar a natureza, a transparência e a qualidade dos gastos públicos. Os instrumentos utilizados na consecução desses meios são representados primordialmente pelo Plano Plurianual, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pela Lei Orçamentária Anual.

Conforme o anexo I referenciado no Artigo 4º do Decreto nº 11.271/2002 e exposto, A CGM é composta por duas células, a célula de auditoria de gestão e a célula de contratos/convênios, uma unidade administrativo-financeira e uma assessoria técnica.

A Célula de Auditoria de Gestão tem a atribuição de planejar e coordenar os trabalhos de auditoria e as instruções sobre normas de aplicação e prestação de contas de recursos municipais.

Quanto a Célula de Acompanhamento de Licitações e Contratos tem a atribuição de planejar e coordenar as ações que refletem o acompanhamento dos contratos desde a motivação à execução dos mesmos, bem como coordenar as ações de comunicação entre a CGM e os assessores jurídicos dos demais órgãos do Sistema Governo Municipal.

A Unidade Administrativo-Financeira tem a atribuição de supervisionar as atividades do Órgão Controladoria Geral do Município de Fortaleza: Recursos Humanos, Recursos Financeiros, Materiais e Patrimônio, Infra-estrutura e Transportes.

Já a Unidade Assessoria Técnica tem a atribuição de coordenar e acompanhar as atividades dos órgãos que compõem a Controladoria Geral do Município, com o intuito de detectar falhas sistêmicas e sugerir correções de rumos para o desenvolvimento dos trabalhos do órgão Controladoria.

No desenvolvimento de suas atividades, a CGM tem seus focos de análise das auditorias baseadas no art. 2º da IN nº 01/97 emitida pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará em Fortaleza a 22 de maio de 1997 (Publicado no DOE de 09.02.1999) no qual define quais serão os objetos de controle específicos das auditorias, realizadas na administração pública, mais especificamente na administração municipal, deve observar todos os objetos descritos nesta Instrução Normativa, para que haja uma amplitude de informações auxiliando o ordenador de despesas a controlar eficaz, eficiente e efetivamente a aplicação do erário municipal.

Dessa forma, no organograma da Prefeitura Municipal de Fortaleza, o órgão CGM está acima das Secretarias Executivas e demais órgãos da administração direta, ficando lado a lado com a Procuradoria Geral do Município (PGM), Secretaria de Planejamento e o gabinete da prefeita, conforme já foi apresentado na Figura 5.

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O objetivo desta seção é descrever, analisar e interpretar os dados coletados na pesquisa empírica. Assim, o que se procurou fazer foi categorizar os dados coletados, a fim de transformá-los em informações que permitissem encontrar respostas às questões formuladas.

Para tanto, tomou-se como base a concepção de análise de resultados de Kerlinger (1980, p. 353), a qual ressalta:

Análise é a categorização, ordenação, manipulação e sumarização de dados. Seu objetivo é reduzir grandes quantidades de dados brutos para uma forma interpretável e manuseável de maneira que características de situações, acontecimentos e de pessoas possam ser descritas sucintamente e as relações entre as variáveis estudadas e interpretadas.

Dessa forma, buscou-se responder a questão de partida do estudo investigando em que medida as atividades da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza podem contribuir com Administração Municipal.

Destarte, a coleta de dados foi realizada no período de novembro de 2010 a Fevereiro de 2011, com a aplicação do questionário aos gestores da Administração Municipal de Fortaleza, sendo 12 (doze) da administração direta: Secretaria de Finanças do Município (SEFIN), Secretaria de Desenvolvimento Econômico (SDE), Secretaria Municipal de Planejamento e Orçamento (SEPLA), Secretaria Municipal de Infra-Estrutura e Controle Urbano (SEINF), Secretaria Municipal de Defesa do Consumidor (PROCON), Secretaria de Turismo de Fortaleza (SETFOR), Procuradoria-Geral do Município de Fortaleza (PGM) e 5 (cinco) Secretarias Executivas Regionais (SER): CENTRO, I, III, IV, V, e 3 (três) da administração indireta: Autarquia de Regulação, Fiscalização e Controle dos Serviços Públicos de Saneamento Ambiental (ACFOR), Instituto Municipal de Pesquisas, Administração e Recursos Humanos (IMPARH), Autarquia Municipal de Trânsito e Serviços Públicos e Cidadania de Fortaleza (AMC).

A partir das respostas obtidas com o questionário, elaborado com base nos construtos que fizeram parte da pesquisa, foi possível testar os pressupostos de que a Controladoria propicia a Administração Pública, além da observância da legalidade, ferramentas adequadas à mensuração e acompanhamento da gestão administrativa no setor público e, ainda, é fator determinante à transição da gestão de caráter tradicional e burocrático para a gestão gerencial que prioriza a eficiência e eficácia dos atos administrativos.

5.1 Resultados da Pesquisa

Inicialmente, o questionário aplicado, buscou caracterizar o perfil dos respondentes da pesquisa. Verifica-se que maioria dos gestores está na escala de idade acima de 44 anos e concentrando-se entre os 45 e 54 anos, conforme descrito na Tabela 1.

Tabela 1 – Faixa etária dos gestores respondentes do questionário

Faixa	Quantidade	%
a) 18 a 25 anos	0	0
b) 26 a 34 anos	2	13
c) 35 a 44 anos	3	20
d) 45 a 54 anos	8	53
e) mais de 55 anos	2	13
Total	15	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Entendendo-se que a experiência é um fator que pode contribuir para um melhor desempenho em qualquer atividade que se realiza, destarte no serviço público não seria diferente. Dessa forma, se pode destacar como positivo o resultado relativo ao quadro de gestores no qual mais de 50% destes são de servidores com mais de 15 anos de experiência no serviço público, mesmo que este fator não seja o único determinante de um melhor desempenho funcional. Os demais percentuais, relativos ao tempo de serviço dos gestores da Administração Municipal de Fortaleza que responderão a pesquisa, são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 – Tempo de experiência no Serviço Público

Faixa	Quantidade	%
a) menos de 2 anos	0	0
b) de 2 a 8 anos	5	33
c) de 8 a 15 anos	2	13
d) mais de 15 anos	8	53
Total	15	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Com relação ao tempo de serviço no órgão/secretaria em que os respondentes atuam a variação se apresenta de forma significativa, conforme descrito na Tabela 3.

Tabela 3 – Tempo de serviço na Secretaria/Órgão que atua

Faixa	Quantidade	%
a) menos de 2 anos	5	33
b) de 2 a 8 anos	7	47
c) de 8 a 15 anos	0	0
d) mais de 15 anos	3	20
Total	15	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Nota-se que os 33% (trinta e três por cento) de gestores com menos de 2 (dois) anos de serviço no órgão/secretaria representa uma expressiva renovação no quadro de funcional da Administração Municipal de Fortaleza. Cabe destacar também, os 20% de gestores com mais de quinze anos no cargo representando uma base de sustentação no que se refere à qualidade da experiência que pode ser necessária a estrutura administrativa municipal.

Para o nível de instrução, um destaque pode ser observado no fato de mais de 65% dos gestores estarem pelo menos um nível acima da Graduação, o que demonstra um certo preparo dos gestores respondentes da pesquisa. Observando-se, ainda, o foco da área de formação com a atividade da Secretaria/Órgão em que o gestor atua, um exemplo que ilustra este fato, é a formação de Doutor em Política Econômica do secretário da SEPLA (Secretaria de Planejamento e Orçamento). Os demais resultados, relativos ao nível de instrução dos respondentes da pesquisa, são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4 – Nível de instrução

Nível de Instrução	Quantidade	%
a) Graduação	5	33
b) Especialização	5	33
c) Mestrado	3	20
d) Doutorado	1	7
e) Pós-Doutorado	1	7
Total	15	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Identificado o perfil dos respondentes, procurou-se verificar junto aos gestores a representatividade da CGM no contexto da administração municipal de Fortaleza. Inicialmente foi perguntado aos gestores quando os mesmos haviam tomado conhecimento da existência da CGM, a Tabela 5 apresenta o resultado das respostas obtidas.

Tabela 5 – Quando tomou conhecimento da existência da CGM?

Faixa	Quantidade	%
a) Antes de assumir o cargo	7	47
b) Logo que assumiu o cargo	7	47
c) de 1 a 6 meses depois da nomeação	0	0
d) mais de 6 meses da nomeação	1	7
Total	15	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Uma parcela significativa dos respondentes, 47% (quarenta e sete por cento) afirmou já ter conhecimento da existência da CGM antes de assumir seu cargo ou logo que o assumiu. Isso pode demonstrar uma boa representatividade da CGM, considerando-se que atuação desta pode se apresentar de forma específica e, ainda, realizando-se a partir de amostras ou apenas em fatos que se destaquem no contexto geral (característica presente no

trabalho de Auditoria), dessa forma, a presença da CGM no dia-a-dia das secretarias ocorre de forma não tão constante.

Com relação à percepção dos gestores à atuação da CGM no órgão que assumiu percebe-se que neste sentido a CGM se faz bastante presente, a Tabela 6 demonstra esse resultado.

Tabela 6 – Atuação da CGM nas Secretarias/Órgãos

Faixa	Quantidade	%
a) Antes de assumir o cargo	4	27
b) Logo que assumiu o cargo	6	40
c) de 1 a 6 meses depois da nomeação	2	13
d) mais de 6 meses da nomeação	3	20
Total	15	100

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Mesmo podendo não ser tão constante a aplicação direta das atividades realizadas pela CGM, constatou-se que na visão de 67% (sessenta e sete por cento) dos respondentes a atuação deste Órgão é significativamente presente, o que proporciona uma observação da mesma por parte dos gestores, entre antes e até seis meses da nomeação para o respectivo cargo.

Identificada a representatividade da CGM no frente à administração municipal de Fortaleza, procurou-se verificara a percepção dos respondentes quanto as atividades desempenhadas pela CGM.

De acordo com o que foi exposto na sub-sessão 3.6, a Controladoria Governamental pode fazer uso de instrumentos e processos como o Planejamento e Orçamento, Contabilidade Governamental, Sistemas de Informações, Auditoria e Ouvidoria para fazer garantir à realização dos objetivos institucionais da mesma e, ainda, prestar suporte efetivo a gestão administrativa (MACHADO, 2008).

Dessa forma, a pesquisa investigou quais dessas atividades se destacam no contexto do trabalho da CGM, tomando como parâmetro a percepção dos gestores municipais da administração direta e indireta de Fortaleza.

No que se refere às atividades apontadas como próprias de uma Controladoria Governamental, considerando o contexto da PMF, destacou-se como mais presente a realização de auditorias, como se pode observar no Gráfico 1.

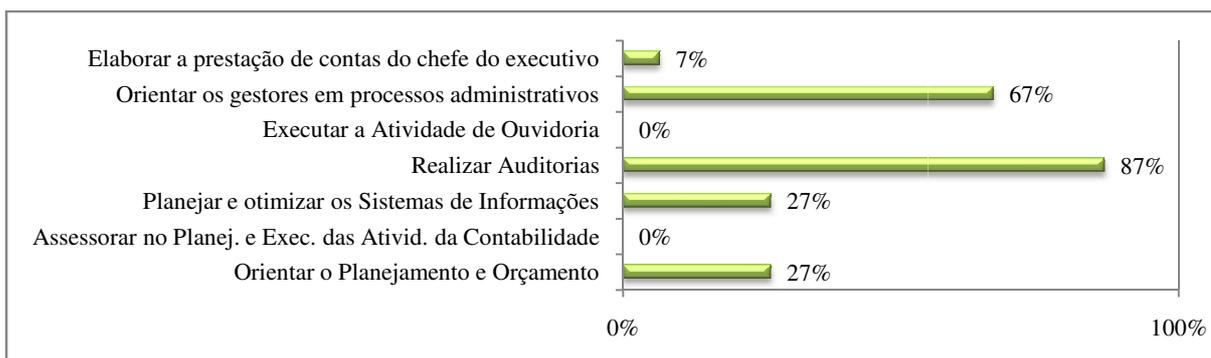


Gráfico 1 – Atividades identificadas como próprias da CGM

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Outra atividade que se destaca é a orientação aos gestores nos processos administrativos, apontada por 67% dos respondentes como atividade própria da CGM, o que demonstra a crescente busca dos gestores por suporte em informações e orientação para um melhor desempenho de gestão.

Ainda no que se refere às atividades próprias da Controladoria Governamental, chama a atenção o fato dos respondentes da pesquisa não creditarem à CGM as tarefas de: (1) assessoramento ao planejamento e execução das atividades da contabilidade, que contribui para evidenciar as variações financeiras e orçamentárias; e (2) a execução das atividades de ouvidoria, as quais evidenciam os elementos de Controles Internos e Resultados da Administração Pública.

No item seguinte da pesquisa foi verificada a concordância dos respondentes à missão da CGM, conforme consta do Manual de Auditoria editado pela mesma em 2009, esta deve “zelar pela qualidade e a regularidade na aplicação dos recursos públicos, contribuindo para o bem-estar da sociedade na jurisdição do Município de Fortaleza”. O resultado aponta que a maioria dos gestores concorda com essa missão da CGM, destacando-se apenas 7% (sete por cento) que discordam totalmente, conforme demonstrado no Gráfico 2.

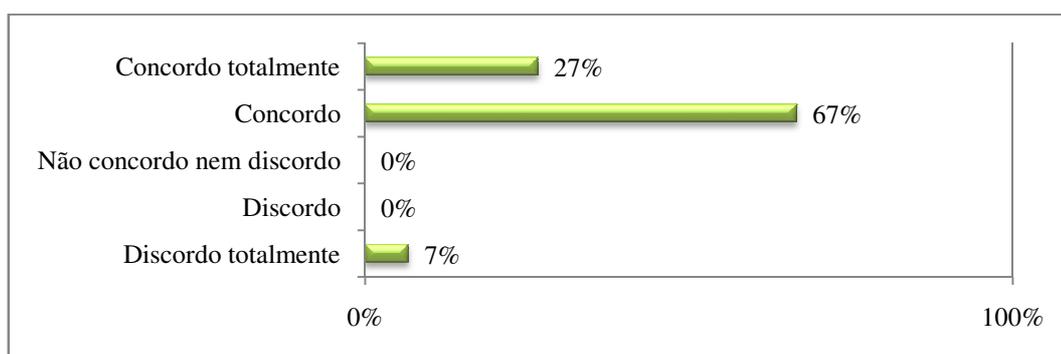


Gráfico 2 – Missão da Controladoria a partir do Manual de Auditoria

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Mesmo com o resultado apontando a grande maioria dos respondentes concordando com a Missão da CGM, há de se destacar o percentual de 7% (sete por cento) destes respondentes que discordam totalmente desta missão, a qual consta do respectivo Manual de Auditoria editado pela CGM. Esse fato pode não representar um desalinhamento dos Órgãos/Secretarias representados pelos respondentes, contudo, é um fator passivo de revelar certo desconhecimento ou mesmo percepção das atividades e objetivos da controladoria aos que se posicionaram desta forma.

A partir da percepção da missão da CGM, segue-se com a identificação das atividades que a mesma pode desempenhar e o significado destas na gestão administrativa. Tido como um ponto de partida, o planejamento configura-se como uma das funções básicas da Administração Pública e pode ser definido como a ferramenta que precede a ação e é direcionado para as decisões presentes que visem os resultados futuros. Neste processo a Controladoria deve se fazer presente e contribuir de forma efetiva para a otimização dos resultado.

Neste sentido a pesquisa buscou na percepção dos gestores a concordância dos mesmos a afirmação de que “a implantação da CGM representa um marco no controle sobre o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), na execução dos programas de governo e orçamento do município”.

O resultado obtido demonstra que 53% (cinquenta e três por cento) dos respondentes no mínimo concordam com a afirmação, contudo, destaca-se o fato de 40% (quarenta por cento) dos gestores discordarem da mesma, conforme apresentado no Gráfico 3.

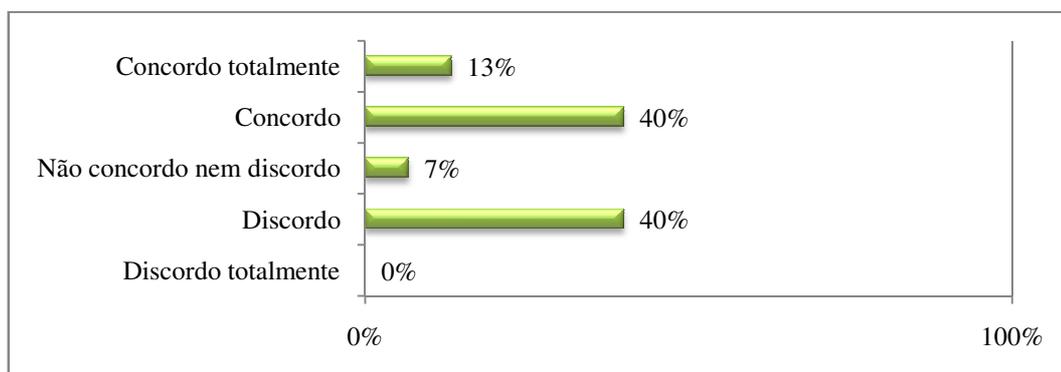


Gráfico 3 – Atividades da CGM x Metas do PPA e LDO

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Assim, o fato de 40% (quarenta por cento) dos respondentes não perceberem as atividades da CGM como um fator decisivo ao cumprimento das metas de governo e

execução dos instrumentos de planejamento da administração (PPA e LDO), pode representar um indicativo de que a CGM precisa fazer-se mais presente nesses aspectos, ou mesmo divulgar melhor suas ações no que se refere ao suporte ao planejamento e a execução dos instrumentos de gestão como o PPA e a LDO.

Portanto, no contexto de que o planejamento e execução necessitam estar alinhados ao resultado do desempenho da gestão administrativa, a pesquisa constatou a aceitação dos respondentes a afirmação de que garantir a eficiência, a eficácia e a legalidade na utilização dos recursos e prestação dos serviços públicos são os principais objetivos que a CGM se propunha atingir. No Gráfico 4 pode-se observar que a maioria dos pesquisados, 73% (setenta e três por cento) do total de respondentes, concordam com a afirmação.

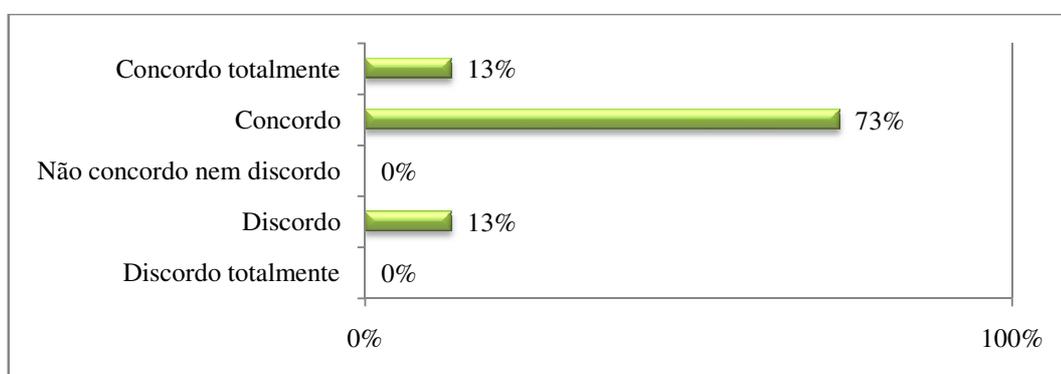


Gráfico 4 – Objetivos da CGM se propunha atingir (Eficiência, Eficácia e Legalidade)

Fonte: Pesquisa direta (2011).

A concordância dos gestores com fato de que a Controladoria Governamental deve garantir a eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos, revela que os mesmos veem na CGM uma fonte de informação e suporte à gestão administrativa a qual são responsáveis por conduzir.

Assim, o item que se seguiu no questionário que fora aplicado teve o intuito de verificar o grau de aderência das atividades realizadas pela Controladoria Geral do Município (CGM), a partir das expectativas dos gestores da administração municipal de Fortaleza no que se refere à melhoria dos resultados da respectiva gestão.

Dessa forma, buscou-se o nível de concordância dos respondentes à afirmação “Tendo em vista o nível de consolidação das atividades da CGM, os objetivos citados no item anterior estão sendo plenamente alcançados”, os resultados se podem observar no Gráfico 5.

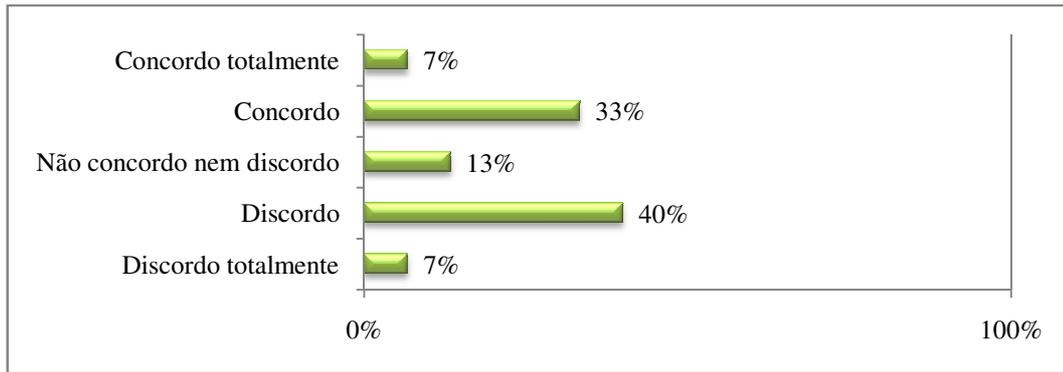


Gráfico 5 – Alcance de objetivos a partir das atividades da CGM (Eficiência, Eficácia e Legalidade)

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Visto que na afirmação anterior a maioria dos respondentes reconhece que a CGM tem como principais objetivos garantir eficiência, eficácia e legalidade na utilização dos recursos para a prestação dos serviços públicos, nesta afirmação constatou-se que 47% (quarenta e sete por cento) acham que estes objetivos não vêm sendo plenamente atingidos, um percentual significativo e merecedor da atenção por parte da coordenação das ações da CGM.

Na perspectiva de se buscar esclarecimento ou confirmação do resultado obtido a cerca dos objetivos e ações desenvolvidas pela CGM é que se buscou a concordância com a afirmação de que: “A estrutura organizacional da CGM possui um quadro funcional e estrutura física adequados a realização de suas tarefas”. O resultado está demonstrado no Gráfico 6.

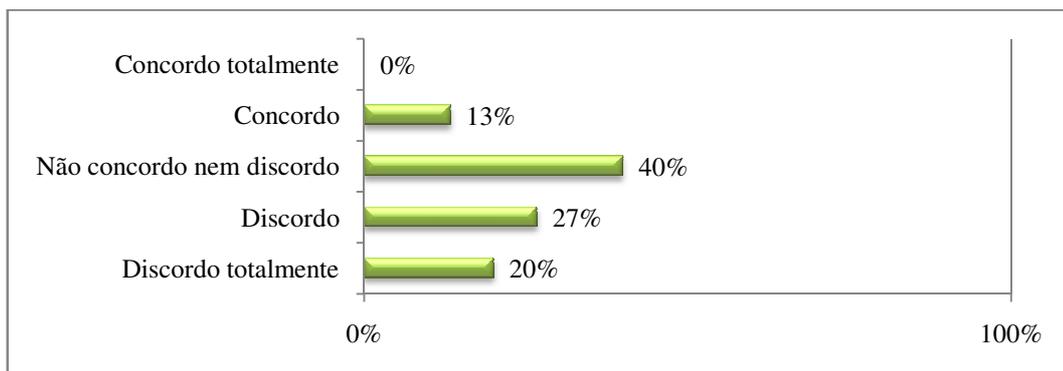


Gráfico 6 – Quadro funcional e estrutura física da CGM x Realização de suas tarefas

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Percebe-se que na opinião dos respondentes o quadro funcional e estrutura física não são o ideal para que a CGM desenvolva suas atividades da maneira que se possa

proporcionar o resultado que se espera. Isso se comprova tendo em vista que apenas 13% dos respondentes percebem a adequação física e funcional para o órgão.

Já no que se refere à divulgação dos resultados do trabalho da CGM perante os órgãos/secretarias da administração direta e indireta do município de Fortaleza, a pesquisa buscou concordância na seguinte afirmação: “As atividades realizadas pela CGM são disseminadas para os Órgãos e Secretarias da PMF”.

O resultado apontou que apenas 40% (quarenta por cento) dos respondentes concordam que ocorre uma disseminação das atividades da CGM para os demais Órgãos e Secretarias, o Gráfico 7 apresenta o resultado completo. Essa constatação pode sinalizar que há uma necessidade de maior presença da Controladoria através de atividades que sejam decisivas para os resultados pontuais como também para a administração como um todo.

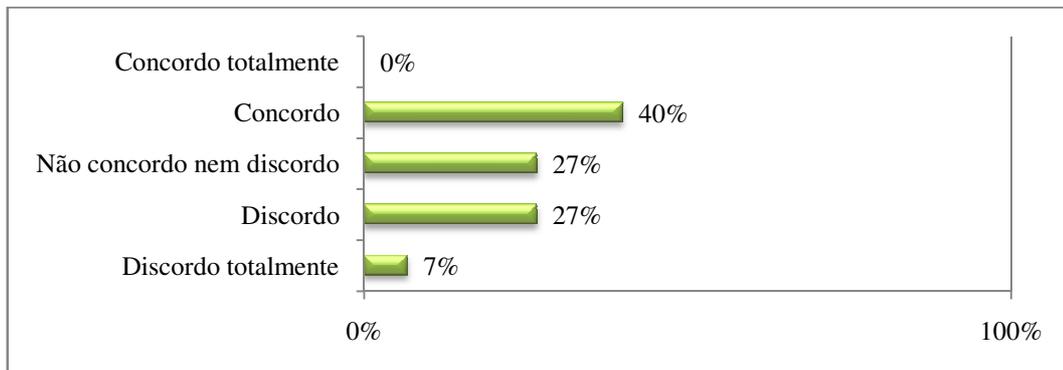


Gráfico 7 – Disseminação das Atividades da CGM para os Órgãos e Secretarias
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Com relação à regularidade e estruturação da atuação da CGM nos Órgãos e Secretarias o resultado da pesquisa demonstra que apenas 33% (trinta e três por cento) dos respondentes concordam que isso venha ocorrendo, conforme apresentado no Gráfico 8.

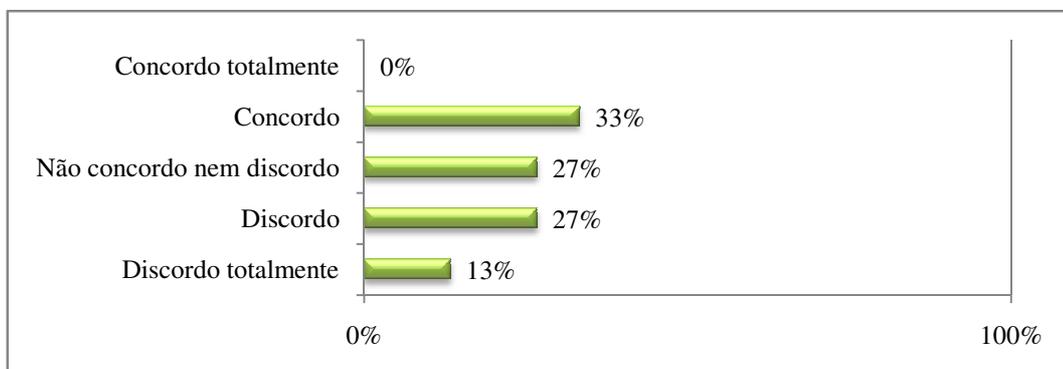


Gráfico 8 – Regularidade e Estruturação da Atuação da CGM nos Órgãos e Secretarias
Fonte: Pesquisa direta (2011).

Esse resultado pode sinalizar uma necessidade de maior atenção ao planejamento tático e operacional das ações desenvolvidas pela Controladoria, tendo em vista que 13% (treze por cento) dos respondentes discordam totalmente que haja regularidade e estruturação na atuação da CGM nos Órgãos e Secretarias.

Portanto, seria importante a divulgação e apropriação aos gestores da Administração Municipal, dos resultados obtidos a partir do trabalho desenvolvido pela CGM no intuito de que o mesmo possa ser percebido de forma mais efetiva.

Assim, as ações da Controladoria Governamental devem pressupor um sistema de planejamento participativo, coordenado, integrado e permanente, a começar com um diagnóstico estratégico, identificando a visão, ou seja, a projeção da entidade no futuro, considerando-se os ambientes interno e externo (PETER et al.; 2003).

Nesse contexto, é que se fez necessário consultar a concordância dos gestores da Administração Municipal de Fortaleza à afirmação de que a existência da CGM é vista como fundamental por parte dos Órgãos e Secretarias da Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF) e, dessa forma, verificar a partir da percepção dos destes o grau de suporte que a Controladoria representa para os mesmos, o Gráfico 9 apresenta o resultado.

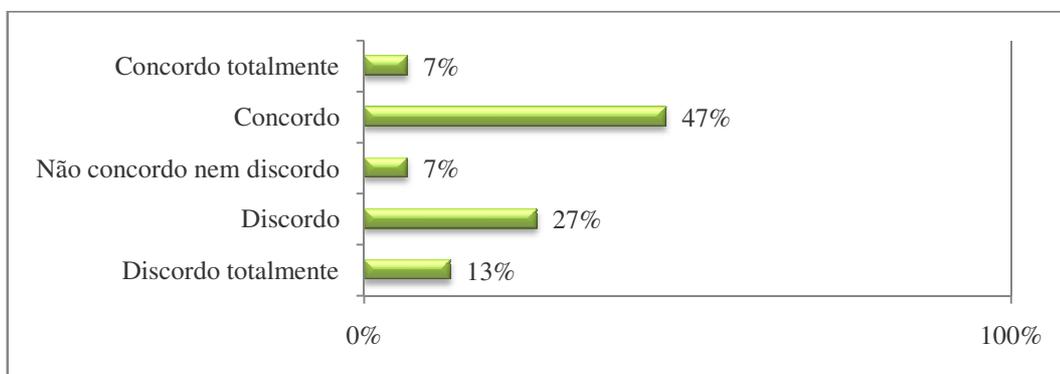


Gráfico 9 – Importância da existência da CGM para os Órgãos e Secretarias
Fonte: Pesquisa direta (2011).

O resultado demonstra que uma maioria 54% (cinquenta e quatro por cento) concorda que a existência da CGM é vista como fundamental por parte dos Órgãos e Secretarias da PMF, contudo, ainda é significativo o percentual de gestores que não veem a Controladoria como um órgão fundamental para a gestão administrativa municipal.

Dessa forma, é necessário que a CGM através suas ações busque proporcionar e demonstrar todo apoio e suporte que uma Controladoria Governamental é capaz de oferecer ao processo de gestão administrativa, que vai desde o planejamento a avaliação dos

resultados, passando pelas auditorias e chagando as ações de ouvidoria. No Gráfico 10 se apresenta o resultado quanto à percepção dos respondentes ao trabalho dos auditores da CGM.

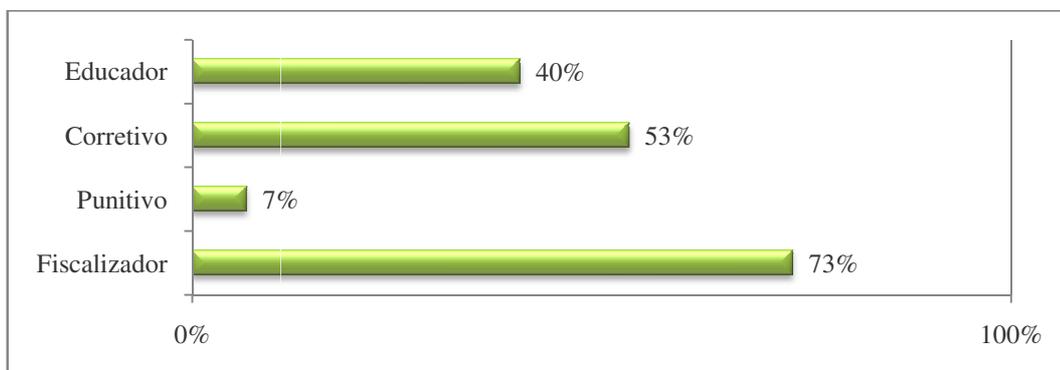


Gráfico 10 – Resultado do trabalho dos auditores da CGM.

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Neste contexto, se percebe que na visão dos gestores municipais a CGM representa um projeto insipiente no cenário administrativo da PMF. Isso pode se confirmar com o resultado obtido referente ao tipo de trabalho realizado a partir das auditorias realizadas, onde 73% (setenta e três por cento) dos respondentes percebem o trabalho da auditoria como fiscalizado.

Ainda com relação ao trabalho de auditoria realizado pela CGM, chama a atenção o resultado de apenas 7% (sete por cento) do total de respondentes que acreditam que as auditorias poderão resultar em algum tipo de punição. Isso pode demonstrar tanto o grau de confiança por parte dos gestores no trabalho de auditoria que fora realizado quanto um nível de descrença na ação punitiva decorrente do ato fiscalizar da Controladoria.

Já em relação ao acompanhamento da CGM após a entrega dos relatórios de auditoria, a fim de verificar a correção das às falhas encontradas, a maioria dos respondentes concordam que ocorre efetivamente esse trabalho, conforme demonstrado no Gráfico 11.

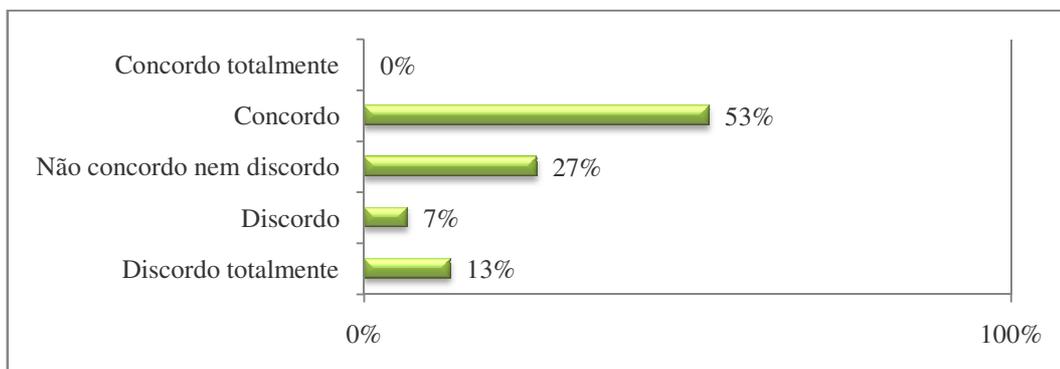


Gráfico 11 – Acompanhamento após a entrega dos Relatórios de Auditoria.

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Reconhecendo a importância do resultado de 53% (cinquenta e três por cento) dos respondentes concordando que há um acompanhamento quanto às ações que efetivam as correções das falhas encontradas nos Órgãos e Secretarias auditadas, ainda chama a atenção, o fato de 20% (vinte por cento) destes não perceberem qualquer atitude por parte da CGM no intuito de garantir às correções as falhas apontadas pela auditoria.

Contudo, no que se refere aos *feedbacks* dados pelos auditores no sentido de evidenciar as falhas encontradas como também servir para condução e orientação à gestão administrativa e, dessa forma, serem plenamente absorvidos pelos gestores dos Órgãos e Secretarias da PMF, a pesquisa aponta que este trabalho vem ocorrendo de forma representativa no contexto da atividade de auditoria realizada na Administração Municipal, conforme demonstrado no Gráfico 12.

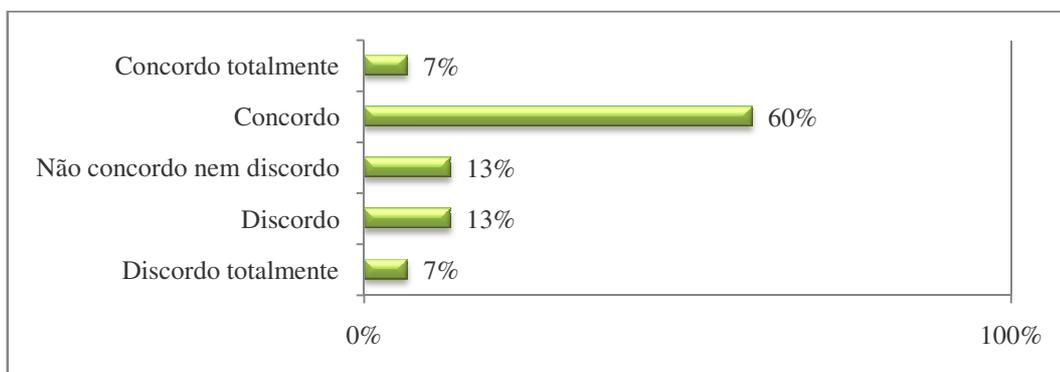


Gráfico 12 – Resultado dos *Feedbacks*

Fonte: Pesquisa direta (2011).

O resultado de mais de 60% (sessenta por cento), para os que no mínimo concordam que os *feedbacks* são relevantes a gestão administrativa municipal, demonstra certo grau de reconhecimento ao trabalho realizado pela auditoria da CGM. Entretanto, os 33% (trinta e três por cento) que não percebem que esses *feedbacks* venham ocorrendo é um resultado que pode demonstrar que certa necessidade de retorno mais efetivo por parte dos auditores aos gestores da PMF.

Neste contexto, ressalta-se que a Controladoria Governamental não deve limitar-se apenas as atividades de auditoria, para que atuação da mesma seja efetiva é necessário suporte em outras áreas como o planejamento e a ouvidoria por exemplo.

Quanto à concordância a afirmação de que a “Os relatórios disponibilizados pela CGM são utilizados pelos Órgãos e Secretarias da PMF em seus respectivos planejamentos e processos de gestão administrativa”, o resultado demonstra que 20% (vinte por cento) dos

respondentes “não concordam nem discordam”, isso pode representar uma ausência de percepção dos gestores quanto a utilidade para esses relatórios. Já 40% (quarenta por cento) declaram no mínimo discordar que os relatórios sejam utilizados no contexto dos planejamentos e processos de gestão.

Chama atenção ainda, o resultado de 0% (zero por cento) da pesquisa à opção de “Concordo Totalmente”, isso pode representar uma sinalização por parte desses gestores no que se refere a não identificarem nesses relatórios uma fonte de informação que favoreçam os processos de planejamento e gestão administrativa. O Gráfico 13 demonstra o resultado geral deste item da pesquisa.

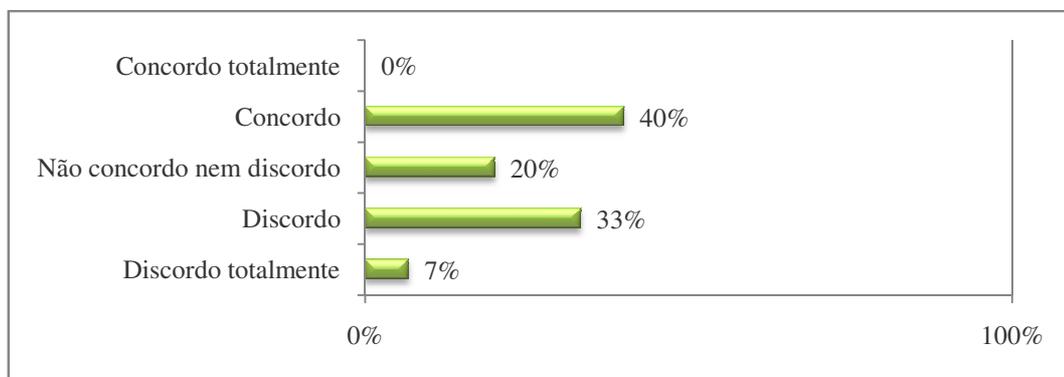


Gráfico 13 – Utilização dos Relatórios Disponibilizados pela CGM nos Planejamentos e Processos de Gestão Administrativa

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Nesse contexto, o item seguinte da pesquisa apresenta um resultado de apenas 27% (vinte e sete por cento) dos respondentes que concordam na afirmação de que houve significativa redução de improbidades e irregularidades na execução da despesa nos órgãos e secretarias da PMF com a atuação da CGM. No Gráfico 14 está demonstrado esse resultado.

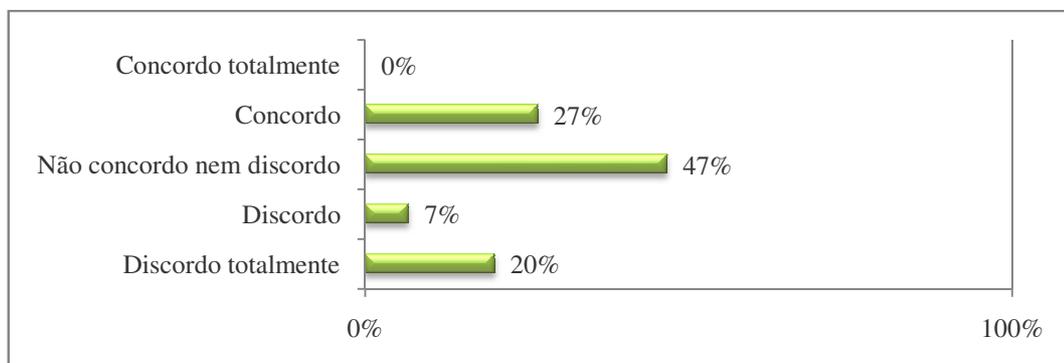


Gráfico 14 – Redução de improbidades e irregularidades na execução da despesa nos órgãos e secretarias

Fonte: Pesquisa direta (2011).

Portanto, os demais respondentes (73%) não percebem a atuação da CGM no que se refere à contribuição desta aos processos administrativos no que desrespeito a prevenção de improbidades e irregularidades na execução da despesa. Isso pode demonstrar certa necessidade de avanço quantos aos instrumentos da Controladoria, no sentido de proporcionar maior suporte aos gestores quanto às normas que regem os processos da execução da despesa pública, contribuindo, dessa forma, para que se chegue a um cenário onde o administrador público possa abandonar gradativamente a preocupação com o montante gasto para o foco nos resultados alcançados nos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia.

No contexto da eficiência e eficácia, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) enfatizou os limites que o administrador deve observar com relação aos gastos públicos, como também, instituiu elementos que contribuem para maior transparência nos atos da gestão pública. Ainda nessa direção a mesma Lei prevê que a administração pública passe a manter um sistema de contabilidade de custos no sentido de apontar e esclarecer o real custo do serviço público oferecido a sociedade.

Com relação aos limites que Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) impõe, o resultado da pesquisa apontou que apenas 33% (trinta e três por cento) dos respondentes concordam que a partir da atuação da CGM, os limites impostos pela legislação, em específico os da LRF, estão sendo cumpridos de forma mais efetiva, conforme resultado apresentado no Gráfico 15.

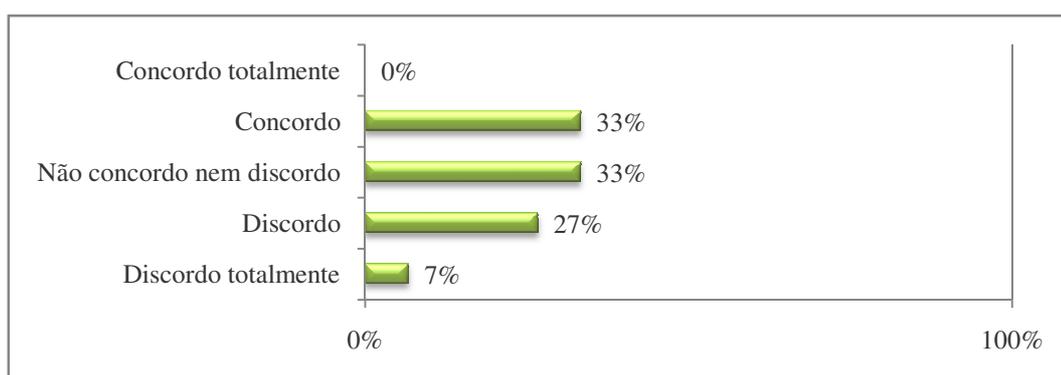


Gráfico 15 – Atuação no cumprimento dos limites impostos pela legislação e a LRF
Fonte: Pesquisa direta (dez.2010-fev.2011).

Desta forma, cabe destacar o que 77% (setenta e sete por cento) dos respondentes não percebem qualquer atuação da CGM no que desrespeito ao suporte que este órgão deve disponibilizar aos gestores nos planejamentos e ações que visem manter os resultados e parâmetros da administração nos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Portanto, sendo a Lei de Responsabilidade Fiscal um dos instrumentos marcantes no processo de elevação dos conceitos da administração burocrática à abordagem gerencial, que prioriza os resultados frente à aplicação dos recursos públicos, o resultado apresentado acima representa certa necessidade de aderência das atividades da CGM no suporte a administração municipal no que desrespeito aos limites e parâmetros desta Lei.

O Gráfico 16 apresenta um resultado que confirmando o item anterior no que desrespeito a concordância dos respondentes referente à afirmação de que as orientações dadas pela CGM aos gestores da administração municipal têm assumido um papel significativo na otimização dos resultados da gestão administrativa.

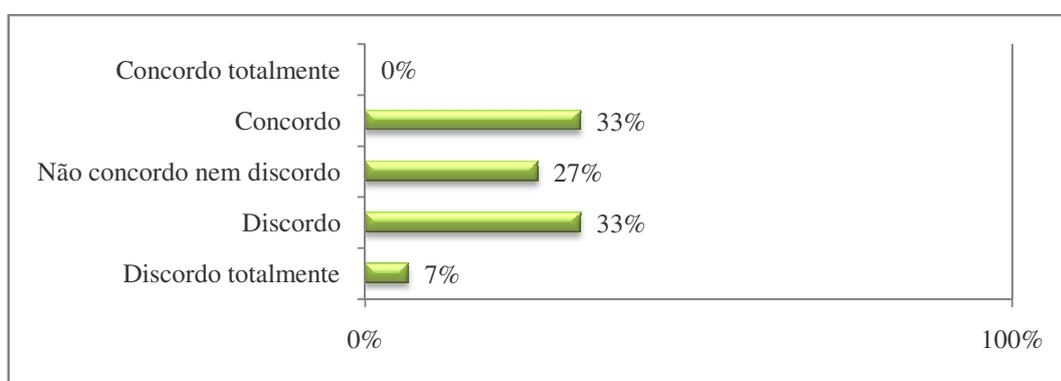


Gráfico 16 – Orientações da CGM x Resultados da Gestão Administrativa

Fonte: Pesquisa direta (2011).

A partir desses resultados, fica perceptível que há um ambiente na Administração Municipal de Fortaleza onde a CGM pode e deve desenvolver suas ações e atividades de forma mais efetiva no sentido de ratificar a posição da Controladoria Governamental.

De acordo com Osório (2003), a posição da Controladoria Governamental deve adotar uma lógica de redução dos custos, de flexibilidade administrativa, de controle de resultados e de aumento da eficiência e da produtividade, visando transformar o Estado em uma organização mais ágil, descentralizada e apropriada às demandas presentes e futuras da sociedade, oferecendo serviços centrados no cidadão e com qualidade.

Portanto, conforme defendido por vários autores que militam a cerca desse tema e, ainda, com base nos resultados obtidos nesta pesquisa, a CGM poderia e deveria contribuir, através de suas atividades, de maneira decisiva com a evolução da Administração Pública Burocrática para a Administração Pública Gerencial no contexto da Administração Municipal de Fortaleza.

6 CONCLUSÃO

A evolução social dos últimos tempos tem trazido aos cidadãos um nível de esclarecimento mais maduro e racional, dessa forma, o Estado vem cada vez mais sendo demandado no que desrespeito a uma gestão administrativa voltada a proporcionar um retorno efetivo em contra partida aos impostos recolhidos aos cofres públicos.

Assim, iniciou-se uma busca constante pela transparência dos gastos públicos e eficiência na alocação do erário, ocasionando inovações na estrutura da Administração Pública. A Reforma Administrativa de 1998 e a Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, são exemplos de instituições que buscam alcançar uma Administração Pública mais responsável e amplamente focada na melhoria contínua dos processos de otimização do desempenho, do gerenciamento dos custos e da qualidade dos serviços prestados ao cidadão.

À medida que o paradigma gerencial vai se consolidando como base de sustentação da Administração Pública contemporânea, aumenta a sua responsabilidade de convencer a sociedade, de que a dinâmica dessa nova filosofia administrativa não se trata apenas de mais um modismo. É vital que sejam criados mecanismos de aferição dos investimentos públicos, para traduzir com maior clareza e objetividade a retórica política dos administradores públicos.

Neste cenário de mudanças, galgando alcançar um maior controle na Administração Pública de forma a atender os preceitos da legislação vigente, assegurando o melhor emprego dos recursos, prevenindo ou reduzindo fraudes, desperdícios ou abusos, foi criada a Controladoria Geral do Município no final do ano de 2001 com a finalidade básica de exercer o controle interno de todos os órgãos da Prefeitura, bem como de suas autarquias, empresas e fundações públicas, além dos fundos instituídos por lei, objetivando velar para que os atos e ações governamentais desenvolvam-se rigorosamente dentro dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência estabelecida na Constituição Federal, na Lei Orgânica do município e nos demais normativos aplicáveis.

A partir deste contexto, a questão crítica que motivou esse estudo de caso busca compreender, tomando-se como referencia a percepção dos gestores dos órgãos e secretarias da Administração Municipal de Fortaleza, qual a contribuição das atividades da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza no contexto da Administração Municipal.

Observa-se, a partir do contexto apresentado na revisão da literatura, que a Controladoria Governamental é um instrumento capaz proporcionar a Administração Pública,

além da observância da legalidade, ferramentas adequadas à mensuração dos resultados da gestão no setor público, dessa forma, confirmando-se o primeiro pressuposto desta pesquisa.

Já no contexto da Administração Municipal de Fortaleza, se tomado como base as cinco atividades principais da Controladoria Governamental, defendidas pela teoria e destacadas por Machado (2008), apenas a atividade de auditoria, segundo a percepção dos gestores respondentes da pesquisa, pode ser observada na forma mais atuante no suporte a gestão administrativa municipal. Dessa forma, confirmado em parte o segundo pressuposto desta pesquisa.

Evidencia-se, conforme os resultados apresentados na seção 5, que a contribuição da CGM à administração municipal pode ser mais efetiva, no sentido de proporcionar suporte a uma gestão de caráter gerencial que vise priorizar a eficiência e eficácia dos atos dos gestores públicos.

Portanto, conclui-se que o suporte que uma Controladoria Governamental pode proporcionar ainda é praticado pela CGM de forma insipiente, conforme demonstra o resultado que apontou apenas 7% (sete por cento) de concordância total para a afirmação de que a CGM tem garantido a eficiência, a eficácia e a legalidade na utilização dos recursos e prestação dos serviços públicos. Reforçando essa evidência, pode-se ressaltar também, o resultado de apenas 33% (trinta e três por cento) de concordância para a afirmação de que a atuação da CGM nos Órgãos e Secretarias tem acontecido de forma regular e estruturada.

Ainda com relação ao objetivo geral do trabalho, que consistia em analisar as atividades da CGM de Fortaleza, buscando evidenciar a contribuição desta para a efetividade gestão municipal, pode-se afirmar que este foi atingido à medida que foram apresentados os dados levantados na pesquisa empírica, os quais revelaram que a administração municipal de Fortaleza possui espaço para o desenvolvimento das ações da CGM no sentido que contribuir de forma mais marcante no processo de elevação à gestão administrativa de caráter gerencial.

No que se referem aos objetivos específicos, para o primeiro a pesquisa empírica revelou que a posição da CGM na estrutura da administrativa da PMF está bem definida. Sendo está um secretária ligada diretamente ao Poder Executivo Municipal, sua atuação é significativamente percebida pelos demais Órgão/Secretarias da PMF, onde a maioria dos gestores percebe sua atuação logo que assumem os respectivos cargos, conforme respostas obtidas no questionário da pesquisa.

No segundo objetivo específico, a pesquisa buscou identificar na visão dos respondentes, a partir das atividades identificadas como próprias da Controladoria Governamental apresentadas no referencial teórico, quais as que mais se destacam no contexto da atuação da CGM. O resultado revelou que ainda é insipiente a atuação da controladoria no que se refere às ferramentas que se pode disponibilizar, das sete atividades apontadas apenas duas, auditoria e orientação em processos administrativos, podem ser consideradas como efetivas nesse rol de atividades realizadas pela CGM, considerando, claro, a visão dos respondentes da pesquisa.

Já para o terceiro objetivo específico, o resultado do estudo apresentado na seção 5 demonstra que as ações CGM podem representar uma busca na concretização da transição da gestão administrativa burocrática para àquela de caráter gerencial e, ainda, contribuir para que os atos e ações da administração municipal desenvolvam-se rigorosamente dentro dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência estabelecidos na Constituição Federal, na Lei Orgânica do município e nos demais normativos aplicáveis.

Dessa forma, no resultado geral da pesquisa, onde é apontada a percepção dos gestores com relação às contribuições dadas pelas atividades da CGM, constata-se que a contribuição ainda é de elemento insipiente dada à potencialidade de uma Controladoria Governamental no contexto administrativo do Estado.

Em termos de limitações, cabe ressaltar que por se tratar de um estudo de caso, as conclusões são, evidentemente, condicionadas às suas restrições naturais, não permitindo que haja generalizações sem o devido cuidado de proceder às adaptações que sejam necessárias. Porém entende-se que este estudo pode contribuir no intuito de aprofundar o conhecimento sobre as atividades de controladoria no setor público, campo de investigação ainda carente de trabalhos empíricos, em especial na perspectiva da Controladoria Governamental.

Como sugestões para trabalhos futuros, tendo em vista a impossibilidade de aprofundamento do estudo, sugerem-se utilizar como amostra para a coleta de dados os Tribunais de Contas dos Estados ou setores específicos da sociedade ou, ainda, realizar um estudo multicaso a partir de várias administrações municipais para se verificar e compreender a tendência dos resultados.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L. **O impacto do modelo gerencial na administração pública**: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. Cadernos ENAP, n 10. Fundação Escola Nacional de Administração Pública. Brasília. 1997.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

ALMEIDA, L. et al. Controladoria. In. CATELLI, Armando (org). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANDRIOLO, Leonardo Jose. Eficiência e desenvolvimento de recursos humanos nas administrações municipais: considerações a luz da emenda constitucional nº 19/98 e das teorias organizacionais. **Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul**, v.16, n.29, p.144-152, jul./dez. 1998.

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 2000.

_____. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BELLVER, A. e KAUFMANN, D. Transparenting Transparency: **Initial Empirics and Policy Applications**. The World Bank, 2005. Disponível em <<http://www.transparency.org/publications/publications>>. Acesso em: 30 nov. 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

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

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. **Lei 4.320**, 1964.

_____. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 maio. 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 5 maio, 2000.

_____. **Instrução Normativa nº 01**, de 22 de maio de 1997. Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCM. Disponível em: <<Http://www.tcm.ce.gov.br>>. Acesso em: 25 set. 2010.

_____. **Instrução Normativa nº 16**, de 20 de dezembro de 1991. Departamento do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.sfc.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 29 ago. 2010.

_____. **Resolução nº. 08**, de 01 de outubro de 1998. Tribunal de Contas dos Municípios Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/legislacao/resolucoes_do_tcm/>. Acesso em: 15 ago. 2010.

BRESSER-PEREIRA. L. C. A reforma do Estado brasileiro e o desenvolvimento. **Revista eletrônica sobre Reforma do Estado**, Salvador, BA, n.3 set.-nov. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-3-SETEMBRO-2005-BRESSER.pdf>>. Acesso em: 29 ago. 2010.

BRISOLLA, Josué. **Uma contribuição ao estudo do controle aplicado às organizações**. 1990. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). FEA-USP, São Paulo, 1990.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Reforma administrativa**. Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro: vol. 214, outubro/dezembro 1998.

_____. **Constituição Federal Anotada**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CATELLI, Armando. **Controladoria – uma abordagem de gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de direito administrativo**. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2002.

CASTRO, Domingos Poubel de. GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no Governo Federal. São Paulo**. Ed. Atlas.2004.

CEARÁ MAPAS. **Região Metropolitana de Fortaleza**. Disponível em: <http://www.ceara.com.br/fortaleza/fortaleza_rm.htm>. Acesso em: 10 out. 2010.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios – 2. ed.** São Paulo: Atlas, 2006.

CURY, A. **Organizações e métodos: uma visão holística**. 7. ed. ver. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000. Disponível em: <<http://www.univila.br/professores/andrearaujo>>. Acesso em: 03 ago. 2010.

COSTÓDIO FILHO, Ubirajara. **As Competências do Município na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Celso Bastos, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2005.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

FALCÃO, Mário; ABE, Seiichi. Qualidade e participação na administração pública federal: novos critérios para a avaliação da gestão pública. Brasília, 1997. Disponível em:

<Uhttp://UHTUwww.tcu.gov.br/isc/sedip/premioscorrea/monografia.97.pdfUHT>. Acesso em: 28 ago. 2010.

FEKETE, M. C. A. **Qualidade na prestação do cuidado em saúde**. Organização Panamericana de Saúde, Brasília: 2004. Disponível em: <Uhttp://www.opas.org.br/rh/publicacoes>. Acesso em: 04 ago. 2010.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Elementos de direito municipal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Eletrônico – Versão 3.0 – Século XXI**. São Paulo: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários Constituição Brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 34 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERNANDES, Francisco Carlos. **Uma contribuição à estrutura da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FIGUEIREDO, Sandra M., CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

FIGUEIREDO, Sandra M.; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. – 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FORTALEZA, Ceará. **Lei n° 8.608**, 2001.

FORTALEZA, Ceará. **Decreto n° 11.271**, 2002.

GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2008

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

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

HAIR JR., Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Public Sector Committee. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. Study 13. New York: IFAC, ago. 2001.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, EDUSP, 1980.

KETTL, Donald F. **A revolução global: reforma da administração do setor público**. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter (org.) Reforma do Estado e administração pública gerencial. 4. ed. Rio de Janeiro. Fundação Getúlio Vargas, 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LIMA, Manolita Correia. **Monografia: a engenharia da produção científica**. São Paulo: Saraiva, 2004.

LINCOLN, Y.; DENZIN, N. The fifth movement. In: DENZIN, N.; LINCOLN, Y. (Eds.), **Handbook of qualitative research**. London: Sage, 1994. p. 575-586.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 25. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1993.

MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Controladoria governamental**. Revista Municípios do Ceará Informação & Política. Ceará, n. 80, jul. / ago. 2008. p. 08.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2004.

MATTAR, F.N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1-2.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Malheiros. 1990.

_____. **Direito municipal brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Direito administrativo brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Direito administrativo brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, C. A. Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Gleicilene Siqueira de. **Sistema de custos na administração pública: análise da implantação do método ABC em um município de pequeno porte**. Itajubá, 2006. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Itajubá.

- MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 5. ed. São Paulo : Atlas, 1999.
- _____. **Direito constitucional**. 18. ed., atual. com a EC nº 47/05. São Paulo: Atlas, 2005.
- MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: Seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOST, Kenneth. **Accounting theory**. Ohio: Grid, Inc., 1987.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.
- OSÓRIO, V. L. **A utilização do Balanced Scorecard no Aperfeiçoamento da Administração Pública Gerencial** – Estudo de Caso de uma Autarquia Municipal. 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.
- PAIVA, Clarice Pereira de Ribeiro; ZUCCOLOTTO, Robson. **Índice de Transparência Fiscal das Contas Públicas dos Municípios obtidos em Meios Eletrônicos de Acesso Público**. In: EnANPAD 33. ed. São Paulo: 2009. CD-ROM.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____; et al. **A Controladoria e a Gestão Pública: A Experiência do Governo do Estado do Ceará**. In: VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos, 2003, Punta del Este. Anais do VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos, 2003.
- PETERS, Marcos Reinaldo Severino. **Controladoria Internacional: incluindo *Sabanes Oxley Act e USGAAP***. São Paulo: DVS Editora, 2004.
- PEREIRA, Carlos Alberto. **A reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle**. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997. (Cadernos MARE nº. 1).
- PIMENTA, C. C. **A reforma gerencial do estado brasileiro no contexto das grandes mundiais**. Brasília, TCE, 1998.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio, TIMBÓ, Maria Zulene Farias, BRUM, Sandra Maria Deud, ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública – uma abordagem financeira pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RENEKER, Maxine H. **A qualitative study of information seeking among members of na academic community**: methodological issues and problems. *Library Quarterly*, v. 63, n. 4, p. 487-507, Oct. 1993.

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

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: MARE/ENAP, 1997. (Texto para Discussão n.º. 17)

SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKI, Valmor. **Estudo dos fatores condicionantes do índice 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, n. 41, v. 5, set. / out. 2007. p. 909-933.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

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

SOLLE, Guy. **Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement: Une vision trop instrumentale**. *Revue Électronique de Management Public (RECEMAP)*. 2003. Disponível em: <<http://www.unice.fr/recemap/>>. Acesso em: 07 mar. 2010.

TEIXEIRA, Olimpio Carlos. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

VALERIANO, D. L. **Gerenciamento estratégico e administração por projetos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1996.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Carta de apresentação

APÊNDICE 2 – Questionário

APÊNDICE 1 – CARTA DE APRESENTAÇÃO



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
 FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
 CONTABILIDADE
 Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria - PPAC

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Fortaleza/CE, _____ de _____ de 2010.

Ilustríssimo Sr.

Tem a presente o objetivo de apresentar a V. Sa. o Sr. SEVERINO FRANCISCO DA SILVA JÚNIOR, aluno do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC) da Universidade Federal do Ceará, cujo trabalho de dissertação de mestrado encontra-se sob minha orientação.

A dissertação de mestrado do Sr. Severino consiste em investigar como as atividades da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza têm auxiliado à Gestão Administrativa do Município de Fortaleza. Ressaltamos que não serão levantados números ou informações contábeis, mas tão somente informações sobre as atividades desenvolvidas pela CGM neste Órgão / Secretaria. Para o levantamento dos dados necessários à pesquisa é que solicito a colaboração de V.Sa., respondendo o questionário em anexo que consta de 24 (vinte e quatro) questões.

Faço questão de salientar o compromisso ético assumido pelo pesquisador e que os dados levantados serão utilizados exclusivamente para os fins mencionados, passando por um tratamento estatístico, e sendo garantido o sigilo necessário.

Depois da avaliação final do trabalho pela Universidade Federal do Ceará, faremos chegar as suas mãos – sem qualquer ônus – uma cópia das principais conclusões observadas.

No caso de quaisquer dúvidas ou esclarecimentos adicionais, poderá ser utilizado o e-mail do mestrando, severino@ymail.com, ou pelo telefone (85) 8823-2696.

Antecipadamente agradeço a colaboração de V.Sa.

Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D
 Orientador

Severino Francisco da Silva Júnior
 Mestrando

APÊNDICE 2 – QUESTIONÁRIO

FORMULÁRIO DE COLETA DE DADOS / QUESTIONÁRIO

Coleta de informações sobre a Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza e suas atividades no auxílio à Gestão Administrativa.

OBJETIVO

Realizar levantamento de informações junto aos Gestores das Secretarias e Órgãos da Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF) e, assim, identificar como as atividades da CGM de Fortaleza tem contribuído para a eficiência e eficácia da Gestão Administrativa do Município de Fortaleza.

1. Órgão / Secretaria

2. Cargo

3. Faixa Etária

- 18 a 25 26 a 34 35 a 44
 45 a 54 mais de 55

4. Tempo de experiência no Serviço Público

- menos de 2 anos de 2 a 8 anos
 de 8 a 15 anos mais de 15 anos

5. Tempo de atuação na Secretaria/Órgão que atua

- menos de 2 anos de 2 a 8 anos
 de 8 a 15 anos mais de 15 anos

6. Nível de instrução (para graduação, especialização, mestrado ou doutorado informar a área de formação).

7. Quando você tomou conhecimento da existência da CGM?

- antes de assumir o cargo logo que assumiu o cargo
 de 1 a 6 meses depois da nomeação mais de 6 meses da nomeação

8. Quando passou a observar a atuação da CGM no órgão em que você atua?

- antes de assumir o cargo logo que assumiu o cargo
 de 1 a 6 meses depois da nomeação mais de 6 meses da nomeação

9. Selecione as atividades que na sua opinião podem ser identificadas como próprias da CGM.

- Orientar o Planejamento e Orçamento
 Assessorar no planejamento e execução das atividades da Contabilidade
 Planejar e otimizar os Sistemas de Informações
 Realizar Auditorias
 Executar a Atividade de Ouvidoria
 Orientar os gestores em processos administrativos
 Elaborar a prestação de contas do chefe do executivo

10. De acordo com o Manual de Auditoria da CGM (2009) sua missão é “zelar pela qualidade e a regularidade na aplicação dos recursos públicos, contribuindo para o bem-estar da sociedade na jurisdição do município de Fortaleza”.

- Discordo totalmente
 Discordo
 Não concordo nem discordo
 Concordo
 Concordo totalmente

11. A implantação da CGM representa um marco no controle sobre o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), na execução dos programas de governo e do orçamento do município.

- Discordo totalmente
 Discordo
 Não concordo nem discordo
 Concordo
 Concordo totalmente

12. Garantir a eficiência, a eficácia e a legalidade na utilização dos recursos e prestação dos serviços públicos são os principais objetivos que a CGM se proponha atingir.

- Discordo totalmente
 Discordo
 Não concordo nem discordo
 Concordo
 Concordo totalmente

13. Tendo em vista o nível de consolidação das atividades da CGM, os objetivos citados no item anterior estão sendo plenamente alcançados.

- Discordo totalmente
 Discordo
 Não concordo nem discordo
 Concordo
 Concordo totalmente

14. A estrutura organizacional da CGM possui um quadro funcional e estrutura física adequados para a realização de suas tarefas.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

15. As atividades realizadas pela CGM são disseminadas para os Órgãos e Secretarias da PMF.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

16. A atuação da CGM nos órgãos e secretarias tem acontecido de forma regular e estruturada.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

17. A existência da CGM vista como fundamental por parte dos Órgãos e Secretarias da PMF.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

18. O trabalho dos auditores da CGM pode ser considerado? (marque apenas uma opção)

- fiscalizador punitivo
- corretivo educador

19. Após a entrega dos relatórios de auditoria é sendo feito um acompanhamento por parte da CGM no órgão auditado a fim de verificar a correção de todas as falhas encontradas.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

20. Os *feedbacks* dados pelos auditores evidenciam as falhas encontradas como também servem para orientação a gestão administrativa, portanto, são plenamente absorvidos pelos gestores dos Órgãos e Secretarias da PMF.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

21. Os relatórios disponibilizados pela CGM são utilizados pelos Órgãos e Secretarias da PMF em seus respectivos planejamentos e processos de gestão administrativa.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

22. Houve significativa redução de improbidades e irregularidades na execução da despesa nos órgãos e secretarias da PMF com a atuação da CGM .

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

23. A partir da atuação da CGM, os limites impostos pela legislação, em específico os da LRF, estão sendo cumpridos de forma mais efetiva.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

24. As orientações dadas pela CGM aos gestores da administração municipal têm assumido um papel significativo na otimização dos resultados da gestão administrativa.

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente