



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

EMANUEL RENAN CUNHA COELHO

A CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL E O CONTROLE DA APLICAÇÃO DE
RECURSOS PÚBLICOS: UM MODELO DE ACOMPANHAMENTO DA EXECUÇÃO
ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

FORTALEZA - CEARÁ
2006

EMANUEL RENAN CUNHA COELHO

A CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL E O CONTROLE DA APLICAÇÃO DE
RECURSOS PÚBLICOS: UM MODELO DE ACOMPANHAMENTO DA EXECUÇÃO
ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

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

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

FORTALEZA – CEARÁ
2006

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- C615c Coelho, Emanuel Renan Cunha.
A controladoria governamental e o controle da aplicação de recursos públicos : um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa no município de Fortaleza / Emanuel Renan Cunha Coelho. – 2006.
141 f.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2006.
Orientação: Prof. Dr. Marcus Vinícius Veras Machado.
1. Controladoria governamental. 2. Gestão pública. 3. Controle de gastos públicos. 4. Execução orçamentária da despesa. I. Título.

CDD 658

EMANUEL RENAN CUNHA COELHO

A CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL E O CONTROLE DA APLICAÇÃO DE
RECURSOS PÚBLICOS: UM MODELO DE ACOMPANHAMENTO DA EXECUÇÃO
ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

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

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

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

Prof. Dr. William Celso Silvestre
Universidade Federal do Ceará

Profª. Dra. Ana Vlória Cabral Sobral
Faculdade Christus

A minha esposa, Débora Lúcia dos Santos Coelho, pelo apoio e incentivo na realização deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que me deu vida, persistência e determinação, e que me dá força para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos.

Aos meus filhos Daniel e Diogo que, mesmo distantes e tendo que suportar grandes sacrifícios, mostraram-se sempre compreensivos e me estimularam a realizar este trabalho.

Aos meus pais, Henrique e Mirtes, que me ensinaram a não temer desafios e a superar os obstáculos com honestidade e humildade e não mediram esforços para contribuírem com minha formação moral e intelectual.

À minha querida sogra, Marieta (*in memorium*), por ter, quando ainda em vida, orado para que Deus abençoasse e coroasse de êxito o meu trabalho.

A todos os demais membros da minha família, por torcerem pelo sucesso do meu trabalho.

Aos meus colegas de trabalho, em especial, Mônica e Waldir, que, por serem de minha área de formação acadêmica e de atuação profissional, foram os maiores incentivadores para que fizesse o mestrado, e Maurício, que dispensou total apoio a mim durante o curso.

Ao professor Marcus Vinícius, meu orientador, pela dedicação na realização deste trabalho, que sem sua importante ajuda não teria sido concretizado.

À professora Sandra Santos, pelos sábios comentários técnico-científicos, que vieram enriquecer esta dissertação.

Às professoras Glória Peter e Terezinha Maciel, pelo incentivo e sugestões dadas para a realização do projeto desta pesquisa.

Aos professores William Celso Silvestre e Ana Vlândia Cabral Sobral, por dedicarem parte de seu precioso tempo, para contribuírem, com suas críticas e sugestões, para o aprimoramento deste trabalho e, também, por fazerem parte da banca examinadora.

A todos os colegas de mestrado, pelo apoio e contribuições que prestaram nos diversos momentos do curso.

E, por fim, aos funcionários da CGM e da SEFIN que, em maior ou menor escala, muito contribuíram para a realização deste trabalho, em especial, a Sueli, Coordenadora de Auditoria da CGM.

“Nunca diga às pessoas como fazer as coisas. Diga-lhes o que deve ser feito e elas surpreenderão você com sua engenhosidade.”

George Patton (1885 – 1945).

RESUMO

A administração pública brasileira, nos últimos anos, vem passando por um processo de modernização, fruto, de um lado, do próprio avanço cultural por que passa o País, e, de outro, das exigências da sociedade como um todo, que está cada vez mais consciente de suas obrigações e de seus direitos. Os gestores, a par dos anseios da população, procuram encontrar mecanismos que assegurem práticas administrativas transparentes e acertadas, que propiciem a boa aplicação de recursos públicos. A Controladoria Governamental apresenta-se como um instrumento capaz de dar aos administradores públicos informações úteis, tempestivas e confiáveis para a correta tomada de decisões, garantindo responsabilidade e eficiência das ações de governo, sobretudo na gestão de recursos públicos. Assim, a pesquisa científica realizada é de natureza qualitativa, pois buscou compreender como estão sendo realizados os gastos públicos nos municípios brasileiros, tendo-se definido como metodologia de trabalho um estudo de caso exploratório, além de uma extensa pesquisa bibliográfica e documental. Por ser uma prefeitura de grande porte e por contar com um órgão de Controladoria implantado, denominado Controladoria Geral do Município – CGM, a Prefeitura Municipal de Fortaleza foi objeto de pesquisa desta dissertação, cujo objetivo foi o de propor um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa. A pesquisa realizada evidenciou que a atividade de acompanhamento execução orçamentária é de responsabilidade da CGM, no entanto, é a Secretaria de Finanças – SEFIN o órgão que efetivamente realiza esta tarefa. Após estudo e análise aprofundada dos dados coletados na CGM e na SEFIN, procurou-se apresentar um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa que fosse perfeitamente aplicável na Prefeitura de Fortaleza e que não resultasse em vultosas mudanças estruturais, mas que, entretanto, pudesse garantir eficácia na gestão dos recursos públicos. A conclusão é de que a possibilidade de acompanhamento da execução orçamentária da despesa pela CGM é plenamente factível caso seja criado o Comitê de Controle conforme proposto.

Palavras-chave: Controladoria Governamental. Gestão Pública. Controle de Gastos Públicos. Execução Orçamentária da despesa.

ABSTRACT

The Brazilian Public Administration, in recent years, is facing a modernization process as a result first, from a cultural advance that is reaching the Country, and second based on the requirements coming from the society as a whole since it today knows much more about both its obligations and rights. The public managers, along with the knowledge about the population necessities are looking for tools in order to assure a better administrative format to provide a transparent and right way to propitiate a good application for public resources. In this respect, Governmental Controllershship is presented as a capable instrument to provide enough information to support the public managers in a useful, timely and trustworthy manner in order to better off the decision making resulting in efficiency of the government actions, over all in the management of public resources. Thus, this research has a qualitative format, since it searched to understand how is being carried out the public expenses in the Brazilian counties, having itself defined as methodology a case study, and also a deep bibliographical and documental research. For being a huge city and having in its structure a unit of Governmental Controllershship named General Municipal Controllershship - GMC, Fortaleza was chosen the object of this thesis, which has as main purpose, propose a model of accompaniment of the budgetary execution focused on the expenditures. The research evidenced that the activity of budgetary execution is on the responsibility of the GMC, however, the Secretary of Finance is the unit which effectively carries through this task. After a deep study and analysis realized, and also based on the data collected in those units, the study presented a proposal that can provide an accompaniment of the budgetary execution on the expenditures. This proposal is perfectly applicable in Fortaleza and it will not result in a big structural change, however, it could guarantee effectiveness in the management of the public resources. The main conclusion is that the possibility to follow the budget execution of expenditures by GMC could be possible since it creates the control committee as proposed.

Key-Words: Governmental Controllershship. Public Administration. Control of Public Expenses. Budgetary Execution of the Expenditures.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1– Relação dos Relatórios/Informações/Pareceres elaborados em 2004.....	102
Quadro 2 – Auditorias Realizadas em 2005	103
Quadro 3 – Auditorias Realizadas em 2006 – Relatório Parcial	104
Quadro 4 – Demonstrativo da Execução da Despesa por Categoria Econômica e Grupo de Natureza da Despesa.....	128
Quadro 5 – Demonstrativo da Execução da Despesa por Função e Subfunção	129

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Fluxograma da Função do Controle	25
Figura 2 – Região Metropolitana de Fortaleza	76
Figura 3 – Organograma da Estrutura da Prefeitura Municipal de Fortaleza.....	79
Figura 4– Divisão da Cidade de Fortaleza em seis Regiões Administrativas	81
Figura 5 – Organograma Atual da Controladoria Geral do Município	91
Figura 6 – Organograma da SEFIN	113
Figura 7 – Estrutura do Comitê de Controle.....	123
Figura 8 – Fluxograma das Atividades do Gabinete Deliberativo Comitê de Controle.....	126
Figura 9 – Fluxograma das Atividades do dia-a-dia da Comissão Técnica de Controle....	130
Figura 10 – Preparação do Relatório de Atividades para a Reunião do Comitê de Controle	131

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cargos da Comissão Municipal de Controle, Custos e Informações Gerenciais	97
Tabela 2 – Novos Cargos Comissionados da CGM	97
Tabela 3 – Atual Estrutura Técnico-Funcional da CGM.....	98

LISTA DE SIGLAS

AMC – Autarquia Municipal de Trânsito, Serviços Públicos e Cidadania de Fortaleza
ARFOR – Agência Reguladora de Fortaleza
ASJUR – Assessoria Jurídica
ASSESP – Assessoria de Estudos e Programação
ASTECH – Assessoria Técnica
CAF – Coordenadoria de Administração Financeira
CATRI – Coordenadoria de Administração Tributária
CELCONT – Célula de Contabilidade
CELTES – Célula de Tesouraria
CGDAT – Célula de Gestão da Dívida Ativa
CGU – Controladoria Geral da União
CNPJ – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CNDU – Comissão Normativa de Desenvolvimento Urbano;
COAUD – Coordenadoria de Auditoria
COMAM – Conselho Municipal de Meio Ambiente;
COMHAP – Conselho Municipal de Habitação Popular;
ComprasNet – Portal de Compras do Governo Federal
COMTUR – Conselho Municipal de Transportes Urbanos.
COMUT – Conselho Municipal do Trabalho de Fortaleza;
COPAM – Conselho de Orientação Político-Administrativo
CPE – Conselho de Planejamento Estratégico.
CPF – Cadastro de Pessoas Físicas
CPL – Comissão Permanente de Licitação do Município de Fortaleza;
CPPD – Comissão Permanente de Acompanhamento do Plano Diretor;
CRP – Centro de Referência do Professor
CTI – Comissão de Tecnologia da Informação
EMLURB – Empresa Municipal de Limpeza e Urbanização
ETUFOR (antiga ETTUSA) – Empresa de Transportes Urbanos de Fortaleza S/A
FUNCET – Fundação de Cultura, Esporte, Lazer e Turismo
FUNCI – Fundação da Criança e da Família Cidadã
FUNDEF – Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental
HABITAFOR – Fundação de Desenvolvimento Habitacional

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia Estatística

IJF – Instituto Dr. José Frota

IMPARH – Instituto Municipal de Pesquisas, Administração e Recursos Humanos

INMETRO – Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial

IPEM – Instituto de Pesos e Medidas do Município

IPM – Instituto de Previdência do Município

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº101/02)

MOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

PGM –Procuradoria Geral do Município –

PIB – Produto Interno Bruto

PPA – Plano Plurianual

RGF – Relatórios de Gestão Fiscal

SAM – Secretaria de Administração do Município

SDE – Secretaria de Desenvolvimento Econômico

SEDAS – Secretaria Municipal de Educação e Assistência Social

SEFIN – Secretaria de Finanças do Município

SEINF – Secretaria Municipal de Infra-estrutura e Controle Urbano

SEMAM – Secretaria Meio Ambiente e Serviços Urbanos

SER – Secretaria Executiva Regionais

SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados

SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIAPE – Sistema integrado de Administração de Recursos Humanos

SIASG – Sistema Integrado de Serviços Gerais

SIDOR – Sistema de Dados Orçamentários

SMS – Secretaria Municipal de

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCM/CE – Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará

TCU – Tribunal de Contas da União

UAF – Unidade Administrativa Financeira

UEM – Unidade de Execução Municipal

SUMÁRIO

RESUMO	7
ABSTRACT	8
LISTA DE QUADROS	9
LISTA DE FIGURAS	10
LISTA DE TABELAS	11
LISTA DE SIGLAS	12
1 INTRODUÇÃO	16
1.1 Objetivos	18
1.2 Justificativa.....	18
1.3 Problema e Delimitação do Estudo	20
1.4 Pressupostos	21
1.5 Procedimentos Metodológicos	21
1.6 Estrutura do Trabalho.....	22
2 A CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA.....	24
2.1 Controle.....	24
2.2 Controle Interno	26
2.3 Controle Externo	31
2.4 Controladoria.....	37
2.5 Controladoria na Administração Pública	40
2.5.1 Planejamento	43
2.5.2 Contabilidade Pública	47
2.5.3 Execução Orçamentária da Despesa.....	50
2.5.4 Sistema de Informação	60
2.5.5 Auditoria.....	63
2.5.6 Ouvidoria.....	66
3 METODOLOGIA CIENTÍFICA	70
3.1 Classificação da Pesquisa.....	70
3.2 Coleta de Dados	72

3.3 Universo da Pesquisa	73
3.4 Ambiente da Pesquisa	74
4 ESTUDOS SOBRE A CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA	84
4.1 Histórico	84
4.2 Objetivos	86
4.3 Competências	86
4.4 Estrutura Organizacional	90
4.5 Estrutura Técnico-Funcional	96
4.6 Resultados Alcançados nos Anos de 2004 a 2006	98
4.7 Crítica dos Resultados Alcançados pela CGM	104
5 ESTUDOS SOBRE AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA SEFIN – SECRETARIA DE FINANÇAS	110
5.1 Objetivos	110
5.2 Competências	110
5.3 Estrutura	112
5.4 Análise das Atividades Relacionadas com a Execução Orçamentária da Despesa...	119
6 ANÁLISE DE RESULTADOS	122
6.1 Modelo de Acompanhamento da Execução Orçamentária da Despesa	122
6.1.1 Objetivos	124
6.1.2 Composição e Competências	124
6.1.3 Alcance das Ações do Comitê de Controle	131
7 CONCLUSÃO	133
7.1 Limitações do Trabalho	136
7.2 Sugestões para Trabalhos Futuros	136
REFERÊNCIAS	138

1. INTRODUÇÃO

No sentido amplo, sabe-se que a função básica da controladoria é oferecer informações gerenciais rápidas e confiáveis, com vistas a facilitar o processo decisório e otimizar os resultados econômicos da empresa, gerando eficiência e conduzindo à eficácia.

No âmbito de Governo, a missão da Controladoria tem um alcance mais abrangente, visto que não deve preocupar-se com o superávit, pois os órgãos e entidades públicas devem buscar verificar se as necessidades da sociedade foram plenamente atendidas. É o que se chama da busca pela efetividade da ação governamental. O gasto público não deve pretender ser correto apenas do ponto de vista formal, ou seja, ter somente o cuidado de cumprir as exigências legais para a sua realização, mas também ser acertado na sua finalidade, que é o bem-estar da coletividade.

A Controladoria encontra apoio nas avançadas técnicas de gestão empresarial aplicadas no cenário mundial e, assim, grande parte da Administração Pública nacional, especialmente os municípios em que os gestores públicos buscam a modernidade da máquina administrativa, tem utilizado suas ferramentas, principalmente no sentido de propiciar aos administradores públicos uma visão mais abrangente e correta de como têm sido aplicados os recursos públicos.

A atual Constituição brasileira traz em seu bojo definições de controles internos e externos que deverão ser implementados nos diversos níveis e esferas de governo, para que se possa atingir com precisão tudo que foi planejado, com exigência de que sejam examinados os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia das ações governamentais.

Ressalte-se que a Carta Magna franqueia, e também cobra, a participação da sociedade nesses controles de maneira direta e indireta, quando explicita que o poder deve proceder do povo e por ele ser exercido, não só por meio de seus representantes, mas também diretamente, conforme consta textualmente do parágrafo único, do seu artigo 1º: “o poder

emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Mais recentemente, com o advento da Lei Complementar nº 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, tornou-se ainda mais evidente a obrigatoriedade da adoção de uma série de medidas rigorosas com vista a um controle eficaz das contas públicas, que obrigam a Administração ao acompanhamento mais eficaz de suas contas, com a publicidade de relatórios de gestão e fiscal, que incluem as metas estabelecidas, os gastos e o comportamento da receita.

Consubstanciando-se nos preceitos legais abordados, o Município de Fortaleza instituiu a Controladoria Geral do Município que deveria ser um órgão administrativo que teria como objetivo gerenciar os sistemas de informações, controle e acompanhamento dos atos e ações governamentais, com o intuito de fornecer aos gestores instrumentos que permitissem a correta mensuração dos resultados produzidos pelas atividades implementadas no Município e auxiliassem no processo de tomada de decisões, o que deveria contribuir, assim, para diminuir a distância informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade.

Assim, tem-se convicção da inexorável necessidade de haver, no ambiente governamental, um órgão de assessoramento dotado de instrumentos capazes de coordenar sistemas de controle, acompanhamento e análise das ações implementadas pelos gestores públicos, especialmente no que concerne à aplicação de recursos públicos.

Este estudo apresenta uma reflexão sobre a utilização da Controladoria Governamental como Órgão de assessoramento ao chefe do Poder Executivo, que deve preocupar-se em oferecer informações rápidas e seguras, que assegurem a correta aplicação dos recursos públicos, com enfoque no acompanhamento da execução orçamentária da despesa.

1.1. Objetivos

O presente estudo baseia-se na necessidade de se obter uma maior compreensão de como os recursos públicos estão sendo aplicados e, conseqüentemente, em encontrar uma forma de fazer o acompanhamento da execução orçamentária da despesa.

1.1.1. Geral

Apresentar um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa para a Prefeitura Municipal de Fortaleza.

1.1.2. Específicos

- a) Demonstrar que a Controladoria possui um instrumental necessário para a compreensão, desenvolvimento e aplicação de atividades de planejamento, execução de controle e fiscalização de gastos de recursos públicos;
- b) Analisar a atuação da Controladoria Geral do Município de Fortaleza no assessoramento ao chefe do Poder Executivo Municipal, em especial no gerenciamento e acompanhamento da execução orçamentária da despesa.

1.2. Justificativa

As irregularidades que ocorrem na aplicação de recursos orçamentários nas diversas esferas de governo vêm chamando a atenção da mídia, da sociedade e, também, dos gestores públicos. Muitos escândalos em nível nacional, estadual e municipal têm sido noticiados em todos os meios de comunicação, no Brasil e em todo o mundo.

São diversas as causas das irregularidades na aplicação de recursos públicos. Algumas delas dizem respeito ao caráter, ética e moral de certos administradores que, sem o menor escrúpulo, desviam os recursos públicos para, por exemplo, se locupletarem em favores de empreiteiras que investem vultosos recursos para elegerem determinados políticos.

Outra causa da má aplicação de dinheiros públicos refere-se à dificuldade, alegada pelos gestores, em obter informações confiáveis, de maneira rápida e eficiente, para que os recursos públicos sejam bem aplicados.

Este trabalho tem como foco essa última causa, visto que é sabido que muitos órgãos e entidades públicas não estão suficientemente instrumentalizadas ou não possuem ferramentas adequadas que possam proporcionar um eficaz controle e acompanhamento da aplicação das verbas públicas.

A literatura científica demonstra que a Controladoria é dotada de ferramentas capazes de dar ao gestor uma visão sistêmica da organização, a fim de que se possa selecionar e filtrar as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a correta tomada de decisões, bem como para conhecer e avaliar os resultados obtidos em comparação com o planejado.

Assim, a função da Controladoria na Administração Pública é de implementar mecanismos de controles e de geração de informações que propiciem a eficácia das ações dos gestores governamentais, para que elas possam satisfazer as necessidades da sociedade.

A Prefeitura Municipal de Fortaleza foi escolhida como objeto de estudo por possuir, em sua estrutura, um órgão de Controladoria, denominado Controladoria Geral do Município, além do fato de que aquele Município possui a 5ª. maior população do país; é responsável por um orçamento de cerca de R\$ 2,09 bilhões, um dos maiores das unidades federativas do Brasil; e tem grande importância no cenário econômico nacional.

A controladoria governamental também tem sido objeto de estudo de muitos pesquisadores em todo mundo, que observam a relevância da controladoria como instrumento fornecedor de informações gerenciais tanto para administração pública quanto para os órgãos fiscalizadores de gastos públicos. Nesse contexto, renomados autores brasileiros abordam o papel da controladoria no planejamento, acompanhamento e avaliação da gestão, inclusive no âmbito governamental.

O relacionamento que o autor tem com o tema escolhido está associado à experiência profissional acumulada no exercício do cargo de perito criminal federal, na área

contábil, o que o permitiu atuar na análise de fraudes porventura ocorridas na gestão de recursos públicos, cuja detecção somente foi possível efetuar com a utilização dos mecanismos hoje disponíveis na área pública, em especial, o SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.

Os aspectos mais interessantes dessa discussão, visando à transformação deste projeto em trabalho, dizem respeito à possibilidade de examinar o papel da Controladoria Governamental no acompanhamento da execução orçamentária, com um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Fortaleza-CE.

1.3. Problema e Delimitação do Estudo

De acordo com Gil (1996, p. 29), o problema, para ser cientificamente válido, deve passar pelo crivo das seguintes questões: pode o problema ser enunciado em forma de pergunta? Corresponde a interesses pessoais (capacidade), sociais e científicos, isto é, de conteúdo e metodológicos? Esses interesses são harmonizados? Constitui-se o problema em questão científica, ou seja, relacionam-se entre si pelo menos duas variáveis? Pode ser objeto de investigação científica sistemática, controlada e crítica? E pode ser empiricamente verificado em suas conseqüências?

Além desses requisitos, o problema de natureza científica deve também ser claro e preciso, estabelecer estreito diálogo com a teoria, bem como ser limitado a uma dimensão variável, a fim de que seja possível ser investigado.

Nos dias atuais, a Academia Científica, a sociedade e os gestores públicos buscam encontrar soluções para o problema de falta de informações que permitam o acompanhamento e a avaliação dos gastos públicos. Diante disso, o estudo aqui proposto visa responder a pergunta básica descrita a seguir:

Qual a contribuição da Controladoria Governamental para o controle e acompanhamento da aplicação de recursos no Município de Fortaleza-CE?

1.4. Pressupostos

Após a definição do problema de pesquisa e delimitação do estudo, foram construídos os pressupostos básicos para este trabalho, que são os seguintes:

P1: O Órgão de Controladoria da Prefeitura Municipal de Fortaleza não é dotado de instrumentos eficazes que podem ser empregados no acompanhamento dos gastos públicos.

P2: A Controladoria deve fornecer ferramentas adequadas para que haja um fluxo adequado de informações necessárias ao acompanhamento da execução orçamentária da despesa.

P3: A adoção de um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa possibilitará o conhecimento de como que estão sendo empregados os recursos públicos; a possibilidade de fazer uma avaliação dos resultados; e a minimização de ocorrência de desvios e fraudes.

1.5. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa científica proposta é de natureza qualitativa, pois tem a finalidade de buscar compreender como estão sendo realizados os gastos públicos nos municípios brasileiros e identificar algumas mudanças tecnológicas que possam ser implementadas no sistema de acompanhamento da execução orçamentária.

Inicialmente será feita uma extensa pesquisa bibliográfica e documental, principalmente em livros, artigos científicos, inclusive relatórios e outros documentos produzidos pela prefeitura examinada, buscando conhecer teorias, conceitos, idéias, artigos e trabalhos a respeito do assunto.

Após ter obtido conhecimento teórico adequado e fazer uma análise acurada dos conceitos existentes, deverá ser procedida uma pesquisa, “*in loco*”, que será um estudo de caso na Prefeitura Municipal de Fortaleza-CE, com realização de entrevistas e formulação de

questionários, com foco na atividade de acompanhamento da execução orçamentária da despesa.

1.6. Estrutura do Trabalho

A dissertação está estruturada em sete seções.

A Introdução discorre sobre a delimitação do tema e formulação do problema, trata da questão da pesquisa, com abordagem sobre sua relevância para a Academia e para a sociedade, define seus pressupostos e apresenta a pergunta em torno da qual o estudo está direcionado, enfocando também a proposta metodológica.

O Capítulo dois apresenta uma breve discussão teórica sobre o problema, na perspectiva de fundamentá-lo nas teorias existentes, por isso, traz uma revisão teórica contendo as definições do papel da Controladoria Governamental e traz uma conceituação bastante abrangente sobre todas as categorias de pesquisa, com enfoque na atividade de execução orçamentária da despesa.

O Capítulo três apresenta pormenorizadamente a metodologia utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa, com sua classificação quanto à abordagem, quanto aos procedimentos e quanto aos objetivos. Define, também, a técnica de coleta de dados adotada e o universo da pesquisa e a estrutura do trabalho. Ao final, apresenta o ambiente de pesquisa que foi escolhido como objeto de estudo para esta dissertação.

O Capítulo quatro descreve um estudo sobre a Controladoria Geral do Município de Fortaleza, que é um órgão de assessoramento direto ao chefe do Poder Executivo Municipal, que teria como responsabilidade fazer o acompanhamento da execução orçamentária da despesa. Apresenta sua estrutura organizacional e técnico-funcional e faz uma abordagem sobre os resultados alcançados nos anos de 2004 a 2006, confrontando-os com os normativos da CGM e com a missão de um órgão de Controladoria.

O Capítulo cinco dedica-se ao exame aprofundado da atividade de acompanhamento da execução orçamentária da despesa diretamente no órgão que

efetivamente a realiza, que é a Secretaria de Finanças – SEFIN. Apresenta o resultado da pesquisa de campo realizada naquela Secretaria, que teve como intuito conhecer como são executadas as tarefas concernentes à execução orçamentária da despesa.

O Capítulo seis apresenta a análise dos resultados alcançados por esta pesquisa, com apresentação do modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa que pode ser aplicado na Prefeitura Municipal de Fortaleza, que terá condições de evidenciar aspectos relevantes da execução orçamentária da despesa e de identificar, com a rapidez que se faz necessária, a ocorrência de irregularidades e desvios de finalidade, e possibilitará a correção ou a interrupção do curso de realização dessas despesas, minimizando, assim, as deficiências na aplicação de recursos públicos.

Por fim, a Conclusão, onde serão apresentadas as considerações finais, destacando-se as limitações e contribuições para pesquisas científicas futuras a respeito do tema, e as Referências, onde são apresentadas as obras consultadas.

2. A CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA

Neste capítulo serão apresentados os posicionamentos teóricos que servirão de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Serão abordados conceitos e idéias sobre Controle Interno e Externo, Controladoria, Controladoria na Administração Pública, Planejamento, Contabilidade Pública, Execução Orçamentária da Despesa, Sistemas de Informação, Auditoria e Ouvidoria.

2.1. Controle

Sob o ponto de vista semântico, a expressão controle significa: “ato de dirigir qualquer serviço, fiscalizando-o e orientando-o do modo mais conveniente” (MICHAELIS, 1998, p. 578); ou ainda: “fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas” (FERREIRA, 2004).

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”.

No âmbito organizacional, controlar significa avaliar e corrigir as atividades de subordinados para garantir que tudo ocorra de acordo com o planejado. Para ser eficaz, o controle enseja o desenvolvimento de ações que podem ser adotadas antes (planejamento), durante (acompanhamento) e depois (correção/aprovação) da execução da atividade ou produto, com o intuito de verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos.

Note-se que o exercício do controle está sempre associado ao ato de fiscalização, para que não ocorram desvios em relação aos padrões anteriormente definidos. Caso ocorram esses desvios, os controles devem estar dotados de mecanismos capazes de detectá-los e trazê-los à tona, a fim de que ações corretivas possam ser adotadas.

O professor Catelli (2001, p. 61) comenta que:

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

Antunes (1998, p.60) afirma que “os processos básicos para se desenvolver atividades de controle podem ser segregados em três etapas: estabelecimento de padrões, avaliação de desempenho e correção de desvios”. Para ilustrar a ocorrência dessas três etapas numa organização, o referido autor demonstra em sua dissertação um interessante recurso visual idealizado por Koontz e Donnell (1976), em forma de fluxograma, que propicia uma melhor compreensão acerca da função de controle e sua importância (figura 1).

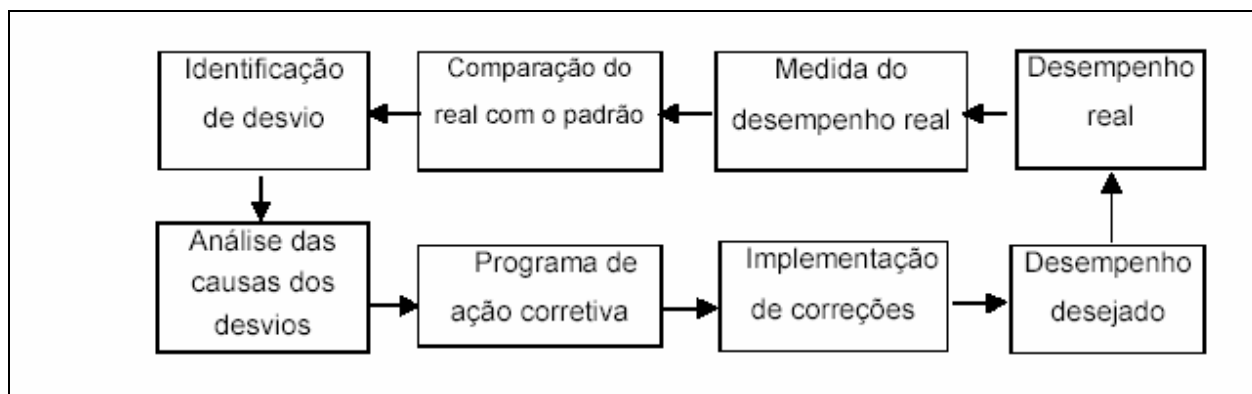


Figura 1 – Fluxograma da Função do Controle

Fonte: Koontz e Donnell (1976)

Na leitura do fluxograma inserido na figura 1, percebe-se que Controle permeia todo o processo de ações de uma organização, indo desde o estabelecimento de padrões (desempenho desejado), passando pela avaliação de desempenho (medida do desempenho real), efetuando a comparação do real com o padrão, a fim de identificação dos possíveis desvios, com análise de suas causas, buscando a implementação de ações corretivas, que irão provocar uma retroalimentação do processo, com alteração no desempenho esperado.

Na Administração Pública, o controle desempenha importante papel nas relações entre Estado e sociedade, contribuindo para a garantia do regime democrático, uma vez que ele é exercido sobre os próprios órgãos estatais.

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).

Há um relacionamento permanente entre o Estado e a sociedade, onde, a rigor, o cidadão deve prover recursos ao Estado, para que este possa atender as necessidades básicas da coletividade. Dessas relações surgem as funções públicas que lhe são próprias, exercidas por meio dos seus órgãos – instituições burocráticas que prestam serviços públicos, ligados a uma das funções fundamentais: executiva, legislativa ou jurídica. O conjunto de órgãos constitui, formalmente, a administração pública.

De posse dos recursos, espera-se que o Estado se submeta à ordem e à eficiência administrativas, e à eficácia dos seus atos. Esses princípios criam mecanismos ou sistemas de controle das atividades estatais, defendendo tanto a própria administração pública, como os direitos e garantias coletivos.

O controle é tratado na Constituição Federal – CF/88, na Seção IX do capítulo I do Título IV. O controle encontra-se dividido em Controle Externo e Controle Interno.

São dois os sistemas de controle definidos pela Constituição Federal:

- a) Controle interno, realizado pelos próprios órgãos do aparelho estatal;
- b) Controle externo, realizado pelo Poder Legislativo, que conta com o auxílio da Corte de Contas.

2.2. Controle Interno

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

No ambiente público, o controle interno encontra-se fundamentado no art. 74 da Constituição Federal, o qual determina que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário devem manter, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- a) avaliar o cumprimento de metas do plano plurianual e a execução dos orçamentos públicos;
- b) 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 privadas;
- c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Verifica-se que todo o agir administrativo dos três poderes está submetido à lei, sendo que qualquer atuação estatal desconforme ou incompatível com o suporte legal, ou que ultrapasse o espectro circunscrito pela lei, está sujeito ao desfazimento. Pode-se dizer que a lei é, ao mesmo tempo, seu suporte e seu limite.

Sobre a responsabilidade da Administração Pública de realizar controle de seus próprios atos, Pazzaglini Filho *et al.* (1999, p. 16) ressaltam:

[...] a Administração tem o dever de anular seus próprios atos, quando viciados por ilegalidade, porque deles nenhum direito pode resultar. De outra parte, ainda que sejam legais, pode, também, revogá-los com esteio na conveniência ou oportunidade, diante da presença de interesse público relevante, superveniente, do mesmo grau e medida, sem prejuízo, é obvio, de direitos adquiridos e de eventual apreciação judicial.

Assim, o Controle Interno em uma organização pública deve ter caráter preventivo e ser dotado de ferramentas de correção de desvios aos parâmetros estabelecidos. Deve ter uma atuação prévia, concomitante e posterior aos atos administrativos, objetivando a avaliação da ação governamental e da gestão fiscal dos administradores, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, examinando-se aspectos quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Pode-se, então, dizer que, resumidamente, os Controles Internos devem:

- a) ter caráter preventivo;
- b) ser voltados para correção de desvios;
- c) prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão; e
- d) ser direcionados para todos os níveis hierárquicos da administração.

É importante destacar que o Controle Interno deve propiciar ao Controle Externo o necessário apoio na sua ação de fiscalização, objetivo maior das Cortes de Contas.

A Lei Complementar 101, publicada no Diário Oficial da União em 05.05.2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, veio estabelecer um novo paradigma de gestão pública no Brasil, bem como dotar, a Administração Pública, de mecanismos de controle, sejam internos ou externos, que representam o elo vital para garantir que o poder público alcance os objetivos almejados em suas ações, observando, ainda, os preceitos legais e normativos da ordem constitucional.

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi criada para regulamentar uma série de questões relacionadas com a administração pública brasileira e para assegurar que todos os Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por intermédio de seus órgãos de administração direta e indireta, pratiquem o equilíbrio, a sensatez e a transparência na gestão pública, especialmente no que se refere à gestão orçamentária e financeira.

Os sistemas de Controle Interno visam à aferição e análise da ação e da gestão governamental, tais como a avaliação de metas e objetivos, execução de programas e orçamento, bem como a devida comprovação de aspectos atinentes à legalidade do procedimento administrativo.

2.2.1. Princípios de Controle Interno

A Administração Pública, especialmente no que diz respeito à realização dos gastos públicos, rege-se por princípios definidos no art. 37, da Constituição Federal, que são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Nada obstante, a Lei n.º

9.784, de 29.01.1999, veio consolidar esses e outros pilares da gestão pública, consagrando também os princípios da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, da segurança jurídica, do interesse público e da eficiência. Podem ser incluídos nessa relação, os princípios que foram sedimentados pela doutrina e pelos costumes, dentre eles o da continuidade do serviço público, da economia processual e da impessoalidade.

Relativamente ao orçamento público, também existem princípios básicos que devem ser seguidos para sua elaboração e controle, que estão definidos na Constituição Federal/88, na Lei nº 4.320/64 e em outros normativos. Castro e Garcia (2004, p. 67 e 68) citam que esses princípios são:

- a) Anualidade (ou periodicidade) – A estimativa da receita e fixação da despesa limita-se a um período definido de tempo, chamado exercício financeiro;
- b) Exclusividade – A proposta de lei orçamentária não deve conter assuntos estranhos a ela (exceção feita à autorização de créditos suplementares e contratação de operações de crédito);
- c) Especificação – As receitas e despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação;
- d) Unidade – Cada entidade de direito público deve possuir apenas um orçamento, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente;
- e) Publicidade – A lei orçamentária deve ser divulgada por meio dos mecanismos oficiais de comunicação/divulgação para conhecimento público e para a eficácia de sua validade;
- f) Universalidade – O orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas referentes aos Poderes da União, seus fundos, Órgãos e entidades da administração direta e indireta, para o exercício financeiro;
- g) Equilíbrio – O montante da despesa não pode ultrapassar a receita prevista para o período (exercício financeiro), em obediência ao compromisso de equilíbrio fiscal;

- h) Não-afetação das receitas (vinculação) – Nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a determinados gastos que não os definidos em lei específica.

No que se refere especificamente aos Órgãos de Controle Interno da Administração Pública, cabe salientar que suas atividades são disciplinadas por normativos contidos na Carta Magna e em outros dispositivos infraconstitucionais e, conforme afirmam Machado e Peter (2003), seus procedimentos são regidos por princípios que são determinados por um conjunto de regras e diretrizes que visam o atingimento de objetivos específicos. Asseveram, ainda, que deste rol de princípios destacam-se:

- a) Relação do Custo Benefício – o custo de um controle não deve exceder seus benefícios;
- b) Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários – pessoal selecionado e treinado tem melhor rendimento ao menor custo; a prática de rodízio reduz a possibilidade de fraudes;
- c) Delegação de poderes e determinação de responsabilidades – descentralização administrativa confere maior rapidez nas decisões;
- d) Segregação de Funções – deve haver separação entre as funções conflitantes; isso quer dizer que nenhuma pessoa deve ter a seu cargo a realização de toda a fase de uma transação, ou seja, aquele que autoriza uma atividade não deve executá-la, quem controla um procedimento não deve ser o mesmo que o contabiliza;
- e) Instruções devidamente formalizadas – ações, procedimentos e instruções disciplinados por instrumentos eficazes, claros e emitidos por autoridades competentes;
- f) Controles sobre as transações – acompanhamento de fatos contábil-financeiros e operacionais, para garantir que sejam efetuados por atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão;
- g) Aderência às diretrizes e normas legais – planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos internos, para assegurar a observância das diretrizes.

2.2.2. Instrumentos de Controle Interno

O Controle Interno oferece uma série de instrumentos, a fim de que os gestores públicos possam conhecer, acompanhar e avaliar a execução das metas e dos programas governamentais.

Peixe (2002) afirma que é de importância vital para a Administração que o Controle Interno seja institucionalizado, a fim de permitir conhecer a eficácia com que estão sendo gastos os dinheiros públicos. Comenta, também, que existem dois instrumentos básicos para materializar o controle interno na Administração Pública, que são o orçamento público e a contabilidade.

Machado e Peter (2003) também citam esses dois instrumentos e acrescentam mais um, quando afirmam que os principais instrumentos de Controle Interno são:

- a) Orçamento – instrumento de controle gerencial prévio, por meio do qual são efetuadas projeções futuras, com estimativa das receitas e fixação das despesas. Serve como elo entre planejamento e finanças;
- b) Contabilidade – instrumento que evidencia a situação de todos quantos, arrecadem receitas, efetuem despesas administrem ou guardem bens. Gera informações úteis e confiáveis, que subsidiem o processo decisório dos dirigentes públicos e mostrem à sociedade com os recursos arrecadados estão sendo aplicados;
- c) Auditoria – instrumento utilizado para verificar o cumprimento das obrigações e a veracidade das informações contábeis, bem como para comprovar a legalidade e legitimidade das ações governamentais, avaliando os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária. É utilizado, também, para prevenir danos ou prejuízos ao patrimônio da entidade.

2.3. Controle Externo

No Brasil, o ordenamento jurídico propicia diversos mecanismos de controle da atividade da Administrativa Pública, que vão desde o Controle Interno ou Autocontrole, que

foi abordado no item anterior, até o Controle Externo, que, na esfera federal, encontra assento na Carta Magna, em seu artigo 70, que enuncia:

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.

Não se pode deixar de destacar que, mais recentemente, tem-se observado uma participação popular muito intensa no controle das atividades dos órgãos de administração direta e indireta, vez que os indivíduos estão mais cientes de seus direitos como cidadão, bem como do dever do Estado em suprir suas necessidades básicas. O controle exercido pelo povo é também uma forma de Controle Externo.

2.3.1. Controle Externo pelos Órgãos Oficiais

A Lei nº. 4.320/64, em seu art. 81, define que o Controle Externo deverá ser exercido pelo Poder Legislativo: “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”.

Por sua vez, o artigo 71 da Carta Magna, diz que “o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete”, dentre outras coisas, examinar, no âmbito federal: a probidade dos atos da administração; a regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos; e a fiel execução do orçamento. As demais competências constitucionais privativas do TCU constam dos artigos 71 a 74 e 161 do referido diploma legal.

Meirelles (1989, p. 602), afirma que o controle externo é “por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira”.

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

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 Estado.

No estado do Ceará, onde existe o Tribunal de Contas dos Municípios, cabem a esse órgão, dentre outras, as seguintes funções, conforme previsto no seu Regimento Interno (Resolução n°. 08/1998, de 01/10/1998):

- 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 concessivos 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.

Para que o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará – TCM/CE possa efetuar um acurado planejamento de fiscalização, com vistas a dar cumprimento às suas funções já definidas em sua Lei Orgânica, é imprescindível que haja um adequado fluxo de informações.

Entretanto, é comum se observar reclamações dos órgãos fiscalizadores a respeito da dificuldade em obter informações confiáveis de maneira rápida e eficiente, alegando que tal situação dificulta, sobremaneira, a realização de planejamento, o acompanhamento da gestão e a verificação dos resultados obtidos pelos administradores de recursos públicos.

De forma resumida, pode-se dizer que o TCM/CE exercerá, em todo o 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, para verificar a legalidade, e legitimidade e a economicidade de atos, convênios e contratos das aplicações das subvenções e renúncias de receitas, com vistas a assegurar a eficácia do controle que lhe compete e a instruir o julgamento de contas, bem como prestará às Câmaras Municipais o auxílio que estas solicitarem para o desempenho do controle externo a seu cargo, conforme está previsto na Lei Estadual nº 12.160, de 04 de agosto de 1993 (Lei Orgânica do TCM/CE).

2.3.1.1. Abrangência (jurisdição) do TCM/CE

De acordo com seu Regimento Interno (Resolução n. 08/1998, de 01/10/1998), o Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará – TCM/CE tem sede na cidade de Fortaleza, jurisdição própria e privativa em todos os municípios do Estado do Ceará, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência. A jurisdição deste Tribunal abrange:

- a) qualquer pessoa, física, órgão ou entidade a que se refere à alínea “c” do item 2.3, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais o Município responda, ou que em nome deste, assumam obrigações de natureza pecuniária;
- b) aqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário municipal;

- c) os dirigentes ou liquidantes de empresas encampadas ou sob intervenção ou que de qualquer modo venham a integrar, provisória ou permanentemente, o patrimônio do Município ou de outra entidade pública municipal;
- d) os responsáveis por entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebem contribuições para-fiscais e prestem serviço de interesse público ou social;
- e) todos aqueles que devam prestar contas ou cujos atos estejam sujeitos à sua fiscalização por expressa disposição de lei;
- f) os responsáveis pela aplicação de qualquer recurso repassados pelos municípios, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres;
- g) os sucessores dos administradores e responsáveis a que se refere este artigo, até o limite do valor do patrimônio transferido;
- h) os representantes do Município ou do Poder Público na Assembléia Geral das empresas estatais e sociedades anônimas de cujo capital participem, solidariamente, com os membros do Conselho Fiscal e de Administração, pela prática de atos de gestão ruínosa ou liberalidade à custa das respectivas sociedades.

2.3.1.2. Estrutura do TCM/CE

O TCM/CE é integrado por sete Conselheiros, tem sede em Fortaleza, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o Estado do Ceará.

Os Conselheiros serão escolhidos dentre brasileiros, com mais de 35 e menos de 65 anos de idade, idoneidade moral e reputação ilibada, notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública, e mais de dez anos de exercício ou de efetiva atividade que exija os conhecimentos anteriormente referidos.

A forma de escolha dos Conselheiros acontece de acordo com os seguintes critérios:

- a) Quatro sétimos pela Assembléia Legislativa, para provimento da 1^a., 3^a., 5^a. e 6^a. vagas;
- b) Três sétimos pelo Governador do Estado, com aprovação da Assembléia Legislativa, observados os critérios definidos no Regimento Interno do TCM/CE.

2.3.2. Controle Externo pelos cidadãos

A participação popular tem sido, nos últimos tempos, importantíssimo instrumento de controle sobre a ação dos governantes. Quando os governados percebem-se lesados em relação ao uso de recursos públicos, não se sentem inibidos em demonstrar sua insatisfação, seja por meio de denúncias aos órgãos de fiscalização ou ao Ministério Público, seja chamando a atenção da mídia por meio de realizações de manifestações de populares de repúdio (passeatas, greves, fechamento de rodovias, por exemplo) ou, ainda, por meio de ações judiciais.

A própria Constituição Federal de 1988 preocupou-se com as intervenções populares no controle do uso do dinheiro público, com vistas a evitar irregularidades e desvios dos recursos, como se percebe nos seguintes dispositivos:

Art. 31...

§3o - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

Art. 74...

§2o - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

A Lei Complementar nº101/2000 (denominada Lei de Responsabilidade Fiscal) deu especial atenção à participação popular no controle e fiscalização dos recursos, conforme se verifica em seus artigos 48 e 49, que assim dispõem:

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 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.

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.

O próprio Governo Federal, valendo-se da máxima de que “o custo de um controle não deve exceder seus benefícios”, tem procurado incentivar a participação popular no controle do uso de recursos públicos, especialmente nos casos em que verbas federais são descentralizadas aos Estados e Municípios por meio de repasses.

Cita-se, como exemplo disso, o caso do Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental – FUNDEF. Recursos federais são repassados aos municípios, a fim de haja melhoria da qualidade do ensino fundamental, com a valorização do professor, via incremento de sua remuneração. Para que o município possa receber esses recursos, é imprescindível que seja instituído um conselho municipal, composto por moradores daquela localidade, que fará acompanhamento da aplicação dos valores repassados.

A participação do cidadão brasileiro no controle da aplicação do dinheiro público, o qual, aliás, deve ser o real beneficiário da ação governamental, é demonstração inequívoca da conquista de sua cidadania e é, também, uma forma complementar de evitar-se a ocorrência de mau uso e desvios.

2.4. Controladoria

As mudanças pelas quais o mundo vem passando, nos últimos tempos, têm revolucionado a vida das pessoas e das organizações, desafiando a todos no sentido de se transformarem em competidores mais capazes, a fim de enfrentar um ambiente de mercado cada vez mais competitivo.

Com o rápido avanço econômico e tecnológico que vem ocorrendo nos dias atuais, tornou-se ainda mais evidente a necessidade de que as empresas tenham um

instrumento de controle eficaz, capaz de gerar um cabedal de informações estratégicas que sejam úteis para tomada de decisões acertadas.

Nesse cenário, de mudanças e de suas implicações, a Controladoria apresenta-se como ciência que, se bem aplicada, é capaz de suprir os gestores de informações rápidas e confiáveis, com vistas a facilitar o processo decisório, bem como de otimizar os resultados econômicos da empresa, gerando eficiência e conduzindo à eficácia.

Slomski (2005, p. 15) define Controladoria como “a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, e o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade.”

A controladoria busca promover a excelência organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira e participar ativamente do planejamento e controle das operações. Uma de suas premissas é a busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado pois.

O professor Catelli (2001, p. 344) assim conceitua a Controladoria:

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.

Catelli (2001, p. 404) ainda complementa que:

A Controladoria, integrando conhecimentos econômicos, administrativos e contábeis, busca contribuir para este processo, subsidiando o gestor com modelos de decisão corretos e conceitos de mensuração apropriados para as diversas decisões tomadas, em todas as fases do processo de gestão.

A Controladoria é dotada de ferramentas capazes de dar ao gestor uma visão sistêmica da organização, a fim de que ela possa selecionar e filtrar as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a correta tomada de decisões. Neste processo, o administrador poderá avaliar os resultados obtidos em comparação com o planejado, influenciando a tomada de decisões dentro da empresa.

Segundo Machado e Peter (2003, p. 22), “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”.

O papel da Controladoria, portanto, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

Slomski (2005, p. 16) faz o seguinte comentário sobre o papel da Controladoria:

Fazer controladoria é, também, sinônimo de gerir o banco de dados global do ente público, pois não dá para pensar em controladoria dissociada de sistemas de informações estruturados, capazes de responder em tempo real sobre receitas, despesas, bens públicos de uso especial, de uso comum e dominial, enfim, sobre o patrimônio econômico, financeiro, social, cultural, turístico e ambiental existente no município.

Não se pode falar de Controladoria sem se referir ao *Controller* ou Controlador. Este profissional tem papel preponderante dentro do processo de definir, planejar e acompanhar as operações de uma entidade.

As atividades do *Controller* vão desde a geração de informações dentro dos diversos setores a ele subordinados até, o que é mais importante, à compilação, síntese e análise das informações geradas, a fim de garantir que tais informações sejam utilizadas para a tomada de decisões corretas.

Entretanto, não compete a este profissional o comando da organização, pois essa prerrogativa é do primeiro executivo. A tarefa do *Controller* consiste em oferecer opções aos gestores, para que estes decidam de acordo com suas competências e habilidades gerenciais.

Há uma definição bastante interessante sobre o papel do *Controller*, no artigo denominado “Funções do Controlador”, cujo texto está, em parte, a seguir transcrito:

O *Controller* é responsável por reunir, analisar, conferir e preparar registros financeiros e contábeis, controlando os diversos setores da empresa, como pagamentos, recebimentos, produção, parte comercial, e verificando a implementação de uma política econômica na empresa. Atua como controlador, analisando e verificando se as informações da contabilidade, custos, orçamentos estão de acordo com os sistemas gerais da contabilidade. Prepara e analisa relatórios com a saúde financeira da empresa, controla gastos específicos para adequação ao orçamento, prepara documentos relativos aos pagamentos de impostos, tributos e contas (NUNES, 2006).

Com sua visão ampla e generalista, o *Controller* influencia e assessora todos os outros departamentos da empresa, onde as informações são geradas e colocadas à disposição dos executivos para a tomada de decisões. Elabora relatórios complexos de análise da performance da gestão, por segmento, setor e produtos, recomendando e orientando quanto à execução dos processos de forma que salvguarde o capital e atinja os objetivos institucionais.

Nakagawa (1995, p. 13) argumenta que o *Controller* tem uma função especial:

Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o *Controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

2.5. Controladoria na Administração Pública

Na área do governo, a Controladoria ganha uma missão ainda maior, pois deve preocupar-se não somente com o resultado econômico, mas também com a função social da ação implementada, buscando verificar se as necessidades da sociedade foram plenamente atendidas, ou seja, se houve efetividade ação governamental.

A missão da Controladoria no âmbito governamental, assim como a preocupação com a efetividade dos atos públicos, são imperativos definidos na própria Constituição Federal brasileira, a qual dispõe sobre o assunto em seu artigo 70:

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

Em todas as unidades administrativas dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a Controladoria deverá ter basicamente as seguintes finalidades:

- a) Criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle interno e regularidade à realização da receita e da despesa;
- b) Acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento;
- c) Avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos;
- d) Análise do custo/benefício.

A função da Controladoria na Administração Pública é de implementar mecanismos de controles e de geração de informações que propiciem a eficácia das ações dos gestores governamentais, para que elas possam satisfazer as necessidades da sociedade.

Não há a menor dúvida de que, para que haja êxito na administração, é fundamental que estejam implementados sistemas de controle e de geração informações, que permitam ao gestor conhecimento seguro sobre o que está acontecendo em sua gestão.

Existem, pelo menos, dois instrumentos básicos para materializar o controle na Administração Pública, seja na esfera federal, estadual ou municipal, que são o orçamento e a contabilidade.

O orçamento corresponde à peça final em que se materializa o planejamento da administração pública. Em obediência aos preceitos contidos nas Constituições Federal e Estaduais e nas Leis Orgânicas dos Municípios, os passos anteriores ao orçamento são o plano plurianual e a lei das diretrizes orçamentárias.

Segundo Peixe (2002, p. 120):

Autores estabelecem que o orçamento tem importância de instrumento de controle gerencial prévio, porque permite visualizar situações futuras, com o acompanhamento dos fatos e avaliação dos resultados almejados. No orçamento é preciso, pois, que todos tenham acesso às informações contidas, visando demonstrar à sociedade quanto custam os gastos com pessoal e com manutenção da máquina pública, de maneira que o cidadão possa exercer seus

direitos no Estado Democrático e apresentar propostas alternativas para sanear as finanças públicas.

Já a contabilidade destaca-se como instrumento onde deve ser registrada toda a movimentação patrimonial e financeira, com o objetivo de espelhar a situação patrimonial da entidade, bem como, a execução orçamentária e financeira, pois é fonte de informação para controle dos recursos físicos e financeiros arrecadados e despendidos.

Slomski (2003, p. 373) faz as seguintes abordagens sobre a Controladoria nos Municípios:

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

[...]

A Controladoria, na estrutura administrativa do Município, deveria ter o status de Secretaria Municipal, para em conjunto com o Prefeito definir as necessidades informativas para a tomada de decisões de todos os responsáveis das atividades-meio e das atividades-fins, em todos os níveis, seja do primeiro, seja do segundo, seja do terceiro escalão da entidade, produzindo dessa forma uma interface nas atividades e, assim, um melhor gerenciamento das informações e, por consequência, uma diminuição da assimetria informacional entre as esferas de governo.

Nos próximos tópicos serão apresentados conceitos e idéias sobre os principais instrumentos de Controladoria utilizados na Administração Pública, que abrangem atividades que dizem respeito a:

- a) Planejamento – que trata da previsão das ações governamentais, por meio da elaboração do Orçamento Público;
- b) Contabilidade Pública – que oferece ferramentas para registro e controle de todos os atos e fatos decorrentes das ações governamentais;
- c) Execução Orçamentária da Despesa – com especial ênfase para o controle e acompanhamento da aplicação de recursos públicos;
- d) Sistemas de Informações – com exame dos dispositivos que estão disponíveis aos órgãos públicos de administração direta e indireta;
- e) Auditoria – que busca a comprovação da legalidade e legitimidade das ações governamentais, com análise da efetividade do gasto público realizado;

- f) Ouvidoria – que é o canal de comunicação entre o cidadão assistido e o Governo.

2.5.1. Planejamento

Os autores 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.

Acrescentam ainda 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”.

O processo de planejamento no âmbito governamental possui, de certa forma, etapas pré-definidas, pelo menos no que se refere à identificação da filosofia de governo e à definição de propósitos básicos, pois estas fazem parte do programa de governo apresentado pelo candidato a gestor público (presidente, governador e prefeito) e submetido ao sufrágio universal.

O programa de governo é, em tese, escolhido pelo povo, e cabe ao gestor, com o auxílio dos profissionais em controladoria, realizar um planejamento estratégico para o alcance dos objetivos e metas traçados.

Para fazer um planejamento das ações de governo, deve-se considerar, dentre outras coisas, o cenário político e econômico por que passa o país, levando-se em conta também os recursos humanos, materiais e tecnológicos existentes e os que podem ser adquiridos.

Para formulação de um planejamento que seja exeqüível e para que as ações ali propostas alcancem os objetivos definidos, é imprescindível que haja um adequado fluxo de informações, as quais possam, a qualquer tempo, propiciar uma reformulação do plano.

Nakagawa (1995, p. 15) afirma que:

O planejamento é o ato de tomar decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais, e isto envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro.

Os normativos maiores de cada esfera governamental – Constituição Federal, Constituições Estaduais, Leis Orgânicas Municipais e do Distrito Federal – estabelecem um conjunto de instrumentos legais, para a formulação do planejamento.

A Constituição de 1988 estabeleceu a obrigatoriedade de serem votados três Instrumentos de iniciativa do Poder Executivo: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

O Plano Plurianual, com vigência de quatro anos, deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Deve ser elaborado no primeiro ano de governo e conter o projeto de ação governamental, que se baseia, em tese, nas promessas de campanha.

A respeito do Plano Plurianual, Slomski (2004, 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.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreende as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras de fomento. Deve ser o elo entre o plano plurianual e as leis do orçamento anual.

A Lei Orçamentária Anual preocupa-se em minimizar as desigualdades regionais como se observa nos dois parágrafos do artigo 165 da Constituição Federal, a seguir transcritos:

§ 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.

Os Municípios, que são regidos por sua respectiva Lei Orgânica, a qual deve estar em consonância com a Constituição Federal, também se utilizam dos referidos instrumentos de planejamento.

Slomski (2004, 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.

Apesar de o Plano Diretor ser obrigatório apenas para os Municípios com população superior a 20.000 habitantes (74% deles têm população abaixo desse número), é parte integrante do processo de planejamento municipal, pois 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.

Com referência aos prazos de encaminhamento da proposta orçamentária, o art. 22 da Lei 4.320/64 define que o Poder Executivo encaminhará, por meio de mensagem, ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições (Federal, para a União; Estaduais, para os Estados) e nas Leis Orgânicas dos Municípios.

Nos subtópicos a seguir serão apresentados conceitos gerais concernentes ao Orçamento Público.

2.5.1.1. Orçamento

O orçamento público é um instrumento de planejamento que espelha as decisões políticas, estabelecendo prioridades para o atendimento das demandas da sociedade, em razão da escassez de recursos. Corresponde a um processo contínuo, dinâmico e flexível, que exprime, em termos financeiros, as ações governamentais propostas para determinado período, procurando assegurar a sintonia entre o ritmo de execução e o fluxo de recursos previstos, para que estes possam ser liberados de forma contínua e oportuna.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p. 42) asseveram 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.

2.5.1.2. Ciclo Orçamentário

Melo (2006, p. 10) ensina que o ciclo orçamentário é a série de passos ou processos, articulados entre si, que se repetem em períodos prefixados, através dos quais orçamentos sucessivos são preparados, votados, executados, avaliados, controlados e as contas são julgadas pela Corte de Contas, num processo de contínua realimentação. O autor afirma, ainda, que, de um modo geral, o Ciclo Orçamentário abrangem quatro grandes fases, quais sejam:

- a) 1ª Fase: Elaboração e Apresentação – Com base no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei de Responsabilidade Fiscal, o Poder Executivo elabora e apresenta ao Legislativo a Proposta Orçamentária;
- b) 2ª Fase: Autorização Legislativa – Compreende a tramitação da proposta de orçamento no Poder Legislativo, onde as estimativas de receita são revistas, as alternativas de ação são reavaliadas, os programas de trabalho são modificados através de emendas, as alocações são mais especificamente regionalizadas e os parâmetros de execução são formalmente estabelecidos;
- c) 3ª Fase: Programação e Execução – Aqui são definidos os cronogramas de

desembolso, ajustando o fluxo de dispêndios às sazonalidades da arrecadação, as programações são executadas, acompanhadas e parcialmente avaliadas, sobretudo por intermédio dos mecanismos e entidades de controle interno;

- d) 4ª Fase: Avaliação e Controle – Nesta fase, parte da qual ocorre concomitantemente com a de execução, são produzidos os balanços, estes são apreciados e auditados pelos órgãos auxiliares do Poder Legislativo (Tribunais de Contas) e as contas julgadas pelo Parlamento. Integram também esta fase as avaliações realizadas por órgãos técnicos com vista à realimentação dos processos de planejamento e de programação.

2.5.2. Contabilidade Pública

Uma das áreas mais nobres na gestão de recursos públicos é, indubitavelmente, a Contabilidade Pública, que, especialmente com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 2000), conquistou uma maior importância e visibilidade em toda a sociedade.

Seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, a contabilidade aplicada 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.

O foco da Contabilidade Pública reside, basicamente, na forma de como foi arrecadado o dinheiro e como ele foi aplicado, ou seja, no balanço de resultados, que trata da despesa e da receita. Diferencia-se da contabilidade empresarial, porque não tem como foco o lucro e sim cuidar das operações das entidades governamentais.

De uma forma genérica, pode-se dizer que Contabilidade aplicada à Administração Pública, com base no que foi estabelecido no Orçamento Público, registra a previsão da receita e a fixação da despesa; escritura a execução orçamentária da receita e da despesa; faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas; controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações; revela as variações patrimoniais; e mostra o valor do patrimônio.

Pode ser definida como o ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações, de acordo com os dispositivos da Lei 4.320/64.

Nota-se 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.).

A Contabilidade Pública tem como objetivo propiciar a produção informações atualizadas e exatas, que sejam úteis aos gestores, para subsidiar as tomadas de decisões; aos órgãos de controle interno e externo, para dar cumprimento às exigências da legislação pertinente; às instituições governamentais e particulares, que necessitem de informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições.

Castro e Garcia (2004, p.40) afirmam 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.

O campo de aplicação da Contabilidade Pública, que inicialmente era restrito à administração pública, nos seus quatro níveis de governo: Federal, Estadual, Municipal e Distrito Federal, bem como as suas Autarquias e Fundações, hoje alcança a empresas públicas e algumas empresas de economia mista que participam do Orçamento Fiscal e de Seguridade.

A expansão do campo de atuação da Contabilidade Aplicada à Administração Pública Federal deu-se a partir de 1987, com o advento do SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal/ SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios.

Mais recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe novas obrigações que devem ser cumpridas pelo gestor público e espelhadas pela Contabilidade, de onde se deve extrair um maior volume de informações, para compor o relatório de gestão fiscal, que visa demonstrar se foram atingidas as metas e os limites estabelecidos. Essa lei passou a dar uma maior importância e visibilidade à contabilidade.

Algumas das diferenças entre a Contabilidade aplicada à área privada e à área pública dizem respeito à finalidade. Na área privada existe uma grande preocupação com a demonstração do efetivo valor patrimonial da empresa, bem como com a avaliação os resultados financeiros gerados (lucro), que são informações que interessam a seus dirigentes (gestores) e acionistas (proprietários). Na área pública o enfoque é diferente, voltado para o orçamento e finanças, pois a aplicação de recursos públicos não precisa, necessariamente, gerar lucros, mas sim satisfazer uma necessidade da sociedade assistida. Castro e Garcia (2004, p.39) asseveram que “orçamento é a própria essência do gasto público e as finanças bem controladas asseguram as condições para o cumprimento dos compromissos assumidos”

Outra diferença refere-se ao regime contábil. O regime contábil adotado na Administração Pública segue os dispositivos apontados no na Lei 4.320/64, que , em seu art. 35, determina o seguinte:

Art. 35 – Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Com base nesses dispositivos, consagrou-se o regime contábil misto para a Contabilidade aplicada à Administração Pública no Brasil, ou seja, regime de caixa para as receitas e de competência para as despesas. Isso significa que, no caso das receitas, somente são contabilizadas as que forem efetivamente arrecadadas (regime de caixa) e, em relação às despesas, todas aquelas que forem legalmente empenhadas no exercício financeiro, tendo sido pagas ou não (regime de competência).

2.5.3. Execução Orçamentária da Despesa

Após a promulgação da Lei de Orçamento, isto é, a partir do momento em que o plano de trabalho for aprovado e os limites financeiros para sua execução forem definidos, o Governo é autorizado a executar o orçamento.

Como se sabe, a Lei Orçamentária deverá conter dispositivos de estimação das receitas e fixação das despesas a serem executadas no exercício a que se referem. No orçamento aprovado, há uma programação para a arrecadação da receita prevista, bem como para a execução da despesa que o governo é autorizado a realizar. Este trabalho restringe-se ao estudo da execução da despesa, mais precisamente da execução orçamentária da despesa.

Cabe fazer aqui uma diferenciação entre execução orçamentária e a financeira. Pode-se definir execução orçamentária como sendo a utilização dos créditos consignados no Orçamento ou Lei Orçamentária Anual - LOA. Já a execução financeira, por sua vez, representa a utilização de recursos financeiros, visando atender à realização dos projetos e/ou atividades atribuídas às Unidades Orçamentárias pelo Orçamento.

A execução orçamentária está, de certa forma, atrelada à execução financeira, pois ocorrem concomitantemente. Para ratificar esta afirmação, cita-se o exemplo de que, em havendo crédito orçamentário e não existindo recurso financeiro, a despesa não poderá ser realizada. Em outra situação, pode ser que haja recurso financeiro, porém se não houver disponibilidade orçamentária, não poderá ser gasto.

É importante fazer aqui uma distinção entre as palavras CRÉDITO e RECURSOS. Reserva-se o termo CRÉDITO para designar o lado orçamentário e RECURSOS para o lado financeiro. Crédito e Recurso são duas faces de uma mesma moeda. O CRÉDITO é orçamentário, dotação ou autorização de gasto ou sua descentralização, e RECURSO é financeiro, portanto, dinheiro ou saldo de disponibilidade bancária.

Executar o Orçamento significa realizar as despesas públicas nele previstas e somente essas, uma vez que, para que qualquer utilização de recursos públicos seja efetuada, a primeira condição é que esse gasto tenha sido legal e oficialmente previsto e autorizado por lei (Lei Orçamentária Anual).

2.5.3.1. Despesa Pública

Segundo Melo (2006, p. 20), “despesa pública é o conjunto de dispêndios de recursos do Estado ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos”. O autor afirma ainda que “a despesa é parte integrante do orçamento, em que se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais” e conclui que “as despesas públicas formam o complexo da distribuição e emprego das receitas, para custeio de diferentes setores da administração”.

Carvalho (2005, p. 183) afirma que, de forma implícita, a Lei 4.320/64 segrega a Despesa Pública em dois tipos:

- a) Orçamentária – despesa que está incluída na lei orçamentária anual e ainda as provenientes dos créditos adicionais;
- b) Extra-Orçamentária – despesa que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo as diversas saídas de numerários, decorrentes do pagamento de: depósitos; cauções; pagamentos de restos a pagar; resgate de operações de créditos por antecipação da receita; quaisquer saídas para pagamentos das entradas de recursos temporários; etc.

Ainda com base na Lei 4.320/64, outras três importantes formas de classificação da Despesa Pública serão apresentadas a seguir:

2.5.3.1.1. Classificação Econômica da Despesa

A Classificação Econômica da Despesa permite a identificação do objeto de gasto e possibilita analisar o impacto das ações governamentais na economia como um todo. De acordo com os artigos 12 e 13 da Lei 4.320/64, a Despesa Pública está classificada nas seguintes categorias econômicas:

- a) Despesas Correntes – que se desdobram nos seguintes grupos:
 - Pessoal e Encargos Sociais

- Juros e Encargos da Dívida
 - Outras Despesas Correntes
- b) Despesas de Capital – que se desdobram nos seguintes grupos
- Investimentos
 - Inversões Financeiras
 - Amortização da Dívida

Nesse tipo de classificação, deve ser identificada a:

- a) Modalidade da aplicação – que se destina a indicar se os recursos serão aplicados diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário, ou transferidos a outras esferas de governo, órgãos ou entidades;
- b) Elemento da despesa – que tem por finalidade identificar as características dos objetos de gastos.

2.5.3.1.2. Classificação Institucional ou por Órgão

A classificação institucional possibilita conhecer e demonstrar quanto cada órgão ou unidade organizacional está autorizado a gastar num determinado exercício, tendo por finalidade alocar o montante das dotações necessárias à realização das tarefas que lhes são atribuídas. Apresenta a vantagem de permitir uma comparação imediata, em termos de dotações recebidas, entre os diversos órgãos.

2.5.3.1.3. Classificação Funcional-Programática

Tem por objetivo dar conhecimento das ações que o Governo realiza, fixando-se objetivos para cada uma delas. Propicia a identificação das grandes áreas de atuação do Estado, facilitando a programação, elaboração e execução orçamentárias. Consiste no agrupamento das grandes ações do governo. Por estas razões, o professor Melo (2006, p. 21) afirma que a classificação funcional-programática “é uma das primeiras condições para implantação do Orçamento-Programa”.

A classificação funcional-programática é composta de um rol de funções e

subfunções prefixadas, que servirá para identificar o somatório dos gastos públicos realizados por área de ação governamental, nas três esferas. Por ser de aplicação comum e obrigatória no âmbito dos Municípios, Estados e da União, essa classificação permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

O esquema da chamada classificação funcional-programática, que serve para retratar as ações que o Governo pretende desenvolver para alcançar seus objetivos, bem como os meios de que se utilizará, apresenta os seguintes conceitos, conforme definido na Portaria MOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão n° 42, de 15/04/99:

- a) Função – representa o maior nível de agregação, através do qual o governo procura alcançar os objetivos nacionais;
- b) Subfunção – representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público;
- c) Programa – instrumento de organização da ação governamental, visando à concretização dos objetos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- d) Projeto – um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo;
- e) Atividade – um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação do governo;
- f) Operações Especiais – as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens e serviços. Ex: dívidas, ressarcimentos, transferências, indenizações, financiamentos e outras afins.

2.5.3.2. Estágios da Despesa

A Lei n° 4320/64 estabelece três estágios para a execução da despesa: empenho, liquidação e pagamento. Atualmente encontra-se em uso a sistemática do pré-empenho

antecedendo esses estágios. Esse instrumento tem a finalidade de assegurar o crédito orçamentário até o término do processo licitatório, que normalmente é muito moroso.

Conforme prescreve o art. 58 da referida Lei, empenho é o primeiro estágio da despesa e significa “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. É prévio, ou seja, precede à realização da despesa e está restrito ao limite do crédito orçamentário. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

Existem três modalidades de empenho: por estimativa, para despesa cujo montante não se possa determinar; global, permitido para as despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento; e ordinário, para despesas cujo montante seja previamente conhecido e o pagamento deva ocorrer de uma só vez.

O segundo estágio da despesa é denominado liquidação, que consiste na verificação do implemento de condição (entrega do bem ou serviço) e “tem por objetivo apurar: a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

O pagamento é o terceiro e último estágio da despesa, caracterizando-se pela emissão da Ordem Bancária em favor do credor.

A própria Lei nº 4320/64 estabelece a necessidade do controle da execução orçamentária, conforme se depreende da leitura de seu art. 75:

Art. 75 - O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração; responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A pesquisa objeto desta dissertação terá como foco o acompanhamento da execução orçamentária da despesa, com base num estudo realizado na Prefeitura Municipal de Fortaleza-CE.

2.5.3.3. Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal na Execução Orçamentária da Despesa

Com a finalidade de contribuir para um maior controle, organização e transparência na realização de gastos públicos, a LRF (Lei Complementar nº 101/00) impôs algumas novas regras para a execução da despesa pública a serem obedecidas por todas as esferas de governo.

- a) A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa será acompanhado de:
 - Estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes, acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas;
 - Declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a Lei Orçamentária Anual e compatibilidade com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias.
- b) No caso de aumento de despesa obrigatória de caráter continuado, a que cria para o ente federado obrigação legal de execução por um período superior a dois anos, o documento contendo a estimativa do impacto orçamentário-financeiro deverá demonstrar o origem dos recursos para seu custeio e comprovar as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias não serão afetadas;
- c) Na despesa total com pessoal, para efeito de aplicação dos percentuais máximos permitidos, será considerado o somatório dos gastos do ente da Federação com ativos, inativos e pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência;
- d) Os valores de contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”. Quando a mão-de-obra envolver categorias

funcionais em extinção, a despesa será classificada nos mesmo elementos das demais despesas do contrato e no grupo de despesa “Outras Despesas Correntes”;

- e) Nos trinta dias após cada bimestre, os titulares de cada Poder (prefeito e presidente da Câmara de Vereadores) deverão adotar medidas para limitar os empenhos e os desembolsos, caso esteja ocorrendo frustração de receitas que implique o não-cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da LDO. Nos bimestres subsequentes, se a tendência for revertida, as limitações poderão ser liberadas, na mesma medida em que estiver ocorrendo a recuperação;
- f) Estão livres de compensação as despesas com o serviço da dívida e o reajuste geral anual dos salários dos servidores (art. 37, I X da CF/88);
- g) A geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam às condições estabelecidas pela LRF, serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público.

2.5.3.4. Restos a Pagar

De acordo com o art. 36, da Lei nº 4.320/64, e o art. 67, do Decreto nº 93.872/86, consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas, dentro do exercício financeiro, ou seja, até 31 de dezembro.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p. 204) dizem que “Restos a Pagar são as despesas empenhadas, pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilmente como obrigações a pagar no exercício subsequente.”

Conforme a sua natureza da despesa, “Restos a Pagar” podem ser classificados em:

- a) Processados – são as despesas legalmente empenhadas, cujo objeto (serviço, material, bem ou obra) já foi recebido, ou seja, já ocorreu o 2º estágio da despesa, que é a liquidação, pois o credor já cumpriu a sua obrigação, faltando apenas o pagamento;
- b) Não processadas – são aquelas que foram legalmente empenhadas, porém o

credor ainda não cumpriu a obrigação (prestação do serviço ou fornecimento do material, bem ou obra), ou seja, as despesas não foram liquidadas e nem pagas até 31 de dezembro do mesmo exercício.

O Decreto nº 93.872, de 23/12/86, em seu art. 35 determina que o empenho da despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

- a) ainda vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- b) vencido o prazo para cumprimento da obrigação, esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- c) se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;
- d) corresponder a compromisso assumido no exterior.

Os empenhos não anulados, bem como os referentes a despesas já liquidadas¹ e não pagas, serão inscritos em Restos a Pagar no encerramento do exercício, pelo valor devido, ou, caso seja este desconhecido, pelo valor estimado.

Pires (1996, p. 96) afirma que “o pagamento da despesa inscrita em Restos a Pagar, seja processado ou não processado, é feito no ano seguinte ao da sua inscrição, com base na liquidação da despesa, ou seja, a partir da entrega do objeto do empenho.”

Os valores inscritos em Restos a Pagar só poderão ser pagos até 31 de dezembro do ano subsequente. Após essa data, os saldos remanescentes serão automaticamente cancelados, permanecendo em vigor, no entanto, o direito do credor por 5 (cinco) anos, a partir da inscrição. O procedimento de cancelamento é adotado na esfera Federal e em alguns Estados e Municípios.

2.5.3.5. Despesas de Exercícios Anteriores

Pires (1996, p. 93) define que Despesas de Exercícios Anteriores “são as despesas

¹ A despesa que já cumpriu o seu 2º estágio, ou seja, o credor já forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, restando apenas o pagamento devido, que corresponde ao 3º e último estágio.

resultantes de compromissos assumidos, em exercícios anteriores àquele em for ocorrer o pagamento, para as quais não existe empenho inscrito em Restos a Pagar porque foi cancelado ou não foi empenhado na época devida”.

O orçamento anual deve consignar dotação específica destinada a fazer face aos pagamentos de despesas resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros já encerrados.

Conforme definido no art. 37 da Lei nº 4.320/64, poderão ser pagas à conta de despesas de exercício anteriores, mediante autorização do ordenador de despesa, respeitada a categoria econômica própria:

- a) As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria; assim entendidas aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
- b) Os restos a pagar com prescrição interrompida; assim considerada a despesa cuja inscrição como Restos a Pagar tenha sido cancelada, mais ainda vigente o direito do credor; e
- c) Os compromissos decorrentes de obrigação de pagamento criada em virtude de lei e reconhecidos após o encerramento do exercício.

Para fins de autorização do pagamento de despesas de exercícios anteriores, deverá ser aberto processo de reconhecimento da dívida, devendo conter os seguintes elementos próprios e essenciais à sua instrução:

- a) importância a pagar;
- b) nome do credor, CNPJ/CPF e endereço;
- c) data do vencimento do compromisso;
- d) causa da inobservância do empenho prévio de despesa;
- e) indicação do nome do ordenador da despesa à época do fato gerador do compromisso;

f) reconhecimento expresso do atual ordenador de despesa.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p. 204) alertam que “a prescrição das dívidas que dependam de requerimento ocorre em cinco anos contados da data do ato ou fato que tiver dado origem ao respectivo direito.”

2.5.3.6. Suprimento de Fundos

Trata-se da modalidade de realização de despesa por meio de adiantamento concedido a servidor, para prestação de contas posterior, a critério do ordenador de despesas e sob a sua inteira responsabilidade, precedido de empenho, na dotação própria da despesa a realizar, que, por sua natureza ou urgência, não possa subordinar-se ao processo da execução orçamentária e financeira.

São passíveis de realização por meio de suprimentos de fundos, de acordo com o art. 45 do Decreto nº 93.872/86, as despesas:

- a) eventuais, inclusive em viagens e com serviços especiais, que exijam pronto pagamento em espécie;
- b) que devam ser feitas em caráter sigiloso, conforme se classificar em regulamento;
- c) de pequeno vulto, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso, não ultrapasse a 5% da alínea “a”, inciso I, do art. 23, da Lei 8.666/93, no caso de obras e serviços, e 5% da alínea “a”, inciso II, do art. 23, da Lei 8.666/93, no caso de outros serviços e compras em geral.

Conforme estabelecido no parágrafo único do art. 81 do Decreto-lei nº 200/67, o suprido (tomador do suprimento de fundos) deverá apresentar a prestação de contas do recurso recebido para aplicação, dentro do prazo estabelecido pelo ordenador, sob pena de sujeitar-se à tomada de contas.

Deverá integrar a prestação de contas: cópia do ato de concessão do suprimento; 1ª. via da nota de empenho da despesa; extrato de conta bancária, se for o caso; demonstração

de receitas e despesas; comprovantes de realização da despesa (recibo, nota fiscal etc.); comprovante do recolhimento do saldo remanescente, se for o caso.

O referido Decreto também estabelece algumas restrições para a concessão do suprimento de fundos. Assim, não pode ser concedido suprimento de fundos a servidor:

- a) responsável por dois suprimentos;
- b) que tenha, a seu cargo, a guarda ou utilização do material a adquirir, salvo quando não houver na repartição outro servidor;
- c) responsável por suprimento de fundos que, esgotado o prazo, não tenha prestado contas de sua aplicação;
- d) declarado em alcance, ou que esteja respondendo a inquérito administrativo.

2.5.4. Sistema de Informação

Toda organização que almeje eficiência e eficácia de suas ações necessita de um processo de decisão, planejamento, execução, acompanhamento e controle de suas atividades. Para tanto, é necessário que se desenvolva um adequado sistema de informações gerenciais que permita que os gestores possam, 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.

De uma forma geral, a necessidade de implementação de sistemas de registros e controles aumenta à medida que a atividade econômica de um indivíduo ou grupo cresce.

Face à complexidade da atividade governamental em todas as esferas que, em última análise, 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 ainda mais evidente.

Antes de 1986, o Governo Federal enfrentava diversos problemas de natureza administrativa que não permitiam uma adequada gestão de recursos públicos.

Visando retirar obstáculos como: defasagem na escrituração contábil, incompatibilidade dos dados utilizados, trabalhos realizados de forma rudimentar, existência de milhares de contas bancárias, 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 10.03.86, 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.

Sob a supervisão técnica da Secretaria do Tesouro Nacional e com processamento a cargo do SERPRO, o SIAFI funciona como um sistema de acompanhamento das atividades relacionadas com a administração financeira dos recursos da União, o qual centraliza e uniformiza o da execução orçamentária, recorrendo a técnicas de elaboração eletrônica de dados, com o envolvimento das unidades centrais e setoriais do sistema, bem como a participação dinâmica das unidades gestoras e entidades supervisionadas.

Boa parte dos problemas de administração dos recursos públicos foram solucionados com a implementação do SIAFI. Sobre esse assunto Carvalho (2005, p. 125) afirma que:

Hoje o Governo Federal tem uma Conta Única para gerir, de onde todas as saídas de dinheiro ocorrem com o registro de sua aplicação e do servidor público que a efetuou. Trata-se de uma ferramenta poderosa para executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta utilização dos recursos da União.

Assim, pode-se dizer que os órgãos públicos federais são dotados de ferramentas que, se bem utilizadas, oferecem um adequado fluxo de informações, que propiciam um acompanhamento, em tempo real, da realização da receita e da execução da despesa, para que os gestores possam fazer, a qualquer tempo, uma avaliação do resultado e efetuar ajustes, se necessários, no planejamento de suas ações.

Na esfera federal, existe ainda outro sistema utilizado pelos órgãos públicos que permite a programação e acompanhamento físico-financeiro do orçamento, à nível analítico. Trata-se do SIDOR – Sistema de dados orçamentários. Ele é um sistema de tecnologia da informação utilizado pelo Governo Federal para fins de estruturar, organizar e elaborar a proposta orçamentária, via *on line*, por todas as unidades orçamentárias.

Carvalho (2005, p. 139) diz que:

No que se refere ao SIDOR, as diretrizes técnicas visam à concretização de um plano de desenvolvimento, de forma a dotar o processo orçamentário de uma estrutura de processamento de dados consoante com as modernas ferramentas da tecnologia de informação, consubstanciadas na implementação de um conjunto de processos informatizados e estrutura de dados que dão suporte às atividades do Sistema Orçamentário Federal.

Outros sistemas que se valem do uso de tecnologias de informação e comunicação vêm sendo utilizados pelo Governo Federal, visando o aperfeiçoamento dos processos de prestação de serviços, a melhoria da qualidade de informações, bem como a transparência das ações governamentais.

Na gestão de recursos humanos, por exemplo, a partir da necessidade de o governo federal saber o quanto era despendido com pagamento de pessoal, surgiu o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE). O desenvolvimento desse Sistema revolucionou a gestão de recursos humanos da administração pública, evitando que os gestores tivessem surpresas com mudanças na folha. Hoje, além de o governo saber com precisão quanto e para onde estão sendo destinados os recursos, o sistema proporciona uma capacidade de previsão dos impactos de qualquer alteração causada por políticas de remuneração. Entre os grupos de usuários do SIAPE, destacam-se as áreas de controle e fiscalização, como a Secretaria Federal de Controle e o Tribunal de Contas da União, que obtém informações e dados geridos pelo sistema.

Na área de administração, foi criado o Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG), que atua como ferramenta de apoio para atividades de gestão de materiais, licitações, contratos, e fornecedores. Por meio do ComprasNet, a interface do

sistema na Internet, os cidadãos podem acompanhar todo o processo de compras do governo, com informações sobre fornecedores, editais de licitação, legislação.

Por meio do SICAF – Sistema de Cadastramento de Fornecedores, os fornecedores também podem realizar seu cadastramento, além de consultar informações sobre processos de licitação de material e serviço. O ComprasNet vem se consolidando como o Portal de Compras do Governo Federal para toda a sociedade, sejam cidadãos, gestores ou fornecedores.

Os aspectos mais interessantes dessa discussão, visando à transformação deste projeto em trabalho, dizem respeito à possibilidade de examinarmos a melhor forma de extrair, dos sistemas existentes, as informações que suportam os processos decisórios na área governamental.

2.5.5. Auditoria

Com a finalidade de se comprovar a legalidade e legitimidade das ações governamentais, bem como para avaliar os resultados alcançados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, com enfoque voltado, também, para o exame da maneira como foram aplicados os recursos públicos tanto pelos órgãos de governo como pelas entidades de direito privado, utiliza-se a ferramenta da Auditoria, que, para o caso específico, é chamada de Auditoria Governamental ou Auditoria de Gestão Pública.

Esse tipo de Auditoria que é realizada pelo próprio Estado, visando o controle de sua Gestão, deve observar, além dos princípios de Auditoria Geral, aqueles que norteiam a Administração Pública: moralidade, publicidade, impessoalidade, economicidade e eficiência.

Machado e Peter (2003, p. 37) fazem a seguinte explanação sobre a Auditoria Governamental:

[...] 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.

Estão sujeitos a essa Auditoria pessoas e organizações que direta ou indiretamente detenham a posse de recursos públicos ou sejam responsáveis pela guarda de bens e valores pertencentes ao Erário. Com exemplo de sujeitos pode-se citar: ordenadores de despesas, arrecadadores de recursos, dirigentes de entidades, Unidades da Administração Direta e Entidades da Administração Indireta.

Os atos e fatos da gestão pública possuem pressupostos que se constituem sua base normativa ou nas condições de validade dos mesmos e os distinguem dos atos e fatos da gestão privada.

Segundo Machado e Peter (2003, p. 40), esses pressupostos são:

- a) Legitimidade – aderência à moralidade e à ética, além de sua vinculação à lei;
- b) Legalidade – aderência às determinações estabelecidas nos normativos;
- c) Eficácia – diz respeito ao atingimento de suas prioridades previamente definidas;
- d) Eficiência – refere-se à maximização de resultados de forma objetiva e mensurável;
- e) Economicidade – diz respeito a minimização dos custos incorridos para a obtenção do resultado
- f) Qualidade – preocupação com a satisfação do cliente (sociedade), melhoria contínua e não-aceitação dos erros;
- g) Efetividade – identificação dos impactos e dos benefícios gerados com a implementação da ação.

Machado e Peter (2003, p. 37) dizem ainda que “a Auditoria Governamental pode ser realizada de forma Direta, Indireta, Compartilhada, Subsidiária ou Integrada” e dão as seguintes classificações sobre essas formas de Auditoria:

- a) Direta: quando realizada com a utilização de pessoal dos órgãos de controle, com atribuição de auditoria;

- b) Indireta ou terceirizada: quando realizada por empresas privadas de auditoria, contratadas em caráter excepcional, para, sob a supervisão dos órgãos de auditoria, efetuarem trabalhos em entidade ou projetos;
- c) Compartilhada: quando realizadas por auditores de uma entidade, para, em conjunto com auditores dos órgãos de controle, desenvolverem trabalhos específicos de auditoria na própria entidade ou numa terceira;
- d) Subsidiária: quando realizada pelas respectivas unidade de auditoria interna das entidades, sob a orientação dos órgãos de controle
- e) Integrada: quando realizada sob a coordenação do órgão central de controle com a utilização de auditores do próprio órgão e auditores das unidades regionais.

Os citados autores comentam 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.

De forma resumida, pode-se dizer que:

- a) Auditoria de Gestão preocupa-se em examinar e avaliar a probidade do responsável pela aplicação de dinheiros públicos;
- b) Auditoria de Programas busca acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos;
- c) Auditoria Operacional consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações;
- d) Auditoria Contábil objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados adequadamente, conforme as normas pertinentes;
- e) Auditoria de Sistemas visa assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas os sistemas;
- f) Auditoria Especial examina os fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo determinada por autoridade competente;

- g) Auditoria de Qualidade tem a finalidade de permitir a formação de uma opinião mais concreta sobre o desempenho gerencial dos administradores públicos, identificando os pontos fortes e fracos da organização;
- h) Auditoria Integral envolve o exame dos controles, processos e sistemas utilizados para gerenciar os recursos da organização.

É importante destacar que a Auditoria Governamental, além de ser realizada por órgãos do próprio governo (CGU, SFC, TCE, TCM, Unidades de Auditoria Interna), revelando a atividade de autocontrole, está também sujeito a controle da sociedade, por meio dos Auditores Independentes.

2.5.6. Ouvidoria

A atual competitividade dos negócios e as constantes mudanças nos diversos ambientes das empresas exigem que os gestores sejam capazes de obter informações sobre as ações implementadas, a fim de observarem se tudo ocorreu como planejado, se seus clientes ficaram satisfeitos com o resultado e, caso contrário, possam adotar ações corretivas.

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.

No meio empresarial privado, esta atividade de buscar o *feedback* dos clientes e fornecedores é atribuída ao *ombudsman*, que tem por propósito perceber o sentimento de satisfação do destinatário final de um produto ou serviço, buscar soluções para as questões por ele levantadas e oferecer informações gerenciais e sugestões aos gestores, visando sempre o aprimoramento do processo de produção ou de prestação do serviço.

Com o propósito de buscar sempre o adequado atendimento ao cidadão e o aprimoramento do processo de prestação do serviço público, 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.

O art. 37 da Constituição Federal enuncia que:

Art. 37. 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 [...]

Depreende-se que esse artigo determina que, dentre outros, a Administração Pública deverá obedecer ao princípio da eficiência, e prevê a ação de órgãos de atendimento às reclamações relativas à prestação dos serviços públicos como forma de participação do cidadão.

No âmbito federal, foi editado o Decreto Nº 4.785, de 21 de julho de 2003, que, em seu art. 10, define as competências da Ouvidoria-Geral da União, quais sejam:

- a) receber, examinar e encaminhar reclamações, elogios e sugestões referentes a procedimentos e ações de agentes, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal;
- b) oficiar às autoridades competentes cientificando-as das questões apresentadas e requisitando informações e documentos; e, sendo o caso, recomendando a instauração de procedimentos administrativos para o exame técnico das questões e a adoção de medidas para a correção e a prevenção de falhas e omissões responsáveis pela inadequada prestação do serviço público;
- c) organizar e interpretar o conjunto das manifestações recebidas e produzir indicativos quantificados do nível de satisfação dos usuários dos serviços públicos prestados no âmbito do Poder Executivo Federal;

- d) contribuir com a disseminação das formas de participação popular no acompanhamento e fiscalização da prestação dos serviços públicos;
- e) congregar e orientar a atuação das demais estruturas de ouvidoria existentes nos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, e estimular sua instituição onde ainda inexistentes.

A Ouvidoria-Geral da União é, então, um 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. É preciso deixar claro que essas manifestações devem ter relação com procedimentos e ações de agentes públicos, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

Ao receber essas manifestações, a Ouvidoria-Geral da União deve examiná-las e encaminhá-las aos órgãos competentes, que sobre elas se posicionam e buscam a solução das questões levantadas.

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.

Essa disposição de dar ouvidos aos usuários de produtos e serviços públicos, com a instituição de um canal próprio para este fim, é também uma preocupação dos governos dos Estados e municípios de todo o Brasil, bem como de muitos órgãos e entidades a eles vinculados.

A Prefeitura Municipal de Fortaleza implementou seu órgão de Ouvidoria, que tem como 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.

3. METODOLOGIA CIENTÍFICA

Este capítulo se propõe a apresentar a metodologia utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa. 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.

O objetivo da metodologia científica é proporcionar um sistema de regras explícitas e procedimentos de tal forma que um pesquisador alcance seus objetivos de uma forma sistemática. Deste modo, este capítulo apresenta a classificação da pesquisa quanto à abordagem, quanto aos procedimentos e quanto aos objetivos. Em seguida, define a técnica de coleta de dados adotada. Logo após, faz uma definição sobre o universo da pesquisa. Por fim, faz uma detalhada exposição sobre o ambiente da pesquisa, descrevendo aspectos importantes sobre o Município de Fortaleza e sua Prefeitura, com destaque para a Controladoria Geral do Município – CGM e Secretaria de Finanças – SEFIN, que têm estreita relação com a atividade de execução orçamentária da despesa.

Esta pesquisa insere-se como um estudo de caso exploratório, pois consiste numa análise profunda e exaustiva de como está sendo realizada a atividade de acompanhamento da execução orçamentária da despesa na Prefeitura Municipal de Fortaleza.

3.1. Classificação da Pesquisa

Quanto à abordagem, a pesquisa é de natureza qualitativa. Richardson (1999, p. 80) explica que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Assim, este estudo qualitativo busca compreender melhor a forma como está sendo realizado o acompanhamento da execução orçamentária da despesa nas entidades municipais brasileiras, tendo-se escolhido a Prefeitura Municipal de Fortaleza como objeto de estudo, visando a alcançar os seguintes alvos:

- a) Estabelecer, a partir da literatura, um quadro de referência que contivesse as características próprias de uma Controladoria Governamental, com enfoque no sistema de controle e acompanhamento da execução orçamentária, a fim de apoderar-se do referencial teórico que tivesse consonância com o objeto de pesquisa;
- b) Examinar o sistema de controle e acompanhamento da despesa utilizado na prefeitura estudada;
- c) Identificar algumas mudanças tecnológicas que fossem possíveis ser implementadas no sistema de acompanhamento da execução orçamentária da despesa, visando à eficácia das ações governamentais.

Quanto aos meios ou procedimentos técnicos, deve ser dividida em, pelo menos, três gêneros:

- a) Pesquisa Bibliográfica: Esse tipo de pesquisa é orientado buscar conhecer teorias, conceitos, idéias e ideologias, bem como verificar condições explicativas da realidade, polêmicas e discussões pertinentes. Nesse período, que seria o primeiro, o objetivo é obter conhecimento teórico adequado e fazer uma análise acurada dos conceitos existentes;
- b) Pesquisa Documental: Consiste na análise e interpretação de documentos produzidos pela entidade sob investigação, a fim de dar tratamento aos dados que possam ser úteis ao desenvolvimento da pesquisa proposta;
- c) Pesquisa Prática ou Pesquisa de Campo: A partir do conhecimento teórico, deverá ser procedida uma pesquisa, “*in loco*”, que será um Estudo de Caso na Prefeitura Municipal de Fortaleza-CE, com realização de observação dos serviços ali realizados e de entrevistas não-estruturadas, a fim de verificar:
 - Qual é a estrutura do órgão de Controladoria da Prefeitura Municipal de Fortaleza;
 - Qual é o papel e quais são as atividades realizadas pela Controladoria;
 - Como são trabalhadas as informações que a Controladoria tem acesso;
 - Que tipo de informações este órgão pode fornecer a chefe do Poder Executivo Municipal;

- Que contribuição essas informações podem oferecer ao processo de acompanhamento dos gastos públicos.

Quanto aos objetivos, a natureza da pesquisa adotada neste estudo é a exploratório-descritiva. Na concepção de Gil (1999, p. 44), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Uma de suas características mais significativas reside na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Este mesmo autor (1999, p. 43) tem a seguinte definição para a pesquisa exploratória:

Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

A pesquisa exploratória possibilitou conhecer os motivos pelos quais a Prefeitura de Municipal de Fortaleza implementou um órgão de controladoria governamental, bem com verificar sua estrutura, suas competências e como funciona a atividade de acompanhamento da execução orçamentária da despesa.

A pesquisa descritiva permitiu que o conjunto de dados levantados fornecesse subsídios a serem utilizados para a formulação de um modelo de acompanhamento da execução orçamentária adequado à realidade da prefeitura examinada, sem prejuízo para que também possa ser aplicado em outra prefeitura, com as adaptações que se fizerem necessárias.

3.2. Coleta de dados

Na pesquisa de campo, as técnicas de coleta de dados utilizadas foram de observação direta e de entrevista não-estruturada. Lima (2004, p. 98) ensina que:

A observação e a entrevista configuram técnicas de coleta de materiais que compõem a categoria de *observação direta intensiva*. Isso se explica, pois tais técnicas implicam um contato face a face entre pesquisador e observado, e o processo de coleta de materiais exigem uma comunicação mais profunda e demorada entre os agentes envolvidos. Assim, em oposição às técnicas de questionários e formulários (*observação direta extensiva*), a observação e a entrevista não atingem elevado nível de credibilidade em função da quantidade de entrevistas ou observações realizadas, mas em função do nível de amplitude e aprofundamento atingido ao longo do processo de coleta de materiais.

A técnica de observação foi realizada por meio do contato direto do pesquisador com o fenômeno observado para obter informações sobre a realidade em seus próprios contextos, tendo-se buscado compreender melhor a forma como está sendo realizado o acompanhamento da execução orçamentária da despesa na entidade investigada.

Foi adotada a técnica de entrevistas não-estruturadas (despadronizadas) que consiste em explorar amplamente uma questão sem necessariamente impor limites e direção à comunicação estabelecida entre o pesquisador e o contato. Na prática, a modalidade da entrevista foi a focalizada, na qual, conforme preceitua Lima (2004, p. 95), o pesquisador se propõe a explorar um tema bem definido e explicitamente delimitado, podendo o contato se expressar livremente sobre o assunto investigado, embora o entrevistador possa interferir sobre o curso da comunicação, caso o entrevistado se desvie dos aspectos tratados.

3.3. Universo da Pesquisa

Para que o estudo não se tornasse extenso e complexo, foram estabelecidos alguns limites para a investigação que constitui o universo da pesquisa. Em termos temporais, considerou-se um período de três anos, 2004 a 2006, este último ainda em curso, por entender ser este um lapso de tempo bastante razoável para o estudo do tema escolhido e muito próximo do momento da pesquisa que ora realizada.

Em termos geográficos, de um universo de cerca de cinco mil Prefeituras existentes no Brasil, cento e oitenta e quatro delas no Estado do Ceará, buscou-se selecionar uma Prefeitura de grande porte, que tivesse importância política e econômica no cenário brasileiro, que fosse dotada de uma estrutura moderna, calcada nas mais avançadas técnicas de gestão, e que já contasse com um órgão de Controladoria em funcionamento.

Sendo assim, a seleção do objeto de pesquisa recaiu sobre a Prefeitura do Município de Fortaleza, que atende aos requisitos anteriormente definidos, e a abordagem deste estudo de caso concentrou-se na verificação da forma como é realizado o acompanhamento da execução orçamentária da despesa, levando-se em consideração a existência de um órgão de Controladoria Governamental que teria a incumbência de realizar tal atividade.

A fase de pesquisa de campo utilizada compreendeu as seguintes etapas:

- a) Visita, no primeiro momento, à Controladoria Governamental do Município de Fortaleza, para conhecer sua estrutura e funcionamento, acompanhar o trabalho desenvolvido, verificar as dificuldades vivenciadas e avaliar o alcance dos resultados obtidos;
- b) Compreensão de que, apesar de estar previsto em seu regulamento, a atividade de acompanhamento de execução orçamentária da despesa não é realizada pela CGM;
- c) Visita, à SEFIN, para conhecer suas competências, bem como verificar como é realizada a atividade de execução orçamentária da despesa;
- d) Conhecer e compreender as dificuldades estruturais e operacionais que impediriam ou dificultariam um remanejamento de pessoal entre os órgãos investigados.

3.4. Ambiente de Pesquisa

O objetivo básico deste tópico é descrever 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 e a Secretaria de Finanças, que terão um tratamento mais aprofundado nos próximos capítulos desta dissertação.

3.4.1. 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.

3.4.1.1. Atividades Econômicas

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, Pajuçara e Jaçanaú. A Figura 2 apresenta a representação gráfica da referida Região Metropolitana.

Nos dias atuais, Fortaleza se apresenta como uma das capitais brasileiras mais bem equacionadas e tornou-se destino altamente requisitado por turistas do Brasil e do exterior. A indústria do turismo é o carro-forte da economia Fortalezense 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.

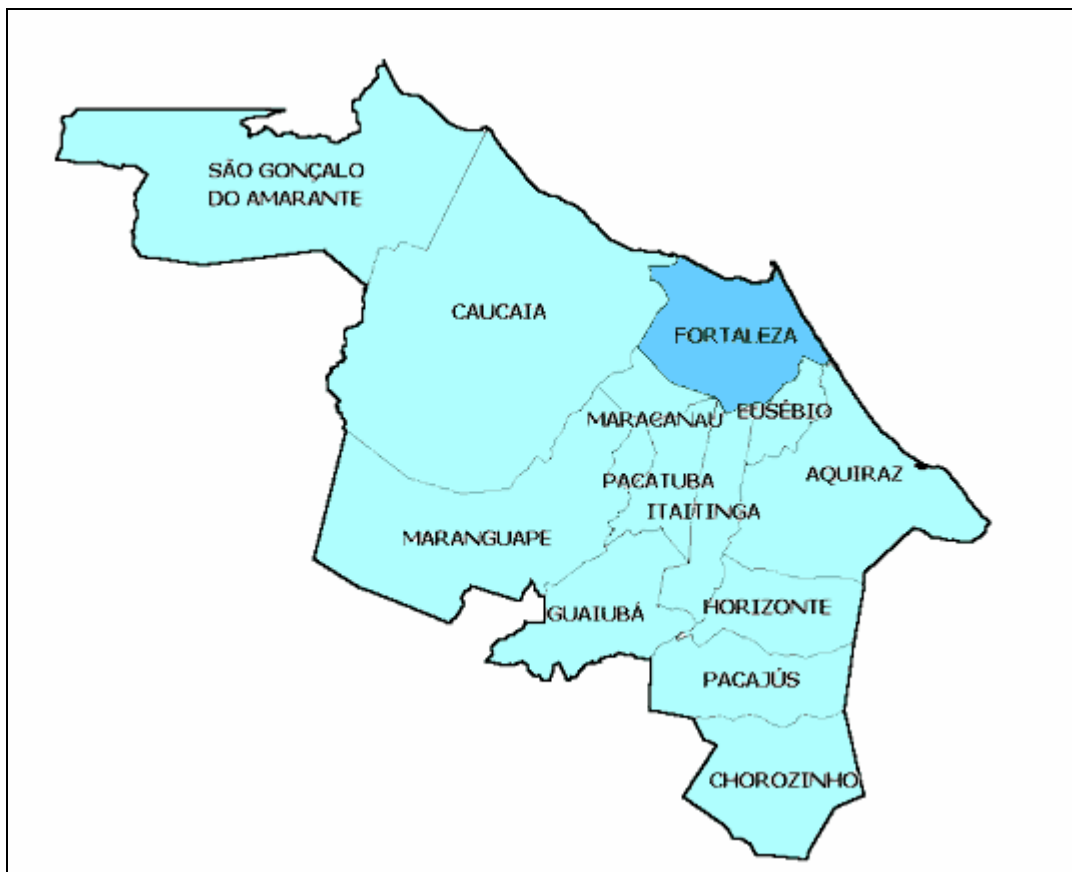


Figura 2 – Região Metropolitana de Fortaleza

Fonte: Disponível em: < http://www.ceara.com.br/cepg/mapa_ceara.htm >

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 148 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.

Cabe ressaltar, também, que o Município de Fortaleza tem o PIB estimado para 2006 de US\$ 9,7 bilhões e PIB *per capita* de US\$ 3 mil.

3.4.1.2. População

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.

O povo de Fortaleza tem características comuns ao do resto do Estado do Ceará, sendo que foram os elementos indígena e europeu que mais contribuíram para a formação dos traços do homem fortalezense, uma vez que o braço negro pouco atuou nos primórdios da ocupação desta terra, vez que o índio nativo estava mais bem preparado do que os escravos africanos para a atividade econômica aqui explorada. Assim, na época da colonização, o fazendeiro tinha o homem nos labores do curral e a mulher índia nos da casa e na procriação bastarda. O elemento caboclo, fruto da fusão entre o europeu e as filhas da "terra", ainda hoje predomina na cidade, mesmo com a miscigenação que se processou ao longo dos anos até os dias de hoje.

3.4.2. 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\$ 2,09 bilhões, um dos maiores das unidades federativas do Brasil, e por possuir, em sua estrutura, um órgão de Controladoria, denominado Controladoria Geral do Município.

De acordo com informações obtidas nos *sites* da Prefeitura Municipal de Fortaleza e do Instituto Brasileiro de Geografia Estatística – IBGE, o Município de Fortaleza tem o PIB

estimado para 2006 de US\$ 9,7 bilhões e PIB *per capita* de US\$ 3 mil. O Censo Demográfico 2000 - Resultados do Universo constatou que a população de Fortaleza é 2.141.402, sendo composta por 1.002.236 homens e 1.139.166 mulheres. Cabe ressaltar que sua base territorial é de 313,4 Km².

3.4.2.1. Estrutura Administrativa da Prefeitura

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 ficou assim definida:

3.4.2.1.1. Órgãos da Administração Direta

São órgãos de vinculação direta 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 3 representa o organograma da estrutura da Prefeitura Municipal de Fortaleza:

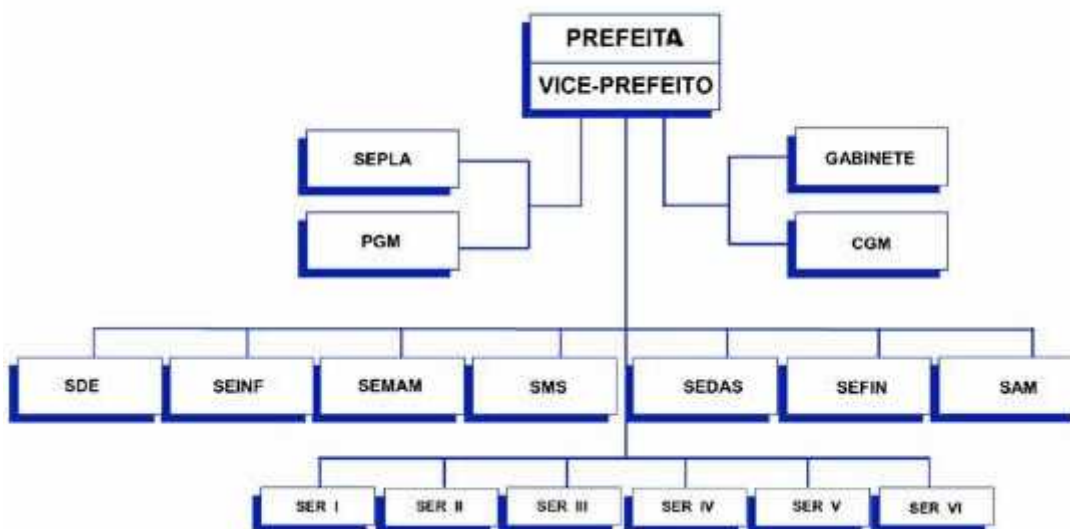


Figura 3 – Organograma da Estrutura da Prefeitura Municipal de Fortaleza

Fonte: Prefeitura Municipal de Fortaleza

Para propiciar um melhor entendimento sobre o organograma inserido na Figura 3, cada um dos órgãos ali apresentados será descrito a seguir:

- a) Os Órgãos Centrais de Administração – são aqueles de direção máxima municipal e são compostos por:
 1. Gabinete do Prefeito;
 2. Gabinete do Vice-Prefeito;

- b) 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:
 1. SEPLA - Secretaria de Planejamento e Orçamento;
 2. PGM - Procuradoria Geral do Município;
 3. CGM - Controladoria Geral do Município – que exerce a função de 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.

c) 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. Cabe ressaltar que todas as Secretarias têm o mesmo nível hierárquico, não havendo relação de subordinação entre elas, resultando em uma estrutura horizontalizada. Tais Secretarias têm as seguintes finalidades:

1. SDE - Secretaria de Desenvolvimento Econômico;
2. SEINF - Secretaria Municipal de Infra-estrutura e Controle Urbano;
3. SEMAM - Secretaria Meio Ambiente e Serviços Urbanos;
4. SMS - Secretaria Municipal de Saúde;
5. SEDAS - Secretaria Municipal de Educação e Assistência Social;
6. SEFIN - Secretaria de Finanças do Município – tem por finalidade definir as políticas financeira, tributária, fiscal e de administração da dívida ativa, bem como a execução e controle das atividades relativas àqueles serviços, à contabilidade, e ao processamento de Dados.
7. SAM - Secretaria de Administração do Município.

d) 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, que podem ser visualizadas na Figura 4, cada qual com aproximadamente 350 mil pessoas. As Secretarias Executivas Regionais são as seguintes:

1. SER I - Secretaria Executiva Regional I
2. SER II - Secretaria Executiva Regional II
3. SER III - Secretaria Executiva Regional III
4. SER IV - Secretaria Executiva Regional IV
5. SER V - Secretaria Executiva Regional V
6. SER VI - Secretaria Executiva Regional VI

A Figura 4 traz a divisão geográfica do Município de Fortaleza em seis regiões administrativas:

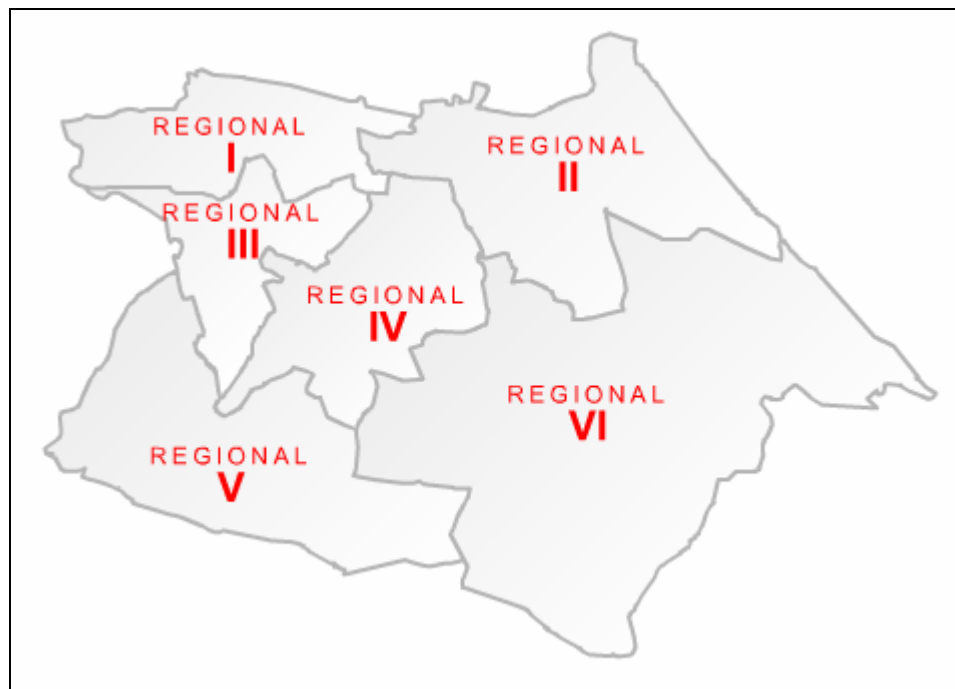


Figura 4 – Divisão da Cidade de Fortaleza em seis Regiões Administrativas

Fonte: Prefeitura Municipal de Fortaleza

- e) Ouvidoria Geral do Município – Apesar de não estar demonstrada no Organograma (Figura 3), 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.

3.4.2.1.2. Órgãos Colegiados

São órgãos 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.

Conforme dispõe a Lei Municipal nº 8.608/01, são os seguintes Órgãos Colegiados da Prefeitura Municipal de Fortaleza:

- a) COPAM – Conselho de Orientação Político-Administrativo;
- b) CPE – Conselho de Planejamento Estratégico.

3.4.2.1.3. Órgãos da Administração Indireta

Trata-se de 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 (antiga ETTUSA) – 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) ARFOR – Agência Reguladora de Fortaleza;
- 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.

Diante dos assuntos tratados no subtópico do Ambiente da Pesquisa, pôde-se conhecer um pouco da história de Fortaleza e da 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.

A partir deste ponto, esta pesquisa terá como foco o estudo aprofundado sobre a Controladoria Geral do Município – CGM e a Secretaria de Finanças – SEFIN, por serem os órgãos da Prefeitura de Fortaleza cujas atividades têm estreita relação com a execução orçamentária da despesa, que é o objeto de estudo desta dissertação.

4. ESTUDOS SOBRE A CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

Neste capítulo serão discutidas questões relativas à organização e ao funcionamento da Controladoria Geral do Município de Fortaleza, desde sua criação até o presente momento, com abordagem sobre sua implementação, descrição de seus objetivos, competências, demonstração de sua estrutura básica e apresentação de dados sobre os resultados alcançados nos anos de 2004 a 2006. Ao final, será feita uma análise desses resultados, no sentido de verificar se as atribuições da CGM estão sendo cumpridas, especialmente aquelas que dizem respeito ao acompanhamento da execução orçamentária da despesa, que é o foco central desta pesquisa.

4.1. Histórico

É questão incontroversa que a Administração Pública moderna, seja na esfera federal, estadual ou municipal, tem o dever de ser eficiente, sendo de fundamental importância o estabelecimento de controle das ações governamentais que propicie ao chefe do Poder Executivo e aos demais gestores do ente público, da administração direta ou indireta, informações confiáveis que lhes assegurem a boa gestão dos recursos públicos e que fundamentem as tomadas de decisões de caráter gerencial.

Concomitantemente com a modernização por que passa a Administração Pública brasileira, fruto do processo de desenvolvimento econômico e cultural que vem acontecendo em nosso País nos últimos anos, há um grande anseio da população por práticas administrativas transparentes e, sobretudo, corretas, o que vem compelindo os gestores públicos a criarem mecanismos legais disciplinadores de atitudes moralizantes.

Mesmos antes desses clamores dos cidadãos brasileiros, a Constituição da República – CF/88 já se preocupava com o estabelecimento de controles internos nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como com a obrigatoriedade de uma fiscalização externa a ser exercida pelas Cortes de Contas, conforme dispõem os seus artigos 71 a 75.

A Carta Magna também já facultava ao cidadão comum a possibilidade de intervir no controle do uso do dinheiro público, com vistas a evitar irregularidades e desvios dos recursos, como se pode observar no texto do art. 74, em seu §2º, que diz: “Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”. Nesse mesmo sentido, o §3º, do art. 31, acrescenta que: “As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.”

A edição da Lei Complementar nº 101, de 05/05/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que institui normas de finanças públicas, voltadas para a eficiência na gestão dos recursos públicos, veio reforçar a existência de mecanismos de controle nos órgãos públicos municipais que evitem a ocorrência de irregularidades nas ações governamentais. Posteriormente, foi editada a Lei nº 10.028, que trata da aplicação de penalidades aos infratores da LRF, o que demonstra, de maneira inequívoca, que os cidadãos brasileiros não estão resignados a aceitar, de maneira passiva, que haja má aplicação e muito menos que ocorram desvios de recursos públicos.

Ciente das exigências legais e das súplicas dos cidadãos fortalezenses por moralidade na gestão pública, bem como pela própria necessidade que tem o gestor público de estar dotado de ferramentas que possam dar-lhe condições de avaliar sua eficácia, de decidir sobre a continuidade, remodelação ou extinção de uma ação governamental, e de saber onde melhor alocar os recursos públicos, a Prefeitura Municipal de Fortaleza deu início ao processo de estruturação de um órgão para assessorar os gestores no atendimento dessas preocupações e necessidades, que culminou com a promulgação da Lei Municipal nº 8.608, de 26/12/01, que dispõe prioritariamente sobre a sua nova organização administrativa, em que consta a criação da Controladoria Geral do Município.

A criação da Controladoria Geral do Município de Fortaleza vem ratificar a tendência da Administração Pública moderna de dotar seus entes de uma estrutura dinâmica, com um órgão de assessoramento que possua um corpo técnico competente e confiável, colocado num plano superior que implique relação de confiança direta com os gestores dos escalões mais altos da hierarquia, o que irá garantir maior grau de confiabilidade e otimização nas tomadas de decisões.

4.2. Objetivos

Conforme definido pelo art. 20 da Lei Municipal nº 8.608/01 e regulamentado pelo Decreto nº 11271, de 24/10/2002, publicado no Diário Oficial do Município de Fortaleza, em 21/11/2002, a Controladoria Geral do Município – CGM é um órgão de assessoramento do Prefeito, cuja finalidade é 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.

Ressalte-se que a CGM é um órgão vinculado diretamente ao dirigente máximo do Poder Executivo Municipal, que tem a incumbência de fornecer aos gestores instrumentos que permitam o planejamento, execução, acompanhamento e avaliação dos resultados obtidos com a implementação das ações governamentais, bem como possam propiciar sua correção, se for necessário. Portanto, esse Órgão necessita ter acesso irrestrito aos sistemas de informações econômico-financeiras.

Pode-se acrescentar que as atividades a serem desenvolvidas pela CGM, principalmente no que se refere ao gerenciamento de informações, devem servir tanto para subsidiar os gestores para a tomada de decisões ótimas quanto para reduzir o conflito de agência, contribuindo significativamente para diminuir a distância informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade, por meio da transparência.

“Coordenar os esforços dos órgãos que compõem o sistema governo municipal para a consecução de um resultado global otimizado na prestação de serviços à sociedade” seria considerada a razão de ser da Controladoria, conforme consta da nova proposta da Controladoria Geral do Município que ainda está em estudo.

4.3. Competências

Conforme definido no art. 2º, do Decreto nº 11271/02, a Controladoria Geral do Município tem as seguintes competências:

- a) Elaborar normas e instruções e definir procedimentos necessários à execução, acompanhamento e controle das atividades referentes aos sistemas de responsabilidade da CGM;
- b) Realizar auditoria de gestão em projetos de investimentos amparados por contratos e convênios, onde o Município seja parte;
- c) Emitir relatórios conclusivos de auditoria e controladoria para o gestor maior do Município, secretarias e órgãos interessados;
- d) Efetuar a contabilidade do Município em todos os seus sistemas – Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, de Resultados e de Custos – e de todos os atos da Administração Municipal, de natureza financeira, resultantes ou independentes da execução orçamentária;
- e) Executar as atividades de classificação, registro e controle, em todos os seus aspectos, da dívida pública municipal, independentemente de seu objetivo, incluindo os serviços da dívida resultante da execução do Orçamento;
- f) Elaborar o Balanço Anual de Administração Municipal e as prestações de contas específicas dos recursos financeiros transferidos através de fundos especiais, convênios, contratos e outros mecanismos, quando exigíveis;
- g) Desenvolver, implantar e manter atualizado o Sistema de Controle de Preços, de material, equipamentos e serviços, a ser observado por todos os órgãos do Município;
- h) Elaborar, em articulação com a Secretaria Municipal de Planejamento e Orçamento – SEPLA, a proposta orçamentária e coordenar a aplicação dos recursos inerentes às atividades da CGM, constantes do Plano Plurianual e do Orçamento Anual do Município;
- i) Contratar estudos e pesquisas para subsidiar as atividades da CGM;
- j) Instruir convênios e contratos com empresas prestadoras de serviços e consultorias relacionadas às atividades cometidas à CGM;
- k) Coordenar, executar e avaliar as atividades de auditoria de sistemas nos diversos *softwares* do Município;
- l) Avaliar periodicamente os resultados obtidos pela implementação de políticas nos sistemas a cargo da CGM;
- m) Participar do planejamento em articulação com a SEPLA;

- n) Apoiar tecnicamente e orientar as Secretarias Executivas Regionais em assuntos da alçada da CGM;
- o) Estabelecer controles e promover o acompanhamento necessário ao cumprimento da Lei Complementar Federal nº 101, de 04.05.2000, que dispõe sobre a responsabilidade na gestão fiscal e realização de auditorias nos órgãos da administração pública municipal;
- p) Subsidiar o COPAM – Conselho de Orientação Política e Administrativa do Município no desempenho das atividades da competência da CGM;
- q) Desempenhar outras atividades correlatas.

Além dessas competências já definidas em lei, há uma nova proposta de organização e funcionamento da CGM de Fortaleza, que ainda está em estudo, que prevê e execução de determinadas funções, entre as quais se destacam:

- a) Subsidiar o processo de gestão por meio de um Sistema de Informações que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos e financeiros que envolvem o processo de tomada de decisões;
- b) Apoiar a avaliação de desempenho dos gestores e das áreas de responsabilidade, fornecendo instrumentos para essa avaliação;
- c) Apoiar a avaliação de resultados, por meio da elaboração da análise dos resultados da execução orçamentária e financeira das atividades e das áreas de responsabilidade;
- d) Orientar e monitorar o estabelecimento de indicadores e de padrões para a avaliação de desempenho dos gestores e de resultado das áreas de responsabilidade;
- e) Coordenar procedimentos contábeis e de auditoria interna para assegurar a validade das informações, exercendo o controle da legalidade dos atos dos gestores públicos do Sistema de Governo Municipal;
- f) Gerir o Sistema de Informações, definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão, de maneira padronizada e harmônica;
- g) Atender às necessidades dos agentes econômicos, sociais e de controle institucional;

- h) Capacitar o pessoal nos mais diversos níveis de atuação dentro do Sistema Governo Municipal para a compreensão do seu papel junto à sociedade;
- i) Acompanhar o desenvolvimento dos planos para fins de detecção e correção de falhas ou redirecionamento de ações que se afastem desses planos;
- j) Analisar contratos de obras e serviços;
- k) Revisar as rotinas administrativas de cada órgão, estabelecendo definição de responsabilidade de cada servidor, fluxogramas de documentos, e manualização de procedimentos;
- l) Monitorar as licitações junto à Comissão Permanente de Licitação – CPL e Comissões Especiais de Licitações;
- m) Acompanhar as compras junto à Comissão Permanente de Compras Centralizada e do recebimento do material adquirido.

Inferese desses normativos que a finalidade básica da CGM é de exercer o controle interno de todos os órgãos da administração direta da Prefeitura, bem como de suas autarquias, empresas e fundações públicas, além dos fundos instituídos por lei, para que os atos e ações governamentais desenvolvam-se rigorosamente dentro dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Verifica-se que as atribuições da CGM estão ligadas à necessidade de acompanhamento e efetivo controle da qualidade do gasto público, considerando os aspectos legais de eficiência, eficácia e economicidade das ações governamentais, bem como ao gerenciamento de informações que dão suporte à tomada de decisões.

Segundo Peixe (2002, p. 196):

A Controladoria Governamental, nesta visão, assume uma postura formal de atendimento aos preceitos legais, com fundamentos eminentemente jurídicos, com embasamento administrativo-contábil, de atendimento à base formal do funcionamento da gestão pública, no confronto de suas ações com os preceitos e as normas existentes.

Examinando-se as competências da CGM definidas nos normativos consultados, pode-se dizer que sua missão precípua é de zelar pela qualidade e regularidade na aplicação

dos recursos públicos, contribuindo para o bem-estar da sociedade, na jurisdição do município de Fortaleza.

4.4. Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional descrita neste tópico está fundamentada na Lei Municipal nº 8.608/01 e no Decreto nº 11271/02, bem como em levantamento efetuado em visitas de conhecimento do funcionamento efetivo da Controladoria Geral do Município de Fortaleza, durante a realização desta pesquisa.

A organização básica e setorial da CGM tem a seguinte composição:

- a) Direção Superior, onde há o gabinete do Assessor Chefe, dirigente máximo da Controladoria;
- b) Assessoria Técnica (ASTECH);
- c) Órgãos de Execução Programática, onde consta uma Célula de Auditoria de Gestão e uma Célula de Contratos e Convênios; que se vinculam à Coordenadoria de Auditoria (COAUD);
- d) Órgão de Execução Instrumental, onde há uma Unidade Administrativa Financeira.

Esta pesquisa sobre a estrutura organizacional evidenciou que a lotação de pessoal nos órgãos da Controladoria Geral do Município se deu, em grande parte, por meio de transferência de servidores de outros órgãos da própria Prefeitura de Fortaleza, principalmente de auditores que atuavam na SAM - Secretaria de Administração do Município e que passaram a ocupar cargos, de natureza comissionada, na CGM.

A atual estrutura da CGM pode ser visualizada por meio do organograma representado pela Figura 5 a seguir apresentada:

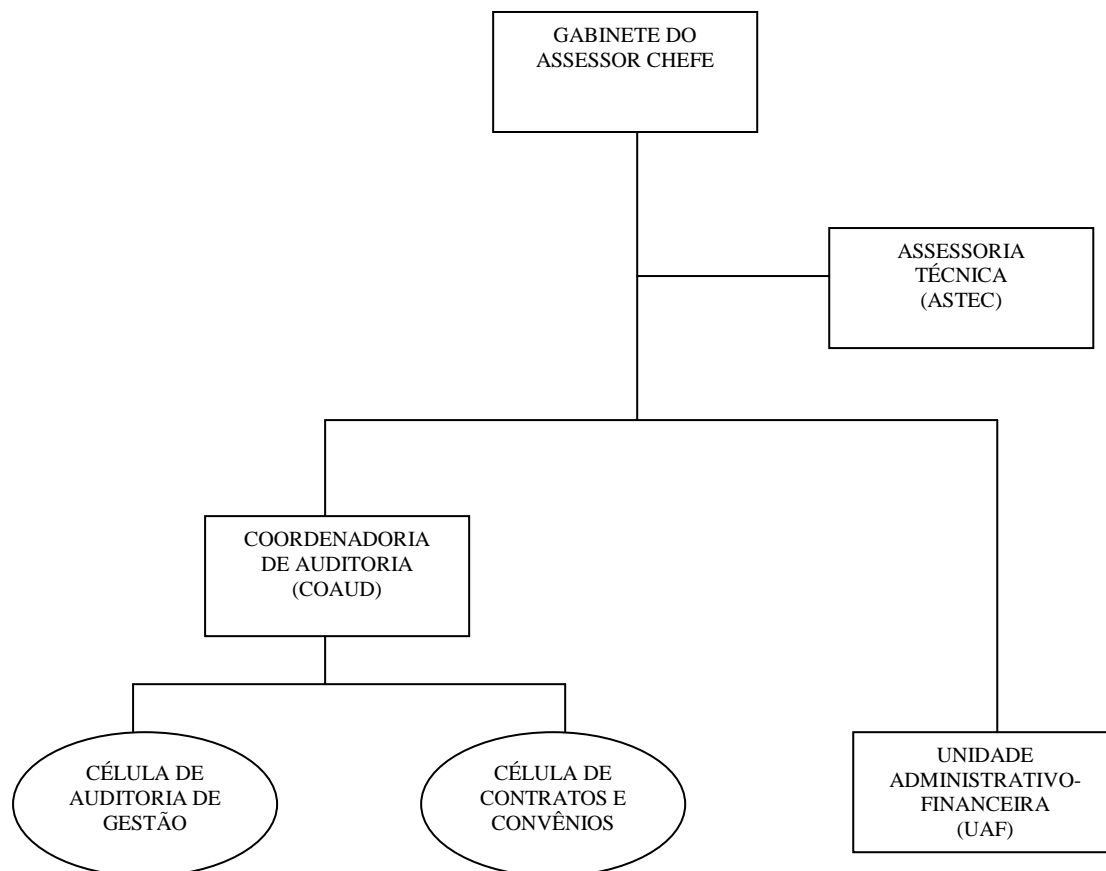


Figura 5 – Organograma Atual da Controladoria Geral do Município

Fonte: Anexo 1 do Decreto nº 11271/02, da Prefeitura Municipal de Fortaleza

Apesar de a CGM ainda não possuir um normativo oficial que defina as competências básicas dos órgãos que compõem sua estrutura organizacional, há uma proposta, em estudo, de formulação de seu regulamento ou regimento interno, que prevê atribuições dos órgãos internos, conforme descrito no subtópicos a seguir:

4.4.1. Da Direção Superior

A Direção Superior é ocupada pelo Assessor Chefe, que é o dirigente máximo da Controladoria Geral do Município, a quem compete:

- a) Promover a administração geral da CGM;
- b) Exercer a representação política e institucional da Controladoria;
- c) Assessorar o Prefeito e colaborar com outros secretários do município em assuntos de competência da Controladoria;
- d) Despachar sistematicamente com o Prefeito;
- e) Participar das reuniões do secretariado com órgãos colegiados superiores;
- f) Tomar providências para o atendimento às solicitações da Câmara Municipal, do Tribunal de Contas do Município ou do Ministério Público, inclusive quanto à instauração de tomadas de contas especiais;
- g) Apreciar, em grau de recurso hierárquico, quaisquer decisões no âmbito da Controladoria, ouvindo sempre a autoridade cuja decisão ensejou o recurso, respeitados os limites legais;
- h) Decidir, em despacho motivado e conclusivo, sobre assuntos de sua competência;
- i) Autorizar a instalação de processos licitatórios e ratificar a sua dispensa ou declaração de sua inexigibilidade, nos termos da legislação específica;
- j) Aprovar a programação a ser executada pela Controladoria, constante na proposta orçamentária anual e as alterações e ajustes que se fizerem necessários;
- k) Atuar como ordenador de despesa da CGM;
- l) Aprovar a elaboração dos programas e projetos da Controladoria, visando a consolidação do plano plurianual, da proposta orçamentária e plano operativo;
- m) Aprovar o plano estratégico da Controladoria;
- n) Expedir portarias e atos normativos sobre a organização administrativa interna e sobre aplicação de leis, decretos ou regulamentos de interesse da Controladoria;
- o) Apresentar, conjuntamente com a coordenadoria de auditoria, anualmente, relatório das atividades da Controladoria;
- p) Referendar atos, contratos ou convênios em que a Controladoria seja para, ou formá-los quando tiver atribuição a si delegada pelo Prefeito;
- q) Promover reuniões periódicas de coordenação e gerências de células entre os diferentes escalões hierárquicos da Controladoria;

- r) Atender requisições e pedidos de informação do poder judiciário, ouvindo previamente a Procuradoria Geral do Município – PGM e do Poder Legislativo;
- s) Exercer a coordenação geral, a orientação normativa e a supervisão técnica das atividades inerentes ao controle interno, no âmbito da administração pública municipal;
- t) Manter intercâmbio com órgãos do controle interno e externo.

No Gabinete do Assessor Chefe há uma Secretária que tem a função de, basicamente, coordenar o fluxo de informação e as relações públicas de interesse do Assessor Chefe; organizar e controlar a agenda do Assessor Chefe; elaborar as atas das reuniões; promover a divulgação de atos e fatos administrativos; acompanhar a tramitação de atos e fatos de interesse do Assessor Chefe; receber, registrar, arquivar e expedir ou distribuir os expedientes; receber, fazer a triagem e orientar visitante.

4.4.2. Da Assessoria Técnica (ASTECA)

A Assessoria Técnica é incumbida de prestar assistência, de caráter técnico e jurídico, ao Assessor Chefe e às demais unidades orgânicas da Controladoria, desenvolvendo as seguintes atividades:

- a) Elaborar, revisar, examinar anteprojetos de Leis, Decretos, convênios, contratos e outros atos normativos de interesse da Controladoria;
- b) Emitir pareceres e informações em matéria jurídica de interesse da Controladoria;
- c) Atuar como elo entre Controladoria Geral do Município, Procuradoria Geral do Município, visando à conformidade da orientação jurídica com a CGM;
- d) Examinar, prévia e conclusivamente, os textos de editais de licitação e respectivos contratos ou instrumentos congêneres, bem como os atos de inexigibilidade e de dispensa de licitação da CGM;
- e) Acompanhar a publicação do Diário Oficial do Município, extraindo assuntos de interesse da Controladoria e divulgar junto às demais unidades.

4.4.3. Da Coordenadoria de Auditoria

A Coordenadoria de Auditoria (COAUD) é um órgão de execução programática, ao qual compete prestar assistência ao Assessor Chefe desenvolvendo as seguintes atividades:

- a) Assessorar o Assessor Chefe da CGM no estabelecimento, manutenção e desenvolvimento de suas relações internas e externas;
- b) Compor a pauta de despacho do Assessor Chefe da Controladoria com o Prefeito;
- c) Auxiliar o Assessor Chefe no controle e supervisão da área de controle interno, visando aumentar a eficácia das ações e viabilizar a execução da programação do governo municipal;
- d) Auxiliar o Assessor Chefe no controle e supervisão das unidades orgânicas da CGM, propondo alterações, tais como criação, extinção, transformação ou fusão de unidades administrativas;
- e) Articular-se com as unidades orgânicas da CGM e com os demais órgãos e entidades da administração pública municipal;
- f) Apoiar as unidades orgânicas da CGM no desenvolvimento de suas ações;
- g) Coordenar equipes de elaboração de normas, instruções e procedimentos inerentes ao controle interno do município;
- h) Elaborar, em conjunto com a célula de auditoria de gestão, o plano anual de auditoria da CGM;
- i) Avaliar, selecionar e encaminhar os processos a serem analisados pelas respectivas unidades da CGM;
- j) Participar e, quando for o caso, promover reuniões pertinentes às diversas áreas de atuação da CGM;
- k) Distribuir, orientar, dirigir e controlar os trabalhos dessa Coordenação;
- l) Apreciar os despachos e pareceres submetidos pelas unidades orgânicas da CGM;
- m) Promover treinamento para capacitação dos servidores da CGM;
- n) Realizar estudos com vistas a elevar a eficiência e eficácia dos procedimentos gerenciais e práticas administrativas relacionadas à gestão dos recursos humanos, de bens e serviços de sistemas, de valores e de direitos e obrigações no âmbito da administração pública municipal.

Estão vinculadas à COAUD a Célula de Auditoria de Gestão e a Célula de Contratos e Convênios, conforme se pode verificar na Figura 5 (página 91), cujas atribuições estão descritas no subtópicos a seguir.

4.4.3.1. Da Célula de Auditoria de Gestão

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, devendo ainda executar as seguintes atividades:

- a) Emitir pareceres sobre a regularidade dos atos na gestão pública municipal;
- b) Analisar a performance e a Gestão Administrativa em conformidade com os indicadores de desempenhos determinados;
- c) Promover análise prévia da Prestação de Contas dos órgãos municipais, emitindo pareceres e sugestões para adequação das mesmas às normas de legais;

4.4.3.2. Da Célula de Contratos e Convênios

À Célula de Contratos e Convênios 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 governo municipal.

Essa Célula tem ainda as seguintes funções:

- a) Monitorar o cadastro de fornecedores do município de Fortaleza;
- b) Conhecer a formação de preços praticados pelos fornecedores de bens e serviços;
- c) Acompanhar os processos licitatórios até a efetiva realização do certame por parte da Comissão Permanente de Licitação – CPL;
- d) Examinar as contratações e os convênios firmados pela Prefeitura.

4.4.4. Da Unidade Administrativa Financeira (UAF)

A Unidade Administrativa tem a atribuição de supervisionar as atividades dos órgãos de Recursos Humanos, Financeiros, Materiais e Patrimônio, Infra-estrutura e Transportes da CGM, com destaque para as seguintes atividades:

- a) Elaborar a proposta orçamentária da CGM;
- b) Acompanhar a execução orçamentária da Controladoria;
- c) Efetuar o controle dos contratos da CGM, no que se refere aos prazos e alterações contratuais;
- d) Fornecer periodicamente e quando solicitado, informações e relatórios atualizados das ações executadas.

4.5. Estrutura Técnico-Funcional

Antes da efetiva criação da CGM, que se deu por meio do Decreto nº 11.271/02, foram tomadas medidas preliminares, no sentido de ter-se um esboço da atual estrutura organizacional e técnico-funcional da Controladoria.

Em 16.01.02, foi editado o Decreto nº 11.111, criando, no âmbito do Gabinete do Prefeito, a Comissão Municipal de Controle, Custos e Informações Gerenciais da Prefeitura, com uma lotação de 11 funcionários. Logo após, em 25.02.02, por meio do Decreto nº 11.144, em substituição a essa Comissão, foi instituída uma outra, denominada Comissão Técnica de Auditoria de Gestão e Controle de Preços, com a mesma vinculação anterior, mas com atribuições bem mais amplas, com uma lotação de 21 (vinte e um) funcionários, contando com um quadro de 6 (seis) auditores dentre eles. O quantitativo de funcionários foi acrescido de 6 (seis) novos membros, conforme Decreto nº 11.262/02, chegando a um total de 26 (vinte e seis cargos), conforme se verifica na Tabela 1:

Tabela 1 – Cargos da Comissão Municipal de Controle, Custos e Informações Gerenciais

Denominação	Equivalência	Quantidade
Assessor Técnico	DAS.1	03
Assistente Técnico	DAS.2	04
Auditor	DAS.2	14
Auxiliar Técnico	DAS.3	02
Encarregado de Atividades Técnicas	DNI.1	03
Total		26

Fonte: Decreto nº 11271/02, da Prefeitura Municipal de Fortaleza

A atual estrutura técnico-funcional da Controladoria Geral do Município finalmente foi definida pelo Decreto nº 11.271/02, que dispôs sobre sua finalidade, sua estrutura organizacional e distribuição de seus cargos comissionados.

O referido Decreto, além de transferir para a CGM todo o efetivo de pessoal que integrava a Comissão Técnica de Auditoria de Gestão e Controle de Preços que fora criada anteriormente, com 26 (vinte e seis) funcionários, criou mais 12 (doze) cargos, conforme se verifica no Tabela 2:

Tabela 2 – Novos Cargos Comissionados da CGM

Denominação	Equivalência	Quantidade
Assessor-Chefe	-	01
Coordenador de Auditoria	DNS.1	01
Gerente de Célula de Auditoria de Gestão (Tipo III)	DAS.1	01
Auditor Administrativo	DAS.2	07
Gerente de Célula de Contratos e Convênios (Tipo III)	DAS.1	01
Chefe da Unidade Administrativo-Financeira	DAS.3	01
Total		12

Fonte: Decreto nº 11271/02, da Prefeitura Municipal de Fortaleza

Com a criação dos 12 (doze) novos cargos comissionados e a inclusão dos 26 (vinte e seis) cargos transferidos da Comissão Técnica de Auditoria de Gestão e Controle de Preços, a atual estrutura técnico-funcional da CGM conta com 38 (trinta e oito) cargos, conforme está demonstrado no Tabela 3:

Tabela 3 – Atual Estrutura Técnico-Funcional da CGM

Denominação	Equivalência	Quantidade
Assessor-Chefe	-	01
Coordenador de Auditoria	DNS.1	01
Gerente de Célula de Auditoria de Gestão (Tipo III)	DAS.1	01
Auditor Administrativo	DAS.2	21
Gerente de Célula de Contratos e Convênios (Tipo III)	DAS.1	01
Chefe da Unidade Administrativo-Financeira	DAS.3	01
Assessor Técnico	DAS.1	03
Assistente Técnico	DAS.2	04
Auxiliar Técnico	DAS.3	02
Encarregado de Atividades Técnicas	DNI.1	03
Total		38

Fonte: Decreto nº 11271/02, da Prefeitura Municipal de Fortaleza

4.6. Resultados Alcançados nos Anos de 2004 a 2006

Conforme visto anteriormente, no subtópico “estrutura organizacional”, uma das atribuições do Assessor Chefe, que é o dirigente máximo da CGM, é apresentar, conjuntamente com a coordenadoria de auditoria, o relatório anual das atividades desenvolvidas pela Controladoria.

Ressalte-se que o relatório anual de atividades deve funcionar como uma espécie de prestação de contas, visto que é dever de todo órgão público apresentar periodicamente os resultados do cumprimento das atribuições que lhe compete, a fim de que superiores hierárquicos e a população em geral possam avaliar sua eficácia e decidir sobre a sua continuidade ou a sua remodelação, sempre em nome da economicidade dos recursos, da

moralidade e eficiência dos procedimentos e da extensão dos benefícios oferecidos à sociedade.

Com o propósito de verificar e avaliar quais foram os serviços gerados pela Controladoria Geral do Município de Fortaleza no exercício de suas atribuições, considerando sua estrutura técnico-funcional nos anos analisados, procedeu-se consulta aos Relatórios das Atividades referentes aos anos findos de 2004 e 2005 e ao Relatório parcial do ano de 2006. Porém, antes de relatar sobre os serviços gerados nestes exercícios, cumpre salientar que a CGM contava, naqueles anos e ainda nos dias atuais, com um efetivo de 15 (quinze) auditores, apesar da possibilidade de legalmente poder contar com 21 (vinte um), conforme se verifica no Tabela 3, constante do subtópico 4.5.

Consta dos Relatórios de Atividades analisados que, em razão de a CGM contar com uma lotação reduzida, fato que se contrapõe a uma demanda de trabalhos ampla e crescente, as definições de trabalho geralmente são conseqüências do exame de cada caso em particular, à medida que vai surgindo e em função do caráter emergencial de que se reveste.

Ponderam, ainda, aqueles Relatórios, que “essa situação, aliada a decisões superiores, motivadas pela necessidade de sigilo na realização de cada missão, como forma de preservar os sistemas a serem auditados em sua estrutura natural, termina por impedir a elaboração do planejamento das atividades da Célula de Auditoria”.

Diante do exposto, os trabalhos da CGM, naqueles anos, foram realizados de forma empírica, com foco nas situações críticas detectadas. Em essência, as principais atividades da CGM podem ser resumidas:

- a) Assessoramento aos Secretários Regionais – A CGM disponibiliza auditores para assessorar os Secretários Executivos Regionais nos mais diversos assuntos de sua competência, na forma disciplinada no documento “Diretrizes e Orientações sobre Procedimentos a serem Adotados pelos Servidores da CGM junto às Secretarias Executivas Regionais”. Essa medida tem a finalidade de subsidiar os gestores com orientações complementares, análises e avaliações de procedimentos técnico-administrativos, para permitir a tomada de decisões com menor risco e risco e dispêndios de tempo.

- b) Assistência aos Órgãos Municipais – Quando solicitado, alguns auditores são deslocados para prestar serviços de assistência a diversos Órgãos Municipais, principalmente no que se refere à realização de exames prévios de regularidade e/ou conformidade de um procedimento administrativo. Como exemplo desses trabalhos, no ano de 2004, a CGM realizou, em determinados Órgãos Municipais, exames de conciliação bancária, exames de processos para liquidação e pagamento, e verificação nos Processo de PMDE – Programa de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – PMDE, tendo deslocado, para a realização desses serviços, cerca de 10 (dez) auditores em tempo integral;
- c) Auditorias – Para os trabalhos de auditoria, a Célula de Auditoria nunca pode contar com a sua lotação efetiva, que, conforme dito anteriormente, é de apenas 15 (quinze) auditores, apesar de legalmente poder ter ao seu dispor 21 (vinte e um), visto que muitos auditores são deslocados para servir em outros órgãos da Prefeitura, para realizarem as atividades citadas anteriormente. Nada obstante, mesmo com sua reduzida lotação, a CGM pôde realizar importantes trabalhos no período analisado, conforme se pode verificar nos Quadros 1, 2 e 3 que são apresentados adiante.

Com o objetivo de chamar atenção para as dificuldades enfrentadas no cumprimento de suas atribuições legais e procurando fazer valer a sua condição de órgão de assessoria diretamente ligado ao dirigente máximo do Poder Executivo Municipal, a CGM apontou em seus Relatórios de Atividades as principais limitações que afetaram o alcance de resultados mais expressivos, que foram as seguintes:

- a) Falta de estrutura adequada – A CGM possui uma estrutura organizacional reduzida e é dotada de um número muito pequeno de profissionais para dar conta das atribuições que lhes são imputadas, sendo incapaz de dar vazão ao volume de serviço demandados pela Prefeitura Municipal de Fortaleza, que é uma edilidade de grande porte e dotada de diversos órgãos, tanto da administração direta quanto indireta;
- b) Falta de uma clara definição das atribuições dos auditores – Não houve uma clara definição das competências, obrigações, direitos e autoridade dos

auditores, o que gera vacilações sobre a profundidade e extensão das verificações a serem realizadas, bem como dificuldades ao acesso de determinados documentos e falta de respostas aos pedidos de esclarecimentos, sobretudo quando feitos a escalões hierárquicos superiores;

- c) Falta de planejamento – Não há uma prévia definição acerca das atividades que são desenvolvidas, uma vez que os trabalhos normalmente são atendidos quando demandados, priorizando-se os de mais urgência;
- d) Falta de normatização e padronização de procedimentos – Embora haja uma legislação que discipline procedimentos básicos da administração pública, os órgãos/entidades da Prefeitura se ressentem de orientações sobre como utilizá-los de maneira mais eficiente e têm dificuldades para criar instrumentos de controle que propiciem melhor acompanhamento das ações implementadas. Pelas dificuldades apontadas anteriormente, a CGM ainda não efetuou uma padronização de procedimentos, fato que compromete a segurança, produtividade e eficiência dos trabalhos, com evidente perda de tempo e de recursos públicos investidos;
- e) Falta de receptividade ao trabalho da controladoria – Apesar de as atribuições da CGM terem por objetivo precípua criar ferramentas que facilitem o desempenho dos órgãos/entidades municipais, por meio de recomendações de medidas corretivas e, principalmente, preventivas, vem-se constatando pouca atenção a essas orientações, o que compromete a própria finalidade da Controladoria.

AUDITORIA REALIZADAS - 2004		
RELATÓRIOS		
Nº	ÓRGÃO/ENTIDADE AUDITADA	DATA
01/2004	Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente	08/01/2004
02/2004	Secretaria de Finanças	07/05/2004
03/2004	Fundo Municipal de Desenvolvimento Sócio-Econômico	25/06/2004
04/2004	Secretaria Executiva Regional V	29/07/2004
05/2004	Secretaria Municipal de Saúde	03/09/2004
06/2004	Secretaria Executiva Regional I	06/11/2004
07/2004	Secretaria Executiva Regional III	09/11/2004
08/2004	CMES José Valdevino de Carvalho	16/11/2004
09/2004	Secretaria de Educação e Assistência Social	15/12/2004
INFORMAÇÕES		
01/2004	Instituto Municipal de Pesquisas, Administração e Recursos Humanos	09/02/2004
02/2004	Secretaria Executiva Regional III	25/02/2004
03/2004	Secretarias Executivas Regionais IV e VI, e Secretaria de Infra-Estrutura	11/06/2004
04/2004	Autarquia Municipal de Trânsito	27/07/2004
05/2004	Secretaria Executiva Regional IV	25/06/2004
06/2004	Secretarias Executivas Regionais I, II e III, e Secretaria de Infra-Estrutura	24/08/2004
07/2004	Autarquia Municipal de Trânsito	04/11/2004
PARECERES		
01/2004	Secretarias Executivas Regionais II e IV	18/02/2004
02/2004	CMES Francisco Domingos da Silva	07/07/2004

Quadro 1 – Relação dos Relatórios/Informações/Pareceres elaborados em 2004

Fonte: Controladoria Geral do Município.

Analisando-se o Quadro 1, constata-se que as atividades realizadas pela CGM no ano de 2004 foram concentradas na realização de auditorias em órgãos da administração direta e indireta e na produção de alguns Pareceres.

AUDITORIA REALIZADAS - 2005		
Nº	ÓRGÃO/ENTIDADE AUDITADA	ÁREA AUDITADA
01	SEFIN	COBRA – Sistema de Informática
02	SEMAM	Concessão de Vale Transporte
03	Estádio Presidente Vargas – SER IV	Análise gerencial
04	IPM / CETREDE	Convênio com o CETREDE
05	SER VI	Construção da Escola de 1º Grau e Quadra Poliesportiva Parque São Miguel
06	IPM	Gestão
07	Hosp. Dist. M ^a . José Barroso de Oliveira	Análise geral
08	SER I	Pgtos. CAGECE/COELCE/TELEMAR
09	SEFIN	Processos para pagamentos (restos a pagar – 2004)
10	SEFIN	COBRA Tecnologia – Contrato de Serviços
11	SEMAM	Sistema de Informática / Inadimplência em Contrato de Manutenção de Praça
12	FMDES (SER V)	Conjunto Habitacional Tatu Mundé
13	SEINF	Pedágio da Ponte Rio Ceará
14	SER VI	Escola Esmael Pordues
15	IPM	Reforma da Clínica Médica
16	Escola Mirtes Campos	Programas Educacionais
17	FMAS	Contrato CETREDE
18	Escola Maria Bezerra Quevedo	Denúncias na aplicação dos recursos do PMDE
19	AMC	Contabilidade
20	IJF	Financeiro/Contábil/Restos a Pagar
21	SER IV	Denúncia Centro de Saúde Abel Pinto
22	SER I	Folha de Pagamento
23	SEDAS	FUNDEF
24	SEFIN	Projeto ISS – Digital (CETREDE)
25	SER III	Escola Irmã Dulce – Denúncia
26	IJF	Folha de Pagamento
27	PNAFM	Análise Contratos/Consultorias – BID/CEF
28	Controladoria	Diagnóstico CGM-UAF
29	SER I	Pagto. mão-de-obra terceirizada
30	SEDAS / FMAS	Entidade Mão Amiga
31	SER III	Conjunto Habitacional Planalto Pici
32	IJF	Farmácia – Denúncia
33	SEFIN / SAM	ISS e ITBI – Denúncia
34	SEDAS / SAM	Convênio OPEFOR
35	Diversas Regionais	Casas de Forró – Parcial
36	SER III	Conselho Escolar CEMES – C. Pinto
37	ETTUSA	Análise de Quadro Contratos
38	IMPARH	Contabilidade
39	SEFIN	Pagamentos FEV / MAR 2005
40	HDGM – José Walter	Auditoria Geral
41	HABITAFOR	Contrato / Favela Maravilha
42	SEMAM	Mercado Central
43	SER VI	Conjunto Patativa do Assaré / ETE
44	SEDAS / SER II	PMDE/PDDE/PDE – Prestação de Contas
45	SER V	Estação de Tratamento Aracapé II
46	SEMAM	Mercado São Sebastião

Quadro 2 – Auditorias Realizadas em 2005

Fonte: Controladoria Geral do Município.

O Quadro 2 demonstra que, comparando-se com os trabalhos realizados no exercício anterior, a CGM teve oportunidade de realizar no ano de 2005 um número bem maior de auditores em órgãos da administração direta e indireta. Entretanto, não foi registrada em seu relatório de produção a realização de outras tarefas de sua responsabilidade, muito menos daquelas que dizem respeito ao acompanhamento da execução orçamentária da despesa.

AUDITORIA REALIZADAS – 2006 (Relatório Parcial)		
Nº	ÓRGÃO/ENTIDADE AUDITADA	ÁREA AUDITADA
01	SMS	Fundo Municipal de Saúde - contábil
02	SEDAS / FMAS	Contábil – Financeiro
03	SER VI	Conjunto Patativa do Assaré / 416 Conjuntos Habitacionais
04	COMDICA	Prestação de contas 2004 – 2005
05	EMLURB	Cooperativa dos catadores de lixo
06	SEFIN	Relatório do Controle Interno / 2005

Quadro 3 – Auditorias Realizadas em 2006 – Relatório Parcial

Fonte: Controladoria Geral do Município.

O Quadro 3, apesar de apresentar apenas resultados parciais do ano em curso, registra apenas a realização de atividades de auditoria. Uma crítica mais apurada sobre os resultados alcançados nos exercícios examinados será apresentada no próximo tópico.

4.7. Crítica aos Resultados Alcançados pela CGM

Não há como deixar de enaltecer a atitude arrojada, equilibrada e, sobretudo, correta da Prefeitura Municipal de Fortaleza em instituir a Controladoria Geral do Município, como um órgão de assessoramento direto ao chefe do Poder Executivo Municipal, sem subordiná-lo a qualquer outra Secretaria de Governo. Essa atitude, que se coaduna com as novas técnicas de gestão empresarial e que vem ganhando grande espaço na Administração Pública nacional, tem também como finalidade propiciar o atendimento dos anseios da sociedade, que tem cobrado dos dirigentes públicos uma boa gestão governamental, no sentido de se evitar desperdícios e desvios de recursos públicos.

Antes de partir para a análise dos resultados até aqui alcançados pela CGM, convém considerar que foram decorridos apenas cinco anos desde a sua criação até ao presente momento, pois foi instituída pela Lei Municipal nº 8.608/01 e suas atribuições foram regulamentadas pelo Decreto nº 11.271/02, e que a assimilação de uma nova cultura organizacional e a adoção de novos procedimentos, tanto por parte de seu corpo funcional quanto por parte das pessoas dos órgãos com os quais ela se relaciona, demandam um razoável tempo de adequação e maturação.

Sendo assim, procurou-se fazer uma análise de forma isenta e considerando dois prismas diferentes, para que se pudesse compreender melhor a magnitude dos resultados alcançados nos três últimos anos e fazer uma projeção sobre o que se pode conseguir de avanço, mesmo que, para isso, seja necessária uma remodelagem de sua estrutura atual. O primeiro prisma observa os resultados alcançados em confronto com as atribuições definidas nos normativos que instituíram a CGM de Fortaleza. O segundo faz uma avaliação dos resultados alcançados em confronto com a missão real de um órgão de Controladoria, com especial destaque para a função de acompanhamento da execução orçamentária da despesa.

4.7.1. Confronto entre os Resultados Alcançados e os Normativos da CGM

A Controladoria Geral do Município de Fortaleza foi instituída pela Lei Municipal nº 8.608/01 e regulamentada pelo Decreto 11.271/02, que estabeleceu, em seu art. 2º, pelo menos, dezessete atribuições que seriam de sua competência, as quais estão descritas no item 4.3 desta dissertação.

Na análise dos Relatórios Anuais de Atividades dos anos 2004, 2005 e 2006, este último chamado de Relatório Parcial, pôde observar que a CGM tem procurado cumprir, a despeito de suas dificuldades estruturais e de seu reduzido número de pessoal, sua missão de prestar assessoramento especializado ao chefe do Poder Executivo Municipal e aos Secretários Municipais, embora venha perdendo parte de seu precioso tempo no atendimento de demandas de serviços que deveriam ser realizados originalmente pelos demais órgãos municipais, tais como conciliação de contas bancárias, exames de processo para liquidação e pagamento etc.

Verifica-se, também, que os trabalhos da CGM têm-se concentrando, principalmente, na realização de auditorias de gestão, mesmo não contando, ainda, com um manual de procedimentos, que poderia padronizar os serviços e conter orientações que garantissem a segurança e eficiência dos trabalhos, resultando em economia de tempo e aumento da produtividade. Vale dizer, também, que os Relatórios de Atividades examinados ressaltaram a inexistência de um planejamento das atividades a serem desenvolvidas, que se trata de um instrumento indispensável para a definição dos objetivos e metas, para a avaliação mais adequada dos resultados e para propiciar uma correção efetiva das ineficiências.

Após o exame dos referidos Relatórios, constatou-se que, em decorrência das limitações já citadas, a atuação da CGM resume-se na realização de auditorias de gestão, que estão apontadas nos Quadros 1, 2 e 3, e no assessoramento ao Prefeito e aos Secretários Regionais e de Governo.

Confrontando esses resultados com as atribuições da CGM definidas nos incisos do artigo 2º, do Decreto nº 11271/02, percebeu-se que algumas delas não têm sido executadas em sua plenitude ou são realizadas de forma deficiente, conforme explicitado a seguir:

- a) Consta dos Relatórios de Atividades que ainda não foi elaborado um manual de procedimentos dos trabalhos, nem sequer daqueles referentes às auditorias de gestão, o que configura a falta de cumprimento da seguinte atribuição (prevista no Inciso I):

Elaborar normas e instruções e definir procedimentos necessários à execução, acompanhamento e controle das atividades referentes aos sistemas de responsabilidade da CGM.

- b) Não consta dos Relatórios qualquer trabalho referente à execução da contabilidade do Município, tampouco do acompanhamento da execução orçamentária da despesa, que é o foco de estudo da presente Dissertação. Além disso, nas diversas visitas feitas à CGM, onde se pôde ter acesso aos atos constitutivos da Controladoria, bem como conhecer sua estrutura e seu funcionamento, foi possível constatar que realmente ela não executa essas atividades, as quais são efetivamente realizadas pela Secretaria de Finanças

– SEFIN, apesar de serem de atribuição da CGM, conforme se observa nos incisos transcritos a seguir:

Efetuar a contabilidade do Município em todos os seus sistemas – Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, de Resultados e de Custos – e de todos os atos da Administração Municipal, de natureza financeira, resultantes ou independentes da execução orçamentária. (Inciso IV)

Executar as atividades de classificação, registro e controle, em todos os seus aspectos, da dívida pública municipal, independentemente de seu objetivo, incluindo os serviços da dívida resultante da execução do Orçamento. (Inciso V)

Elaborar o Balanço Anual de Administração Municipal e as prestações de contas específicas dos recursos financeiros transferidos através de fundos especiais, convênios, contratos e outros mecanismos, quando exigíveis (Inciso VI)

Elaborar, em articulação com a Secretaria Municipal de Planejamento e Orçamento – SEPLA, a proposta orçamentária e coordenar a aplicação dos recursos inerentes às atividades da CGM, constantes do Plano Plurianual e do Orçamento Anual do Município. (Inciso VIII)

Participar do planejamento em articulação com a SEPLA (Inciso XIV)

As razões da não-realização dessas atividades podem ser, de forma resumida, assim definidas:

- a) Falta de estrutura adequada e deficiência de pessoal;
- b) Deslocamento de pessoal especializado para execução de tarefas que são de atribuição de outros órgãos;
- c) Falta de planejamento dos trabalhos e de normatização de procedimentos;
- d) Falta de uma maior conscientização da importância que esse órgão estratégico deve ter, principalmente em um ambiente em que se pauta por uma boa gestão de recursos públicos.

4.7.2. Confronto entre os Resultados Alcançados e a Missão de um Órgão de Controladoria

Ressalte-se que a missão de um Órgão de Controladoria no âmbito governamental tem um alcance ainda maior do aquele que está efetivamente definido nos normativos de constituição da Controladoria Geral do Município de Fortaleza, visto que deve atender, ao mesmo tempo, aos reclames da sociedade por uma administração pública que tenha atuação acertada e transparente e às necessidades informacionais dos administradores que primam por eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública.

Assim, a Controladoria Governamental deve ter como função precípua criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle interno, de modo a dar regularidade à realização da receita e despesa públicas, bem como criar mecanismos de acompanhamento da execução de programas de trabalho e do orçamento. Deve preocupar-se, também, com a análise do custo/benefício dos atos governamentais e avaliar os resultados alcançados pelas ações implementadas e fazer projeções do alcance daquelas a serem executadas.

É irrefutável que a Controladoria Governamental deve estar profundamente envolvida com a busca da eficácia organizacional. Para isso, é preciso que haja um sistema de controle e acompanhamento bem estruturado, capaz de suprir os gestores públicos de informações que propiciem a correta tomada de decisões e de fazer com que a administração pública seja transparente em seus atos.

Conforme visto no subtópico anterior, os resultados alcançados pela CGM no triênio analisado referem-se, basicamente, à realização de auditorias de gestão nos órgãos municipais e assessoramento ao Prefeito e aos Secretários Regionais e de Governo.

A auditoria de gestão, apesar de ser executada sem uma padronização formal de seus procedimentos, pois o manual de serviços ainda está em elaboração, e sem um planejamento adequado, visto que em muitas oportunidades é realizada por solicitação do órgão interessado, é a atividade de maior destaque na CGM. Na Célula de Auditoria e Gestão é onde se concentra o maior número de funcionários da Controladoria, tendo uma lotação de dezesseis auditores, apesar de a legislação prever uma dotação de vinte e um.

Para a atividade de assessoramento ao Prefeito e aos Secretários, percebe-se que há um sério comprometimento da qualidade das informações que podem ser geradas na CGM, visto que a contabilidade não é ali executada, tampouco há mecanismos que dê a este órgão condições efetuar o acompanhamento e controle dos sistemas “Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, de Resultados e de Custos – e de todos os atos da Administração Municipal, de natureza financeira, resultantes ou independentes da execução orçamentária”, conforme estabelece o inciso IV, art. 2º, do Decreto nº 11.271/01.

Diante dessas evidências, conclui-se que a CGM não está adequadamente estruturada para cumprir integralmente a missão que cabe a um órgão de Controladoria. Cabe ponderar, entretanto, que se trata de um órgão criado recentemente, tem apenas cinco anos de funcionamento, conta com um número muito pequeno de funcionários, seus objetivos e competências ainda precisam ser mais bem entendidos e disseminados, tanto internamente quanto por todos os órgãos municipais. É preciso, também, enaltecer a audaciosa, arrojada e correta decisão do Município de Fortaleza em instituir a CGM, que, aliás, segue a uma tendência de novas práticas gerenciais adotadas pelas modernas administrações públicas e privadas em todo o mundo e no Brasil.

É certo que uma mudança estrutural, acompanhada da aplicação de um modelo de sistema de gestão pública compromissado com a eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais, com enfoque na necessidade e obrigatoriedade da boa aplicação de recursos públicos, conduzirá a CGM ao cumprimento de sua missão.

Cabe lembrar que o objetivo geral desta pesquisa é propor “um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa no Município de Fortaleza”. Tendo em vista que foi verificado que essa atividade é efetivamente realizada pela SEFIN – Secretaria de Finanças, apesar de ser de competência da CGM, conforme definido no art. 2º, do Decreto nº 11.271/02, será realizado um estudo sobre a competência e atribuições naquela Secretaria, com especial aprofundamento na atividade de execução orçamentária da despesa, cujos dados levantados serão apresentados no próximo Capítulo.

5. ESTUDO SOBRE AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA SEFIN – SECRETARIA DE FINANÇAS

Neste capítulo serão apresentados os objetivos, estrutura e competências da SEFIN – Secretaria de Finanças, com destaque para o exame da atividade referente à execução orçamentária da despesa.

A análise aprofundada desta atividade executada pela SEFIN é de fundamental importância para que se possa conhecer seu funcionamento e avaliar sua contribuição para dotar a Controladoria Geral do Município de dados que sejam capazes de permiti-la fazer acompanhamento da execução orçamentária da despesa e, assim, cumprir, com mais eficiência, a sua missão.

5.1. Objetivos

A Secretaria de Finanças – SEFIN é um órgão integrante da administração direta do Município de Fortaleza, que tem por finalidade planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as políticas financeiras financeira, orçamentária, tributária, fiscal e de informática, junto ao Poder Executivo Municipal, de acordo com o Regulamento a que se refere o Decreto Municipal nº 8.532, de 25.06.1991.

A SEFIN deve, também, exercer a administração e a cobrança da dívida ativa do Município, bem como executar, controlar e avaliar as atividades de contabilização dos atos e fatos orçamentários, patrimoniais e financeiros e de processamento de dados.

5.2. Competências

De acordo com o Decreto Municipal nº 8.532/91, compete à Secretaria de Finanças do Município – SEFIN as seguintes atribuições:

- I. Programar, dirigir, executar e controlar as atividades referentes ao sistema financeiro, junto ao Poder Executivo Municipal;

- II. Executar as políticas fiscal e financeira do Município;
- III. Efetuar a contabilidade do Município em todos os seus sistemas – orçamentário, financeiro, patrimonial, de resultados e de custos; e a de todos os atos da Administração Municipal de natureza financeira, resultantes ou independentes da execução orçamentária;
- IV. Efetuar a guarda e movimentação do dinheiro e outros valores pertencentes ou confiados à Fazenda Municipal;
- V. Executar as atividades referentes ao lançamento, à cobrança, à arrecadação e à fiscalização dos tributos e de outros valores pertencentes ou confiados à Fazenda Municipal;
- VI. Executar as atividades de classificação, registro e controle, em todos os seus aspectos, da dívida pública municipal, independente do seu objetivo, incluindo os serviços da dívida resultantes ou independentes da execução do orçamento;
- VII. Zelar, em conjunto com o Instituto de Planejamento do Município, para que a execução financeira do orçamento se mantenha dentro dos limites estabelecidos e se processe em conformidade com as normas da legislação pertinente em vigor;
- VIII. Executar, em todos os seus aspectos, a fiscalização financeira e orçamentária de todos os Órgãos e Entidades do Município;
- IX. Elaborar o Balanço Anual da Administração Municipal e as prestações de contas específicas dos recursos financeiros transferidos através de fundos especiais, convênios, acordos e outros mecanismos, quando exigidas;
- X. Manter e administrar o Cadastro Técnico do Município;
- XI. Planejar, organizar, coordenar e controlar as atividades de serviço de processamento eletrônico de dados do Município;
- XII. Proporcionar o desenvolvimento técnico e profissional da área de informática do Município;
- XIII. Operacionalizar tecnicamente os serviços de informática de acordo com as necessidades do Município;
- XIV. Acompanhar e assessorar os Órgãos Municipais na aquisição de *hardware* e *software* aplicativos na área de informática.

5.3. Estrutura

Com fundamento no Decreto Municipal nº 11.725, de 19.10.2004, a estrutura administrativa da SEFIN tem a seguinte composição.

I - ÓRGÃO CENTRAL.

1. Secretário:
 - 1.1. Coordenadoria de Administração Tributária.
 - 1.1.1. Assessoria de Estudos e Programação.
 - 1.1.2. Célula de Gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza _ ISSQN.
 - 1.1.3. Célula de Gestão do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana _ IPTU.
 - 1.1.3.1. Equipe de Cadastro Imobiliário.
 - 1.1.4. Célula de Gestão do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis _ ITBI.
 - 1.1.5. Célula de Gestão de Taxas e de Transferências Constitucionais.
 - 1.1.6. Célula de Gestão da Dívida Ativa.
 - 1.1.7. Célula de Gestão da Arrecadação e dos Créditos Tributários.
 - 1.1.7.1. Equipe de Acompanhamento da Arrecadação.
 - 1.2. Coordenadoria Administrativo-financeira.
 - 1.2.1. Célula de Contabilidade.
 - 1.2.2. Célula de Tesouraria.
 - 1.2.3. Célula de Tecnologia e Segurança da Informação.
 - 1.2.3.1. Equipe de Gestão de Sistemas de Informação.
 - 1.2.3.2. Equipe de Gestão de Serviços de Rede, Segurança e Operações.
 - 1.2.3.3. Equipe de Apoio Logístico e Controles de Ativos de TI.
 - 1.2.4. Divisão Administrativo-financeira.
 - 1.2.4.1. Unidade de Pessoal.
 - 1.2.4.2. Unidade de Suprimento e Controle de Patrimônio.
 - 1.2.4.3. Unidade Financeira.
 - 1.2.4.4. Unidade de Atividades Auxiliares.

II - ÓRGÃO DESCONCENTRADO.

- 1.1. Contencioso Administrativo Tributário.

O organograma representativo da estrutura organizacional da SEFIN pode ser visualizado na Figura 6.

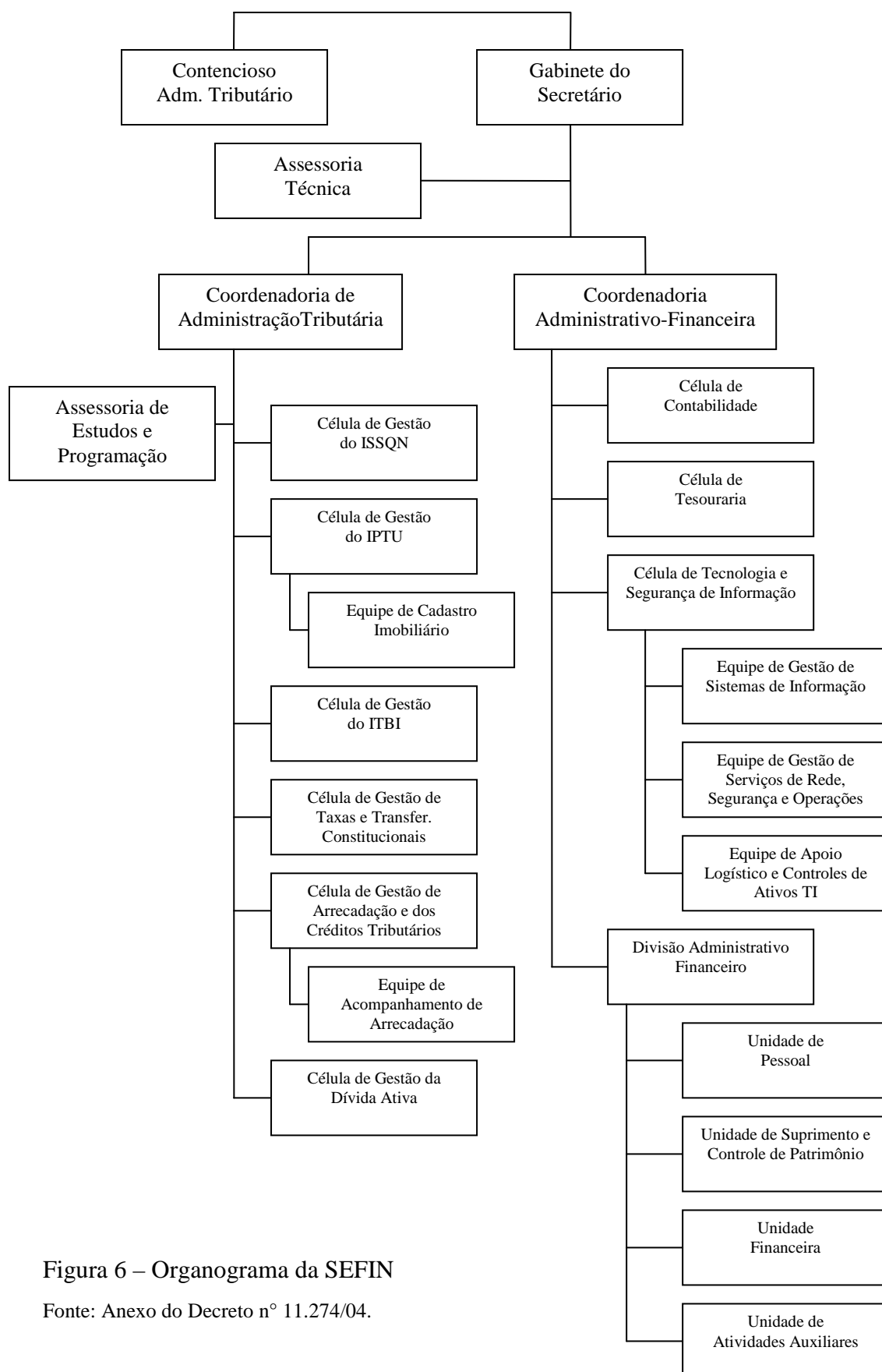


Figura 6 – Organograma da SEFIN

Fonte: Anexo do Decreto nº 11.274/04.

Nada obstante a SEFIN ter estabelecido uma nova estrutura organizacional por meio do Decreto nº 11.725/04, a qual já se encontra em funcionamento e está representada pela Figura 6, o Regulamento que prevê as atribuições de seus órgãos internos ainda se fundamenta no Decreto nº 8.532/91, que definia uma estrutura diferente da atual.

Feitos os devidos ajustes e seleções das funções definidas para os órgãos da estrutura anterior, com o cuidado de verificar *in loco*, através de entrevista não-estruturada com os servidores da alta e médias gerências da Secretaria, o que realmente está sendo executado, observa-se que as atribuições de seus órgãos internos são as descritas nos subtópicos seguintes:

5.3.1. Do Gabinete do Secretário

Compete ao Gabinete do Secretário:

- a) Estabelecer e manter relações constantes com Órgãos e Entidades Públicas e Privadas, com a finalidade de prestar esclarecimentos sobre as atividades desenvolvidas pela Secretaria, no tocante aos atos administrativos e assuntos que lhe forem afetos;
- b) Providenciar os despachos do expediente submetido ao Secretário;
- c) Organizar e coordenar a agenda do Secretário;
- d) Divulgar portarias, circulares, ordens de serviço e instruções baixadas pelo Secretário;
- e) Diligenciar sobre assuntos correlatos que lhe sejam cometidos pelo Secretário.

5.3.2. Do Contencioso Administrativo Tributário

Compete ao Contencioso Administrativo Tributário decidir, por via administrativa e de forma contraditória, sobre as questões decorrentes de relações jurídicas entre o Município e seus contribuintes, abrangendo as seguintes matérias:

- a) Lançamento do crédito tributário;

- b) Restituição do tributo pago indevidamente pelo sujeito passivo;
- c) Correção monetária, penalidades e demais encargos relacionados com os incisos anteriores.

5.3.3. Da Assessoria Técnica – ASTEC

A ASTEC é um órgão de tem a finalidade de, primordialmente, prestar assessoramento ao Secretário de Finanças no estabelecimento de diretrizes e políticas de ação, fornecendo alternativas de solução para o aperfeiçoamento dos sistemas administrativos da Secretaria, devendo, ainda, exercer diversas outras atribuições de caráter técnico, com destaque para as seguintes:

- a) Orientar a elaboração dos planos de trabalho das unidades da Secretaria, objetivando a elaboração do plano operativo;
- b) Dar acompanhamento aos planos de trabalho dos diversos departamentos, visando ao desempenho conjunto e integrado de metas estabelecidas;
- c) Proceder à análise dos relatórios das unidades integrantes da Secretaria, objetivando corrigir possíveis distorções e efetivar a consolidação dos mesmos;
- d) Coordenar, a nível interno, as ações de organização e de procedimentos administrativos, visando ao aperfeiçoamento e racionalização das atividades da Secretaria;
- e) Orientar as demais unidades orgânicas da Secretaria, no sentido de manter constantemente atualizadas as informações estatísticas e gerenciais necessárias ao planejamento e a decisão superior.

5.3.4. Da Assessoria Jurídica – ASJUR

Esta Assessoria não consta do organograma representado pela Figura 6, entretanto é um órgão que está regularmente implantado na SEFIN, tendo como função prestar assessoramento jurídico ao Secretário e aos demais Órgãos da Secretaria, bem como exercer as seguintes atribuições:

- a) Emitir parecer em matéria jurídica submetida à sua apreciação;
- b) Realizar estudos quanto à adoção de medidas de natureza jurídica, em decorrência da legislação geral ou especial ou de jurisprudência firmada;
- c) Elaborar ou revisar projetos de leis, decretos e atos de interesse da Secretaria;
- d) Acompanhar as publicações de natureza jurídica e manter atualizado o repositório das jurisprudências judiciária e administrativa, especialmente as ligadas às atividades da Secretaria;
- e) Articular-se com a Procuradoria Geral do Município, com vistas ao cumprimento e execução dos atos normativos;
- f) Articular-se com os demais segmentos jurídicos do Município, visando à conformidade da orientação jurídica da Secretaria.

5.3.5. Da Coordenadoria de Administração Tributária – CATRI

São as seguintes as principais atribuições da Coordenadoria de Administração Tributária – CATRI:

- a) Planejar, organizar, controlar e coordenar as atividades relacionadas com a administração tributária do Município;
- b) Colocar em prática as diretrizes e as políticas tributárias estabelecidas pelo Secretário de Finanças;
- c) Lançar, cobrar e arrecadar os tributos de competência do Município;
- d) Coordenar a cobrança dos contribuintes devedores da Fazenda Municipal, na área administrativa, em articulação com a Célula da Gestão da Dívida Ativa.

Essa Coordenadoria dispõe de um órgão de assessoramento, denominado Assessoria de Estudos e Programação – ASSESP, que tem como finalidade realizar estudos referentes aos tributos de competência do Município, bem como efetuar a programação do recebimento e arrecadação dos mesmos ao Erário Municipal.

Para fins de uma melhor gerenciamento das receitas do Município, provenientes da arrecadação dos impostos, taxas e contribuições municipais ou das transferências

constitucionais, a CATRI se subdivide em departamentos de trabalho para cada tipo tributo, denominados de Células de Gestão, sendo que algumas são desmembradas em equipes de trabalho. As Células de Gestão desta Coordenadoria estão a seguir descritas:

- a) Célula de Gestão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN;
- b) Célula de Gestão do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. Esta Célula possui uma equipe de Cadastro Imobiliário – EQCAD;
- c) Célula de Gestão do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI;
- d) Célula de Gestão de Taxas e Transferências Constitucionais – CGTAX;
- e) Célula de Gestão da Arrecadação e dos Créditos Tributários – CGATRI. Esta Célula possui um Equipe de Acompanhamento da Arrecadação – EQARR;
- f) Célula de Gestão da Dívida Ativa – CGDAT.

5.3.6. Da Coordenadoria de Administração Financeira – CAF

De acordo com o estudo realizado, a Coordenadoria de Administração Financeira – CAF encampou as atribuições antes de competência do Departamento Central de Contabilidade e Finanças, que contava com as Divisões de Finanças e de Contabilidade, bem como assumiu as funções do antigo Órgão de Execução Instrumental, que era o Departamento Administrativo-Financeiro, que possuía as Unidades de Pessoal, de Atividades Auxiliares, de Material e Patrimônio e Financeira.

Cabe lembrar que os citados Departamentos, Divisões e Unidades eram constantes da antiga estrutura organizacional definida pelo Decreto Municipal n° 8.532/91, sob o qual se fundamenta o Regulamento das SEFIN, que já conta com a nova estrutura demonstrada na Figura 6, de acordo com o Decreto n° 11.724/04.

Após feitas as devidas adaptações, as principais atribuições da CAF são as seguintes:

- a) Planejar, organizar, controlar e coordenar as atividades contábeis da Administração Municipal;
- b) Manter atualizada a Contabilidade Municipal, em todos os seus sistemas – orçamentário; financeiro; patrimonial; de resultados e de custos;
- c) Elaborar mensalmente os demonstrativos contábil-financeiros da execução orçamentária e de operações independentes do orçamento;
- d) Elaborar o Balanço Geral Anual, bem como as prestações de contas dos recursos oriundos dos Fundos Especiais, Convênios, Contratos, Acordos e outros mecanismos;
- e) Controlar as contas bancárias que, por sua natureza, estão incluídas no Sistema de Conta Única;
- f) Controlar e Orientar o funcionamento do Sistema de Conta Única do Município;
- g) Fazer elaborar a demonstração analítica dos recebimentos orçamentários e extra-orçamentários;
- h) Zelar para que as normas que orientam as práticas de processamento de dados sejam observadas pelos órgãos internos;
- i) Controlar, orientar e promover o desenvolvimento das atividades relativas a pessoal, serviços gerais, material, patrimônio, finanças inerentes às atividades da Secretaria;
- j) Desenvolver atividades relativas à administração de pessoal, em consonância com as diretrizes estabelecidas pela Secretaria de Administração de Pessoal;
- k) Coordenar, normatizar e controlar a administração do setor de atividades auxiliares, envolvendo serviços de transportes, vigilância, zeladoria e protocolo.

Para dar cabo às suas atribuições, a CAF é dotada de 3 (três) Células, sendo que uma delas possui três Equipes de trabalhos específicos, e 1 (uma) Divisão, que por sua vez se subdivide em quatro Unidades de Serviços, conforme a seguir descrito:

- a) Célula de Contabilidade – CELCONT;
- b) Célula de Tesouraria – CELTES;
- c) Célula de Tecnologia e Segurança da Informação. Esta Célula possui as seguintes equipes de trabalho:
 - Equipe de Gestão de Sistemas de Informações
 - Equipe de Gestão de Serviços de Rede, Segurança e Operações
 - Equipe de Apoio Logístico e Controles de Ativos de TI
- d) Divisão Administrativo-Financeira
 - Unidade de Pessoal
 - Unidade de Suprimento e Controle de Patrimônio
 - Unidade Financeira
 - Unidade de Atividades Auxiliares

5.4. Análise das Atividades Relacionadas com a Execução Orçamentária da Despesa

Após conhecer as atividades que cada setor interno da SEFIN executa, percebeu-se que é a CAF o órgão responsável pelas atividades de controle da execução orçamentária da despesa do Município de Fortaleza, que são objeto de pesquisa deste trabalho, e que, portanto, careciam de aprofundamento de análise.

Dessa forma, os estudos foram concentrados nesta Coordenadoria, mais precisamente na CELCONT – Célula de Contabilidade, a qual, além de efetuar a contabilidade do Município de todos os seus sistemas, realiza os seguintes serviços que têm relação com a execução orçamentária da despesa:

- a) Fornece à Administração, informações de natureza contábil-financeira para fins de análise e tomada de decisões;

- b) Elabora mensalmente os demonstrativos contábil-financeiros da execução orçamentária e de operações independentes do orçamento, com envio ao Tribunal de Contas dos Municípios – TCM e Câmara Municipal de Fortaleza;
- c) Elabora mensalmente os balancetes da receita e despesa orçamentária;
- d) Elabora, a cada bimestre, os relatórios resumidos da execução orçamentária – RREO, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF;
- e) Elabora, a cada quadrimestre, os relatórios de gestão fiscal – RGF, da Lei de Responsabilidade – LRF;
- f) Procede ao exame de toda a documentação de despesa recebida dos órgãos da administração direta;
- g) Examina, para fins de liquidação de despesa, os convênios, contratos e acordos, independentes da natureza e do objetivo, em que esteja envolvido o Município;
- h) Relaciona e acompanha os créditos adicionais abertos no exercício, conforme legislação vigente;
- i) Coordena as atividades de empenhos orçamentários;
- j) Tem a obrigação de estabelecer controles e promover o acompanhamento necessário ao cumprimento da LRF, que dispõe sobre a responsabilidade na gestão fiscal.

É evidente que todas essas ações guardam estreita relação com o acompanhamento da execução orçamentária da despesa. O registro dos atos e fatos relativos a essas atividades no sistema contábil próprio de controle orçamentário alimenta um imenso banco de dados, que, se bem gerenciado, pode ser fonte de informações imprescindíveis para a boa aplicação de recursos públicos.

Cumprido salientar que são exatamente essas atividades que deveriam ser controladas ou, pelo menos, acompanhadas pela Controladoria Geral do Município, para que fossem atingidos os propósitos maiores daquele Órgão, que consistem no assessoramento ao Prefeito com informações gerenciais para a tomada de decisões acertadas e em dar transparência nas ações governamentais.

Assim, no Capítulo seguinte, será apresentada uma análise dos resultados, onde será mostrada um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa, a fim de

que a Prefeitura de Fortaleza possa, a seu critério, melhor instrumentalizar a Controladoria Governamental do Município.

6. ANÁLISE DE RESULTADOS

Desenvolver um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa que possa ser aplicado pela Controladoria Geral do Município de Fortaleza e, quiçá, por outras prefeituras, é o principal objetivo desta pesquisa.

Assim, neste capítulo será apresentado um modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa que possa ser perfeitamente aplicável na Prefeitura de Fortaleza e que possa garantir eficácia na gestão dos recursos públicos.

6.1. Modelo de Acompanhamento da Execução Orçamentária da Despesa

Como se pôde constatar ao longo dos assuntos tratados nos Capítulos 4 e 5 desta dissertação, a Controladoria Geral do Município de Fortaleza não faz o acompanhamento da execução orçamentária da despesa, apesar de essa atividade constar como de sua competência no Decreto nº 11271/02, uma vez que tal trabalho é efetivamente executado pela SEFIN – Secretaria de Finanças.

A não-realização desta atividade diretamente pela Controladoria Geral do Município ou, pelo menos, a falta de acesso irrestrito ao sistema de controle desta tarefa constitui fator de vulnerabilidade do alcance do assessoramento que deve ser prestado por este Órgão ao Chefe do Poder Executivo Municipal.

Partindo do pressuposto de que a Controladoria Governamental é um Órgão que deve apresentar subsídios que assegurem a boa aplicação de recursos públicos e que possam contribuir para a moralidade e transparência da gestão pública, entende-se que o acompanhamento da execução orçamentária é condição *sine qua non* para se ter conhecimento de como estão sendo aplicados os recursos públicos, de ter condições de corrigir eventuais desvios de finalidades, bem como de ter uma indicação de onde esses recursos podem ser mais bem aplicados.

Levando-se em consideração a situação especial da Prefeitura Municipal de Fortaleza, em que existe o Órgão próprio de Controladoria Governamental, a CGM, e há um

outro Órgão que realiza a atividade de execução orçamentária da despesa do Município, a SEFIN, pensou-se, então, na proposição de um modelo de acompanhamento que pudesse, ao mesmo tempo:

- a) Minimizar a necessidade de alteração estrutural nos Órgãos envolvidos;
- b) Não dar ensejo ao conflito de competências, que é comum nos casos em que ocorrem mudanças organizacionais de grande vulto;
- c) Promover um ganho de alcance das ações da Controladoria Governamental, contribuindo para o atingimento pleno de sua missão.

Vale lembrar que, conforme relatado no Capítulo 5, todos os procedimentos que dizem respeito à execução orçamentária da despesa são realizados pela SEFIN, por intermédio da Célula de Contabilidade – CELCONT. Nesta proposta de modelo de acompanhamento, todas aquelas atividades continuariam a cargo da CELCONT. O que haveria de novidade seria a criação de um Comitê de Controle, de caráter deliberativo e de nível diretivo, que seria integrado por membros da CGM e da SEFIN e composto por um Gabinete Deliberativo e uma Comissão Técnica de Controle, cuja estrutura pode ser visualizada na Figura 7.

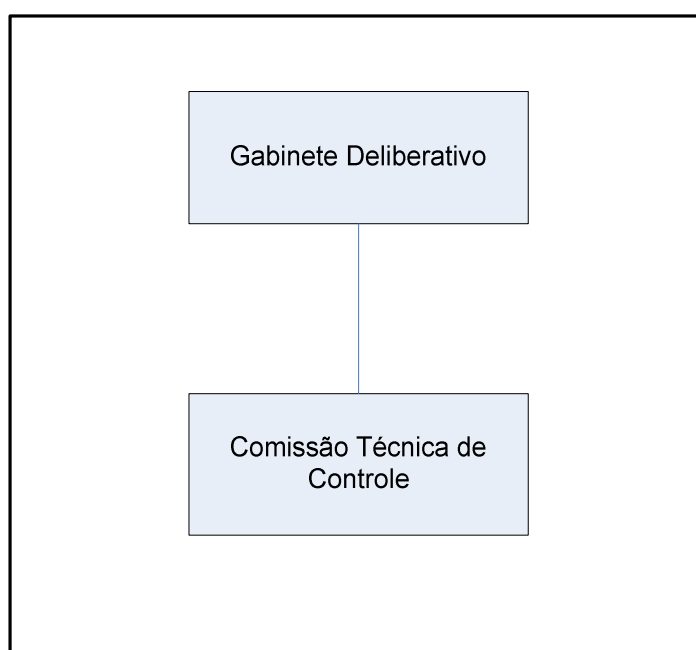


Figura 7 – Estrutura do Comitê de Controle

Fonte: Elaborado pelo autor, 2006.

Para melhor compreensão sobre o funcionamento e alcance das ações a serem executadas pelo Comitê de Controle e seus órgãos, este Capítulo será organizado para esclarecer quais seriam seus objetivos, composição e competências, bem como para demonstrar, por meio de fluxogramas, como o modelo de acompanhamento da execução orçamentária da despesa proposto poderia ser aplicado.

6.1.1. Objetivos

Os objetivos básicos do Comitê de Controle seriam o de acompanhar e avaliar o desenvolvimento das políticas voltadas para a gerência dos recursos públicos, especialmente no que se refere à Execução Orçamentária da Despesa.

6.1.2. Composição e Competências

6.1.2.1. Do Gabinete Deliberativo

O Gabinete Deliberativo do Comitê de Controle seria um órgão colegiado que teria como componentes titulares o Assessor Chefe da CGM e o Secretário de Finanças. Os suplentes, para atuarem no caso impedimentos legais e eventuais dos titulares, seriam os seus substitutos imediatos.

Esse Gabinete, como órgão diretivo do Comitê de Controle, deveria realizar reuniões ordinárias mensais e extraordinárias, estas últimas em casos de necessidade e urgência, sendo que a Comissão Técnica de Controle estaria automaticamente convocada a comparecer a esses encontros.

Nessas reuniões haveria participação recíproca entre os órgãos envolvidos para troca de informações, com o intuito de facilitar a comunicação e integração, trazendo à discussão assuntos referentes à execução orçamentária da despesa, de acordo com os pontos levantados no acompanhamento desta atividade que ficaria a cargo da Comissão Técnica de Controle, cujos objetivos, funções e composição serão vistos adiante.

O Gabinete Deliberativo do Comitê de Controle, como órgão colegiado, teria as seguintes competências:

- a) Avaliar o Relatório de Atividades desenvolvidas pela Comissão Técnica de Controle;
- b) Verificar os demonstrativos de Execução Orçamentária da Despesa indicados nos Quadros 4 e 5;
- c) Analisar as irregularidades porventura ocorridas na Execução Orçamentária da Despesa;
- d) Examinar os pontos críticos acerca da Execução Orçamentária da Despesa, conforme levantamento elaborado pela Comissão Técnica de Controle;
- e) Deliberar sobre denúncias formalizadas e sobre fatos inquinados de ilegalidade ou lesivo ao patrimônio público;
- f) Apreciar as medidas sugeridas pela Comissão de Técnica de Controle para o saneamento das irregularidades;
- g) Proceder à avaliação da execução orçamentária da despesa, através da análise de indicadores previamente estabelecidos;
- h) Discutir sobre as medidas que devam ser efetivamente adotadas para a correção das irregularidades ainda não saneadas pela Comissão de Técnica de Controle;
- i) Levar o assunto ao conhecimento do Prefeito, com sugestão para o saneamento das irregularidades apontadas;
- j) Baixar Resoluções e demais atos normativos relativos a assuntos referentes à Execução Orçamentária da Despesa;
- k) Propor ao Prefeito medidas que devam ser observadas pelas Secretarias e órgãos vinculados ou subordinados, sempre no sentido de melhoria da aplicação e acompanhamento dos recursos públicos;
- l) Apresentar relatório mensal do acompanhamento da Execução Orçamentária da Despesa.

Com o fito de proporcionar uma melhor compreensão acerca do trabalho a ser realizado pelo Gabinete Deliberativo, foi elaborado um fluxograma de suas atividades, que pode ser observado na Figura 8 apresentada adiante.

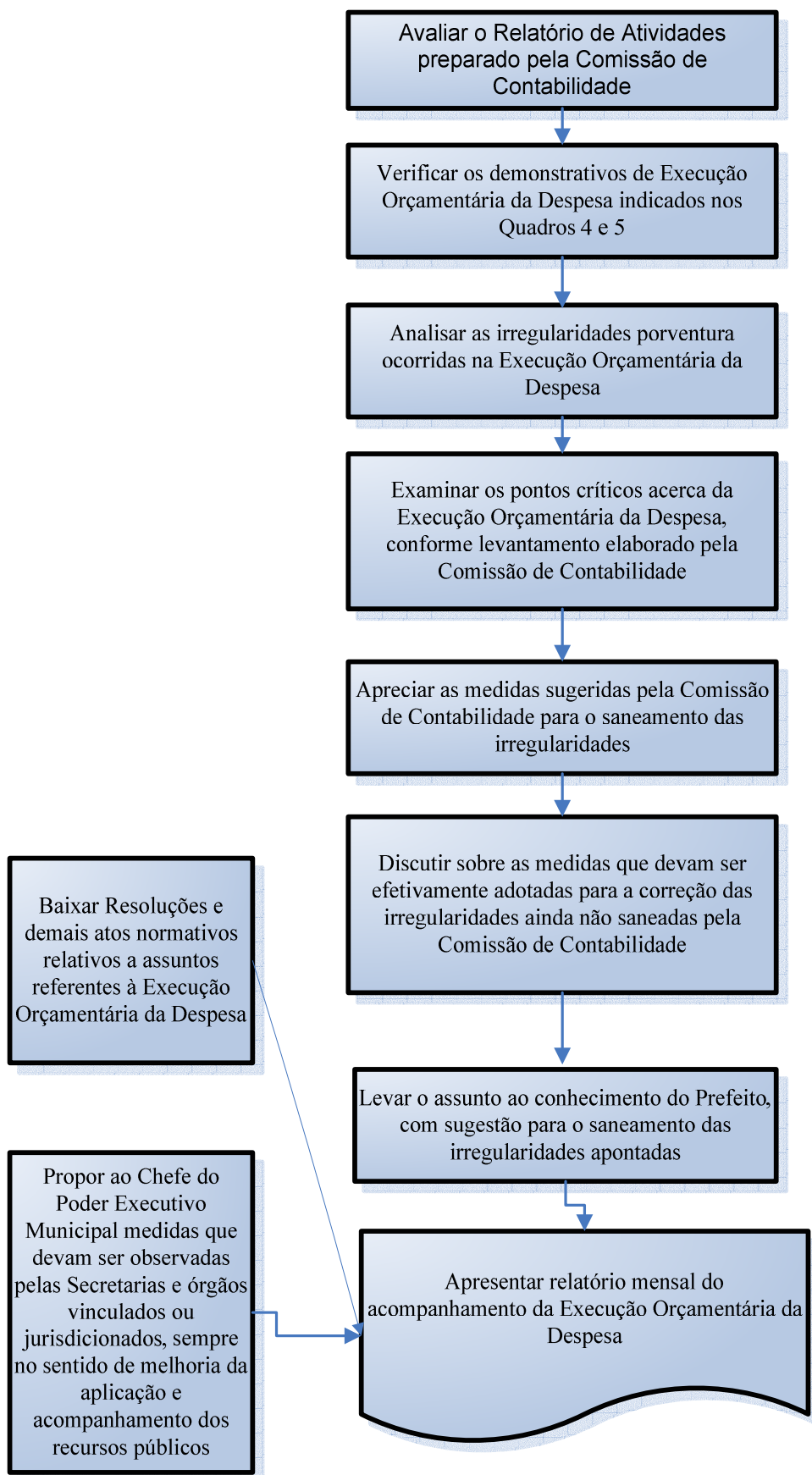


Figura 8 – Fluxograma das Atividades do Gabinete Deliberativo do Comitê de Controle

Fonte: Elaborado pelo autor, 2006.

6.1.2.2. Da Comissão Técnica de Controle

Com subordinação direta ao Gabinete Deliberativo, haveria um órgão permanente, denominado Comissão Técnica de Controle, composta por, pelo menos, dois Auditores Administrativos da CGM e dois Contadores da CELCON, que teriam como objetivo realizar exames detalhados nos processos de execução orçamentária da despesa, com acesso irrestrito aos documentos e aos sistemas de controle.

Essa Comissão seria uma espécie de órgão itinerante, apesar de ter assento permanente e exclusivo tanto na CGM como na SEFIN (salas próprias para realizar seu trabalho), pois teria a incumbência de realizar o controle prévio, concomitante e subsequente de todos os atos e fatos referentes à execução orçamentária da despesa, com a faculdade de poder percorrer todos os passos da realização da despesa objeto de exame, tendo autorização para adentrar os recintos do órgão ou entidade que a realizou.

Dessa forma, as atribuições básicas dessa Comissão seriam as seguintes:

- a) Estudar e propor ao Gabinete Deliberativo do Comitê de Controle as diretrizes para formulação de normas da execução orçamentária da despesa;
- b) Revisar as rotinas e procedimentos da execução orçamentária da despesa e propor alterações ao Gabinete Deliberativo do Comitê de Controle, se for o caso;
- c) Interpretar e pronunciar-se em caráter normativo sobre a legislação concernente à execução orçamentária da despesa;
- d) Orientar, acompanhar e avaliar a execução orçamentária da despesa dos órgãos e entidades da Prefeitura Municipal de Fortaleza, verificando se houve a correta contabilização, após análise e classificação dos documentos e processos;
- e) Estabelecer indicadores de análise que possam indicar despesas que mereçam prioridade de exame;
- f) Realizar exame pormenorizado de todos os passos percorridos na realização da despesa sob investigação;

- g) Analisar denúncias formalizadas e sobre fatos inquinados de ilegalidade ou lesivo ao patrimônio público;
- h) Exercer o acompanhamento sobre a observância dos limites constitucionais de aplicação em gastos com a manutenção e o desenvolvimento do ensino e com despesas na área de saúde;
- i) Estabelecer mecanismos voltados a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão orçamentária e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e economicidade nos órgãos e entidades da Administração Pública municipal, bem como na aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- j) Efetuar o acompanhamento sobre o cumprimento do limite de gastos totais e de pessoal nos três poderes municipais;
- k) Elaborar relatório que indique pontos críticos na execução orçamentária da despesa;
- l) Elaborar demonstrativo de despesas relevantes;
- m) Elaborar demonstrativo da execução da despesa por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, na forma do modelo indicado na Quadro 4;

CATEGORIAS ECONÔMICAS	DOTAÇÃO			DESPESA EMPENHADA		DESPESA LIQUIDADADA	
	Inicial (1)	Adicional (2)	p/Exercício (3 = 1+2)	No Mês	No Exercício	No Mês	No Exercício
Despesas Correntes	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Pessoal e Encargos Sociais							
Juros e Encargos da Dívida							
Outras Despesas Correntes							
Despesas de Capital	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Investimentos							
Inversões Financeiras							
Amortização da Dívida							
TOTAIS							

Quadro 4 – Demonstrativo da Execução da Despesa por Categoria Econômica e Grupo de Natureza da Despesa

Fonte: Silva, Luiz e Pires (p. 53, 2000) – com adaptações.

- n) Elaborar demonstrativo da execução da despesa por função e subfunção, na forma do modelo indicado na Quadro 5;

CATEGORIAS ECONÔMICAS	DOTAÇÃO			DESPESA EMPENHADA		DESPESA LIQUIDADADA	
	Inicial (1)	Adicional (2)	p/Exercício (3 = 1+2)	No Mês	No Exercício	No Mês	No Exercício
LEGISLATIVA	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Ação Legislativa							
Controle Externo							
JUDICIÁRIA	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Ação Judiciária							
Defesa de Interesse							
TOTAIS							

Quadro 5 – Demonstrativo da Execução da Despesa por Função e Subfunção

Fonte: Silva, Luiz e Pires (p. 54, 2000) – com adaptações.

- o) Elaborar relatório circunstanciado sobre despesas que teriam sido realizadas em desacordo com os dispositivos legais, com propostas de regularização, para fins de apreciação do Comitê de Controle;
- p) Alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure imediatamente, sob pena de responsabilidade solidária, ações destinadas a apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais, ilegítimos ou antieconômicos que resultem em prejuízo ao erário, praticados por agentes públicos, ou quando não forem prestadas as contas ou, ainda, quando ocorrer desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos (CRUZ e GLOCK, 2006, p.51);
- q) Dar ciência ao Tribunal de Contas do Município do Ceará das irregularidades ou ilegalidades apuradas, para as quais a Administração não tomou as providências cabíveis visando a apuração de responsabilidades e o ressarcimento de eventuais danos ou prejuízo ao erário municipal;
- r) Preparar relatórios solicitados pelo o Gabinete Deliberativo do Comitê de Controle;
- s) Elaborar relatório mensal das atividades desenvolvidas.

As atividades que serão desenvolvidas pela Comissão Técnica de Controle podem ser melhor visualizadas observando-se os fluxogramas dispostos nas Figuras 9 (Fluxograma das Atividades do dia-a-dia da Comissão Técnica de Controle e 10 (Preparação do Relatório de Atividades para a Reunião do Comitê de Controle).

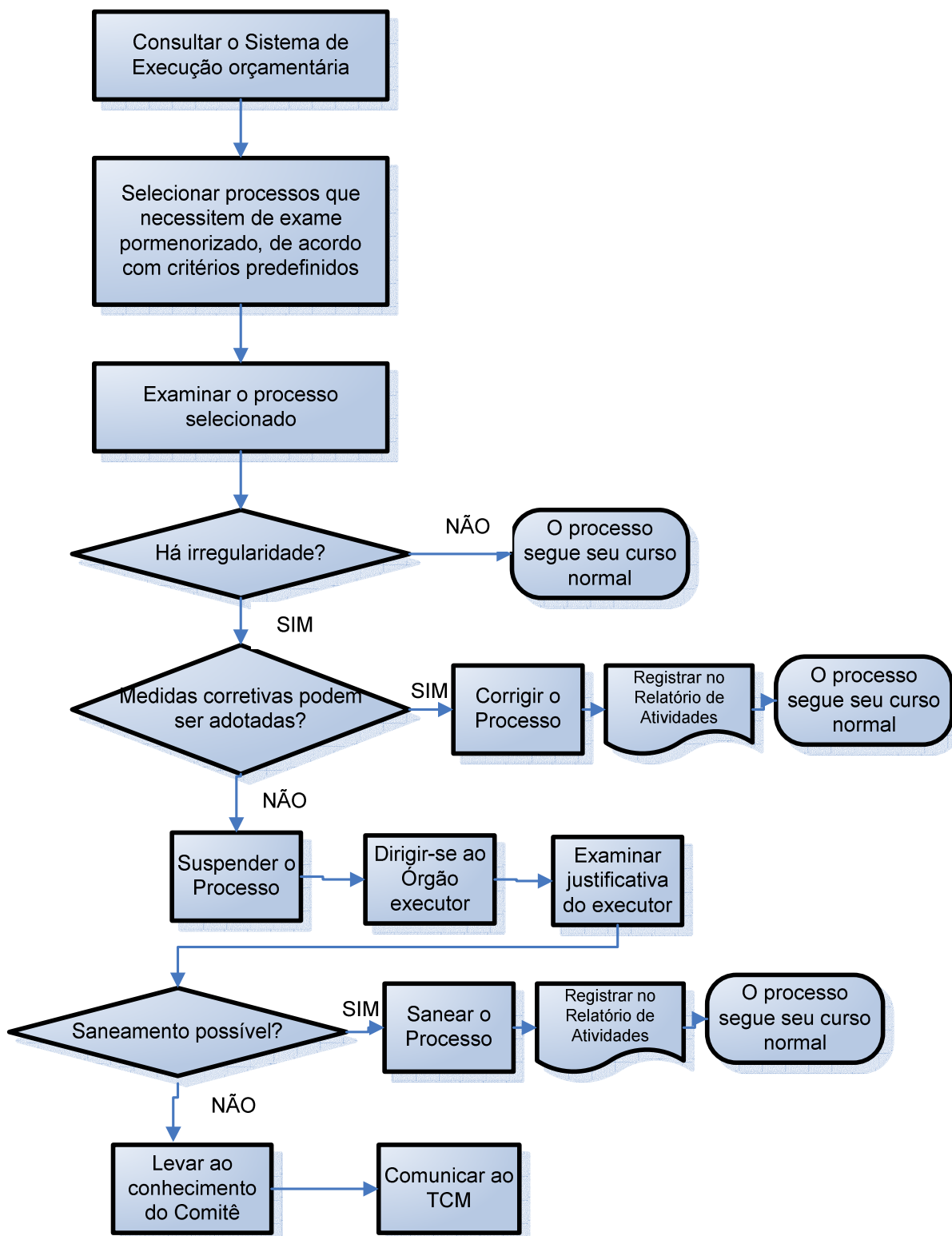


Figura 09 – Fluxograma das Atividades do dia-a-dia da Comissão Técnica de Controle

Fonte: Elaborado pelo autor, 2006.

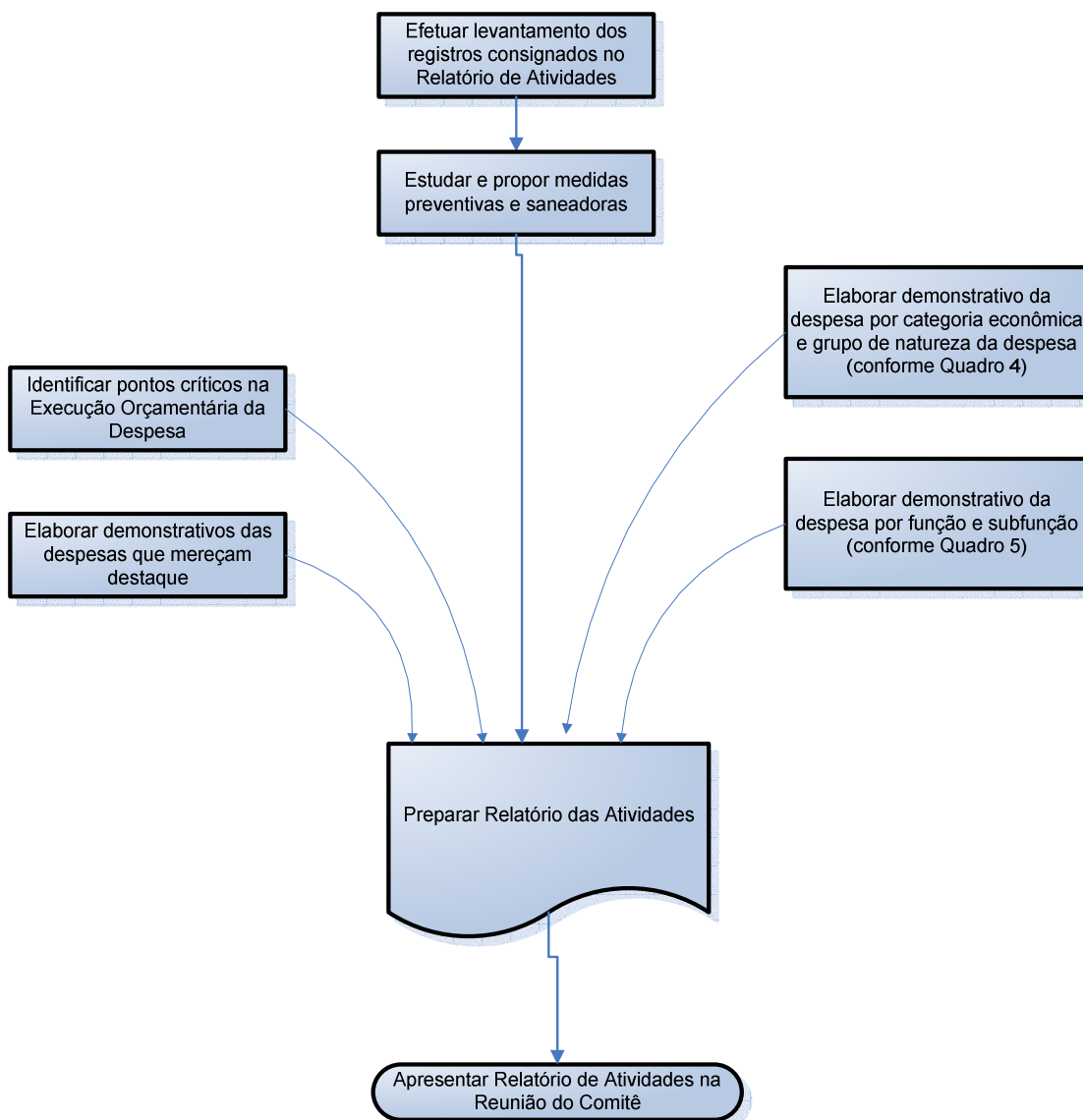


Figura 10 – Preparação do Relatório de Atividades para a Reunião do Comitê de Controle

Fonte: Elaborado pelo Autor

6.1.3. Alcance das Ações do Comitê de Controle

Ao desenvolver as atividades previstas neste modelo de acompanhamento, o Comitê de Controle terá condições de evidenciar aspectos relevantes da execução orçamentária da despesa e de identificar, com a rapidez que se faz necessária, a ocorrência de irregularidades e desvios de finalidade, e terá capacidade de promover a correção ou a interrupção do curso de realização dessas despesas, minimizando, assim, as deficiências na aplicação de recursos públicos.

Com as ações desse Comitê de Controle, pode-se vislumbrar, com muita clareza, que a Controladoria Governamental terá oportunidade real de cumprir, em sua plenitude, a missão de apresentar ao chefe do Poder Executivo Municipal os subsídios necessários à boa aplicação de recursos públicos, auxiliando na correta tomada de decisões e contribuindo para a moralidade e transparência da gestão pública municipal.

7. CONCLUSÃO

Diante dos clamores da mídia e da sociedade por moralidade e transparência na gestão pública, principalmente no que diz respeito à aplicação dos recursos, e das reclamações dos gestores públicos pela dificuldade em se obter informações úteis e tempestivas à correta tomada de decisões, vislumbrou-se a oportunidade de fazer um estudo sobre o acompanhamento da execução orçamentária da despesa, numa determinada Prefeitura brasileira.

Uma pesquisa aprofundada da literatura revelou que a Controladoria é uma ciência que alberga conhecimentos multidisciplinares e é capaz de fornecer ferramentas eficazes para que se possa ter uma visão ampla e aprofundada da organização e de suas atividades. Também é capaz de prover instrumentos que possam gerar ou organizar informações a serem colocadas à disposição dos executivos para a tomada de decisões.

Sob o aspecto organizacional, verificou-se que a Controladoria é responsável por elaborar mensalmente relatórios complexos de análise da performance da gestão, por segmento, setor e produtos, recomendando e orientando quanto à execução dos processos de forma que os objetivos institucionais sejam alcançados, tanto no meio empresarial como no ambiente público.

Da análise das assertivas consignadas nos parágrafos anteriores, foi possível depreender que, no âmbito governamental, a Controladoria deve fornecer ferramentas adequadas para que haja um fluxo adequado de informações necessárias ao acompanhamento da execução orçamentária da despesa, o que configura o primeiro dos pressupostos desta pesquisa.

Dessa forma, buscou-se, nesta pesquisa fazer uma reflexão sobre a Controladoria Governamental como instrumento de assessoramento direto ao chefe do Poder Executivo Municipal, considerando que este Órgão deve ser responsável por fornecer subsídios que assegurem a correta aplicação de recursos públicos, contribuindo para a eficácia e limpidez da gestão pública.

Discutiu-se, então, as razões legais e operacionais da existência da Controladoria na área governamental, com enfoque na esfera municipal. As legais estão alicerçadas em diversos dispositivos da legislação brasileira, como, por exemplo: na Constituição Federal, que cobra um sistema de controle interno eficaz nos entes governamentais e também conclama a sociedade a participar da fiscalização e acompanhamento da gestão pública; e na Lei de Responsabilidade Fiscal, que pauta pela moralidade, responsabilidade e transparência no trato da coisa pública. As razões operacionais encontram fulcro nas avançadas técnicas de gerenciamento empresarial em todo o mundo, as quais têm encontrado assento nas modernas Administrações Públicas brasileiras que buscam a eficácia de suas ações.

Conhecida e discutida a necessidade e exigibilidade da existência da Controladoria Governamental, procurou-se verificar em qual das prefeituras municipais brasileiras a pesquisa do acompanhamento da execução orçamentária da despesa pudesse ser realizada. Considerando sua importância no cenário político-econômico nacional e por se tratar de uma prefeitura de grande porte, além de já possuir um órgão de Controladoria implantado, a do Município de Fortaleza foi escolhida como objeto de estudo.

Nas visitas feitas à Prefeitura Municipal de Fortaleza, pôde então constatar que a CGM é o Órgão responsável pelo assessoramento direto ao dirigente máximo do Poder Executivo Municipal. Entretanto, a CGM tem suas atividades limitadas, quase que exclusivamente, à realização de auditorias nos diversos órgãos de administração direta e indireta daquela Prefeitura, porém não desenvolve o acompanhamento da execução orçamentária da despesa.

Cabe ponderar que efetuar a contabilidade do Município em todos os seus sistemas, bem como realizar a execução orçamentária da despesa, não são propriamente serviços que devam ser estar a cargo de um órgão de Controladoria Governamental, apesar de estarem previstos no art. 2º do Decreto Municipal nº 11271/02, que atribuiu uma série de competências à CGM. Entretanto, deve-se esclarecer que realizar o acompanhamento dessas atividades é uma das finalidades básicas da Controladoria na Administração Pública.

Salienta-se que, na Prefeitura de Fortaleza, assim como acontece na maioria das administrações públicas municipais brasileiras, todas as atividades concernentes à

contabilização, incluída a execução orçamentária da despesa, são efetivamente realizadas por outro órgão, a Secretaria de Finanças – SEFIN.

Concluiu-se que, por não realizar o acompanhamento da execução orçamentária da despesa, a CGM não está capacitada para exercer, em sua plenitude, as competências para as quais foi criada, visto que a falta do acompanhamento dessa atividade compromete a qualidade do assessoramento prestado por esse Órgão à Prefeita do Município, no que tange às informações de como estão sendo aplicados os recursos públicos.

Esta evidência ratifica o segundo dos pressupostos desta pesquisa, uma vez que ficou configurado que o Órgão de Controladoria da Prefeitura Municipal de Fortaleza não é dotado de instrumentos eficazes que poderiam ser empregados no acompanhamento dos gastos públicos.

Na tentativa de propor mecanismos que não envolvessem alterações estruturais de grande vulto, nem que provocassem conflitos de competência entre as partes envolvidas, buscou-se primeiramente conhecer como a atividade em questão estava sendo realizada pela SEFIN para, a partir daí, apresentar um modelo que fosse capaz de proporcionar que a CGM tivesse condições de acompanhar a execução orçamentária da despesa e, assim, pudesse melhor fornecer subsídios ao chefe do Poder Executivo, em cumprimento pleno de sua missão.

Assim, após efetuar visitas à SEFIN e conhecer sua estrutura e funcionamento, com especial destaque para os procedimentos referentes à execução orçamentária da despesa, pôde perceber que, em razão de sua estrutura, do seu corpo funcional e dos sistemas de controle ali existentes, a referida atividade poderia continuar a cargo desta Secretaria, sem acarretar dificuldades para que a CGM realizasse seu acompanhamento. Para isto, basta que a Prefeitura Municipal de Fortaleza aplique o modelo proposto no Capítulo 6 desta dissertação.

A conclusão é de que a possibilidade de acompanhamento da execução orçamentária da despesa pela CGM é plenamente factível caso seja criado o Comitê de Controle conforme proposto, que busca a integração de ações entre CGM e a SEFIN, com troca de informações, análise de situações e tomada de decisões, que devem ser fundamentadas nos estudos que estarão a cargo da Comissão de Contabilidade, órgão que

também é de composição mista (membros da CGM e da SEFIN) e subordinado ao referido Comitê, que tem a incumbência de fazer acompanhamento *pari passu* da despesa realizada pela Prefeitura.

Tem-se a convicção de que o terceiro dos pressupostos também irá se configurar, pois a adoção do modelo certamente possibilitará o conhecimento de como estão sendo empregados os recursos públicos, com a possibilidade de fazer uma avaliação dos resultados, o que concorre para a minimização de ocorrência de desvios e fraudes.

7.1. Limitações do Trabalho

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 para formulação de um referencial teórico acerca do tema.

O estudo deixou de abordar o desenvolvimento de outras atividades que também estariam a cargo da Controladoria Governamental, tendo concentrado esforços tão-somente com o acompanhamento da execução orçamentária da despesa, que se trata de um serviço bastante complexo e alvo de muitas irregularidades no âmbito governamental, fato que tem chamado a atenção tanto dos gestores que primam pela moralidade da gestão pública quanto da sociedade que não aceita a malversação do dinheiro público.

Em alguns momentos, a pesquisa também esbarrou na falta de oferta suficiente, e de qualidade razoável, de literatura que versasse sobre o assunto, quer seja nas livrarias especializadas dos principais centros econômicos do Brasil ou nas bibliotecas das melhores universidades brasileiras.

7.2. Sugestões para Trabalhos Futuros

Devido a impossibilidade de aprofundamento da pesquisa, sugere-se o estudo de temas como:

- a) Estudo sobre o impacto da Controladoria Governamental na elaboração da proposta orçamentária;
- b) O impacto da Controladoria Governamental na geração de informações gerenciais;
- c) A Controladoria Governamental como ferramenta de apoio aos Órgãos de Controle Externo.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. Dissertação de Mestrado, FEA/USP – São Paulo, 1998.
- BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____ **Lei 4.320**, 1964.
- _____ **Lei 8.666**, 1993.
- _____ **Lei 9.648**, 1998.
- _____ **Lei Complementar 101**, 2000.
- CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria e prática**. Campo Grande, MS: D. Carvalho, 2005.
- CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal – Guia para Reformulação do Ensino e Implantação da Lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais com Utilização do Excel**. – São Paulo: Atlas, 2004.
- CATELLI, Armando. **Controladoria – uma abordagem de gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios – 2. ed**. São Paulo: Atlas, 2006.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário eletrônico Aurélio**. São Paulo: Positivo Informática Ltda., 2004.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria – teoria e prática**. – 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FORTALEZA, Ceará. **Decreto n° 11271**, 2002.

_____ **Decreto n° 11274**, 2002.

_____ **Divisão de Cidade de Fortaleza em seis Regiões Administrativas.**

Disponível em: < <http://www.fortaleza.ce.gov.br> >. Acesso em: 30/07/2006.

_____ **Lei n° 8.608**, 2001.

_____ **Organograma da Estrutura da Prefeitura Municipal de Fortaleza.**

Disponível em : < <http://www.fortaleza.ce.gov.br> >. Acesso em: 25/07/2006.

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

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL Cyril – **Princípios de Administração – Uma análise das Funções Administrativas**. 2. Volume – 10ª. ed. São Paulo: Livraria Pioneira, 1976.

LIMA, Diana Vaz e CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade pública**. São Paulo:Atlas, 2000.

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

MACHADO, Marcus Vinícius Veras; PETER, Maria da Glória Arrais. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

MELO, Fernando Freitas. **Contabilidade pública**. Disponível em: <http://www.virtual.vserver.com.br/apostila_contabilidade.doc>. Acesso em: 04/09/2006.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria – conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1995.

NUNES, Antônio Carlos. **Funções do controlador**. Disponível em: <<http://www.controlador.hpg.ig.com.br/Artigo%20%20%20Funcao%20do%20Controller.htm>>. Acesso em: 17/06/2006.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial – um enfoque em sistema de informação contábil – São Paulo: Atlas, 1994.**

PAZZAGLINI FILHO, Marino; ROSA, Márcio Fernando Elias; FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Improbidade administrativa** – aspectos jurídicos da defesa do patrimônio público – 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas: controladoria governamental** – São Paulo: Juruá, 2002.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão** – teoria e prática – 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis** – normas e procedimentos – São Paulo: Atlas, 1995.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública** – teoria e prática – 3. ed. Brasília: Franco e Fortes, 1996.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio, TIMBÓ, Maria Zulene Farias e ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública** – uma abordagem da administração financeira pública – 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REIS, Heraldo da Costa e MACHADO Jr., J. Teixeira. - **A Lei 4.320 comentada**. 29ª. Edição - Rio de Janeiro: IBAM, 1999.

REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA. Disponível em:
< http://www.ceara.com.br/cepg/mapa_ceara.htm >. Acesso em: 25/07/2006.

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

SCHMIDT, Paulo e LUIZ DOS SANTOS, José. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Daniel Salgueiro da, LUIZ, Wander e PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal**. – São Paulo: Instituto Ethos, 2000.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental**. 5. Edição - São Paulo: Atlas, 2002.

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

_____. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. – 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.